



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des D1, X., X-weg1, vertreten durch Gerlinde Andritsch, Steuerberaterin, 9500 Villach, Völkendorfstraße 16, vom 8. Juli 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Villach vom 8. Juni 1999 betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1997 und Einkommensteuer 1994 bis 1997 entschieden:

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997 bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 und 1995 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide 1994 und 1995 bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Einkommensteuer 1996 und 1997 beträgt in €:

Jahr	in S	in €
1996	627.210,00	45.581,13
1997	52.821,00	3.838,65

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Rechtsanwalt und wies aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus. Weiters war er im Berufungszeitraum „wirtschaftlicher Alleineigentümer“ und Geschäftsführer der „GmbH“.

Über die Jahre 1995 bis 1997 fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt, deren Prüfungsfeststellungen das Finanzamt folgte. Im Wesentlichen gelangte das Finanzamt zur Ansicht, dass der Bw. 1995 einen gewerblichen Grundstückshandel eröffnet habe. Aus dieser Tätigkeit seien gemäß § 6 Z 9a UStG 1994 steuerfreie Entgelte von 4.140.000 (1996) und S 820.000,00 (1997) sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv S 1.539.000,00 (1996) und S 302.000,00 (1997) festzusetzen. Weiters qualifizierte das Finanzamt die schriftstellerische Tätigkeit des Bw. als Liebhaberei. Es kam noch zu anderen, jedoch unstrittigen Feststellungen. Die Ergebnisse waren hinsichtlich

Umsatzsteuer (alle Beträge in S):

Jahr	Entgelte lt. Erklärung	Entgelte lt. FA	Steuerfreie Grundstücks-umsätze	Vorsteuern lt. Erklärung	Vorsteuern lt. FA
1995	285.150,77	285.150,77		78.426,20	48.161,00
1996	1.042.704,59	5.182.705,00	4.140.000,00	96.146,15	96.146,15
1997	972.778,35	1.792.778,00	820.000,00	81.755,77	81.755,77

und

Einkommensteuer (alle Beträge in S):

Jahr	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft lt. Erkl.	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft lt. FA	Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Erkl.	Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. FA	Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA
1994	125,00	125,00	134.129,00	160.808,00	
1995			111.408,00	354.739,00	
1996			235.147,00	235.147,00	1.539.000,00
1997			9.498,00	12.497,00	302.000,00

Das Finanzamt erließ im **gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend berichtigte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997**, des Weiteren einen **berichtigten Einkommensteuerbescheid 1994**, in dem die Aufwendungen im Zusammenhang mit der schriftstellerischen Tätigkeit iHv S 26.679,00 aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit ausgeschieden wurden.

Die **Berufung** gegen die **Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997** und die **Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1997** richtet sich gegen den gewerblichen Grundstückshandel des Bw. bzw. die Höhe des Teilwertes/gemeinen Wertes, des Weiteren gegen die Qualifikation der nebenberuflichen schriftstellerischen Tätigkeit des Bw. als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei. Nun zu den einzelnen Berufungspunkten:

A. GEWERBLICHER GRUNDSTÜCKSHANDEL (Umsatz- und Einkommensteuer 1996 und 1997):

Mit **Gesellschaftsvertrag vom 9. Oktober 1989** wurde die GmbH gegründet. Das Kapital von S 500.000,00 wird nicht vom Bw. gehalten. Als handelsrechtlicher Geschäftsführer vertritt der Bw. seit 15. März 1994 selbständig. Die Ehegattin des Bw. vertritt bereits seit 21. Jänner 1991 selbstständig.

Gegenstand der GmbH war bzw. ist ua.:

„lit. a: die Entfaltung von Tätigkeiten mit dem Ziel der Herstellung einer Übereinstimmung hinsichtlich der Herbeiführung und Gestaltung der Finanzensanierung, Versicherung sowie Finanzierung von allen anderen Unternehmen;

lit. b: die Vermögensberatung und –verwaltung;

...

lit. e: der *Erwerb von bebauten und unbebauten Liegenschaften sowie deren Verwaltung und Verwertung, insbesondere Veräußerung, Vermietung und Verpachtung, sowie der Erwerb und die Herstellung von Bauten aller Art;*

Der Bw. hatte bzw. hat folgende Gewerbeberechtigungen, die von der GmbH gehalten werden:

von	bis	
25. 04.1990	18.07.2008	„Ausgleichsvermittlung“
19. 09.1991	01.09.2008	„Immobilentreuhänder (Immobilienmakler, Immobilienverwalter, Bauträger)“
15. 03.1994	18. 07.2008	„Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisation“
24. 08.1994	01.09.2008	„Bauträger“
06.06.2005		„Handels- und Handelsagentengewerbe“

Mit **Schenkungsvertrag vom 25. April 1988** hatte der Bw. von seinem Vater ein Grundstück Nr. 265 im Ausmaß von 10.633 m² erworben. Auf Ansuchen des Vaters war der Flächenwidmungsplan im August 1984 teilweise von „Grünland-Landwirtschaft“ in „Bauland-Dorfgebiet“ geändert worden, laut Beschluss vom Februar 1985 war der östliche Teil „Bauland-Dorfgebiet“, Grenze war die 110 kW-Leitung. Laut **Teilungsplänen vom 10. März 1995** und **vom 10. Mai 1995** wurde der östliche Teil von 265 im Ausmaß von 6.558 m² in 14 Parzellen aufgeteilt, von denen 12 Baugrundstücke und 2 Zufahrtswege waren. Das Grundstück 265/14 im Ausmaß von 693 m² und ein weiteres Teilstück im Ausmaß von 30 m² waren kostenlos an das öffentliche Gut abzutreten. Am **3. November 1995** erhielt die GmbH die Baubewilligung für die Errichtung von 12 Eigenheimen auf dem östlichen Teil von 265.

Der Prüfer hielt in dem die Jahre **1995 bis 1997** umfassenden Prüfungsbericht fest, dass im Zeitpunkt des Beginnes der Grundstücksverkäufe sowohl ein Bebauungsplan für 12 Einfamilienhäuser vorhanden als auch die Aufschließung der Parzellen hinsichtlich Strom-, Wasser- und Kanalanschluss gesichert gewesen sei. Der Bw. habe dadurch die Parzellen zu einem Preis veräußern können, der deutlich über jenem lag, der nach den Feststellungen des Finanzamtes in der örtlichen Lage bisher erzielbar gewesen sei. Die Parzellierung, Planverfassung und Besorgung der Aufschließung des Grundstückes gegenüber den Kaufinteressenten habe die GmbH veranlasst, deren Eigentümer zu 100% der Bw. sei. Sie habe die entsprechenden Kosten getragen. Die GmbH wiederum habe sich des Bw. bedient und diesen mit der Baureifmachung und Grundstückverwertung betraut. Der Bw. sei als Person – Eigentümer des Grundstückes sowie Anwalt – direkt mit der Marktgängigmachung und Verwertung des Grundstückes beschäftigt gewesen und habe seine diesbezüglichen Leistungen an die GmbH in Rechnung gestellt.

Die vom Bw. entfaltete Tätigkeit gehe über die reine Vermögensverwaltung hinsichtlich der Grundstücksverkäufe hinaus, es liege vielmehr eine planmäßige Erschließung von Baugelände und dessen Verwertung und somit eine gewerbliche Tätigkeit vor. Dafür spreche letztendlich auch der Antrag des Bw. auf Umwidmung eines weiteren Grundstückes in Bauland, der derzeit noch nicht genehmigt sei. Zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung seien acht Parzellen verkauft gewesen.

Der Prüfer schätzte den Wareneinsatz mit S 1.000,00/n², abgeleitet aus im örtlichen Nahbereich gelegenen Grundstücksverkäufen. Er habe nicht den Verkehrswert einer baureifen Parzelle herangezogen, sondern jenen Wert, der für das nicht parzellierte Gesamtgrundstück unter Berücksichtigung der örtlichen Lage im Stadtrandbereich erzielbar gewesen sei. Der Prüfer kam zu folgenden Ergebnissen aus dem gewerblichen Grundstückshandel:

in S	1996	1997
Verkaufserlös Parzellen:	4.140.000,00	820.000,00
Wareneinsatz Parzellen lt. Bp:	-2.234.000,00	- 441.000,00
Sonstige Kosten (Wegeflächen)	- 367.000,00	- 77.000,00
Gewinn	1.539.000,00	302.000,00

Die Daten der Vergleichsgrundstücke habe der Prüfer dem Bw. im Zuge der Prüfung bekannt gegeben. Ein vom Bw. im Zuge der Schlussbesprechung angekündigtes Gutachten hätte dieser noch nicht einmal in Auftrag gegeben.

In der **Berufung** gegen die **Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1997** sowie die **Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997** führte der Bw. aus, dass bereits sein Vater im Schreiben vom 30. Dezember 1983 beim Magistrat um Umwidmung ua. des Grundstückes 265 angesucht habe. Der östliche Teil sei umgewidmet, der westliche Teil weiterhin als landwirtschaftlich genutztes Grundstück gewidmet.

Bereits vor 1995 habe der G.-weg das Grundstück 265, das im östlichen (als Bauland gewidmeten) Bereich unmittelbar an diese Straße angrenze, verkehrsmäßig erschlossen. Die Ver- bzw. Entsorgungsanlagen Wasserleitung bzw. Kanal hätten sich im G.-weg befunden und hätten unmittelbar zum Grundstück gereicht. Die Stromversorgungsleitung habe sich auf dem Grundstück befunden. Die Telefonleitung habe bis in die unmittelbare Nähe des Grundstückes gereicht. Damit sei jedenfalls bereits Anfang 1995 volle Bauplatzeigenschaft gegeben und der östliche Grundstücksteil auf Grund der Baulandwidmung baureif und vollkommen aufgeschlossen gewesen. Der Bw. hätte dieses Grundstück als Ganzes oder auch lediglich den gewidmeten Teil oder den gewidmeten Teil plus einen kleinen Teil landwirtschaftliche Fläche oder parzelliert an einen bzw. mehrere Käufer abverkaufen können.

Er sei wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH. Seine Ehegattin betreue den Immobilienmaklerbereich praktisch alleine. Er und seine Ehegattin hätten die Vermittlung des Verkaufs des in Bauparzellen aufgeteilten östlichen Teiles des Grundstückes 265 durch die GmbH 1995 beschlossen, um den bis dahin eher geringen Umsatz in der Firma durch die Organisation eines Bauherrenmodells und den damit verbundenen Einnahmen in Form von Bau-betreuungshonoraren zu erhöhen. Ziel der GmbH sei nach wie vor, durch dieses Projekt nicht unbeträchtliche Betreuungshonorare zu sichern.

Die GmbH habe 1995 das Bebauungskonzept entwickelt, habe auch die baubehördliche Bewilligung für das Gesamtprojekt und damit auch für jedes einzelne Haus erwirkt und sei vorerst Bauherr gewesen. Sie habe für den jeweiligen Grundkäufer die Errichtung des Einfamilienhauses in technischer und wirtschaftlicher Hinsicht bewirkt (Baubetreuung). Der Grund-eigentümer sei dann als Bauherr der Baubehörde gegenüber namhaft gemacht worden und habe sich im Wege der Rechtsnachfolge der jeweilige Bauherr geändert. Für die Baube-treuung erhalte die GmbH von den Bauherrn ein Baubetreuungshonorar. Die Häuser errichte ein Generalunternehmer (in weiterer Folge GU), und zwar im Namen und für Rechnung der Bauherren. Die GmbH handle als direkte Stellvertreterin für die einzelnen Bauherren.

Mit Baubescheid vom 3. November 1995 habe die GmbH die Baubewilligung für die Errichtung der Wohnanlage sowie den Abbruch eines Nebengebäudes (Geräteschuppen) erhalten. Mit Ende 2000 sollten sämtliche Häuser schlüsselfertig übergeben sein.

Im Rahmen der ersten Phase, der „**Bauorganisationsphase**“, habe die GmbH u.a. folgende Tätigkeiten bzw. Leistungen erbracht bzw. in ihrem Namen und auf ihre Kosten erbringen lassen:

- a) die Grundlagenermittlung und Prüfung des Projektgrundstückes nach Verkehrslage, Anbin-dung an den öffentlichen Verkehr, Eigentums- und Nutzungsverhältnissen, Grundbuchsrechte und –lasten, Widmungs- und Bebauungsbestimmungen, Anrainersituation usw.;
- b) Behördenerklärungen und Abklärungen mit den Versorgungs- und Entsorgungsbetrieben wie KELAG, Wassergenossenschaften Post, usw.;
- c) Finanzierungsüberlegungen und Konzeption;
- d) Auswahl von Planern und anderen Sonderfachleuten sowie Veranlassung der Planungs-maßnahmen (Entwurfs- und Einreichplanung);
- e) Grundstücksvermessung und Vermarktung der einzelnen Baugrundstücke;
- f) Erstellung und Abschluss von Verträgen;
- g) Die Erstellung von Leistungsbeschreibungen, sowie die Vorbereitung der Auftragsvergabe und Vergabe an einen GU;
- h) die Einreichplanung für das Gesamtprojekt bei der Baubehörde eingebracht und die bau-behördliche Bewilligung in ihrem Namen erwirkt.

In der nachfolgenden **Baubetreuung** seien die Baugenehmigungen von der GmbH auf den Kunden als Rechtsnachfolger übergeführt worden und habe die GmbH sie in allen mit dem Bauvorhaben zusammenhängenden Fragen vertreten; der Bauherr habe nach Beendigung der Bauarbeiten lediglich den Schlüssel für sein Haus übernehmen müssen und einziehen können. Die GmbH erhalte von den Klienten eine umfassende Vollmacht und schließe einen so genannten „**Baubetreuungs-Werkvertrag**“ ab, der die GmbH ua. zu Folgendem bevollmächtige:

„Die notwendigen Verträge zu errichten und die Verträge in meinem (unserem) Namen zu fertigen.“

„Die Auftragsvergabe an einen GU (Bauherstellung, Professionistenleistungen) in meinem (unserem) Namen für meine (unsere) Rechnung durchzuführen, die Zahlungsbedingungen und sonstige Vertragsbestimmungen zu vereinbaren, die diesbezüglichen Verträge zu erstellen und in meinem (unserem) und für meine (unsere) Rechnung zu unterfertigen.“

Gemäß **Bauvertrag (Rahmenvertrag)** schließe die GmbH mit dem GU für die Errichtung des jeweiligen Hauses einen einzelnen Vertrag in Form von Angebot und Annahme ab, sobald ein Kunde vorhanden sei. Der Kaufvertrag bezüglich des Grundstückes werde zwischen dem Bw. als Grundverkäufer und dem Grundstückskäufer abgeschlossen, weiters gebe es zwischen dem Käufer und der GmbH den Baubetreuungsvertrag. Die Annahme durch die GmbH erfolge dabei als Stellvertreterin. Grundlage für diese Einzelbeauftragungen bilde das zwischen der GmbH und dem GU abgeschlossene Vertragswerk, das Leistungsverzeichnis sowie die damit im Zusammenhang stehenden weiteren Vertragsgrundlagen, wie Bau- und Ausstattungsbeschreibung, die vereinbarten Ö-Normen, usw. Die Arbeit der GmbH sei mit der eines bau betreuenden Architekten oder eines Baumeisters vergleichbar. Die GmbH erziele jedoch ein höheres Honorar, weil sie mehrere Leistungen erbringe. Sie habe allerdings einen wesentlich größeren Aufwand, da ua. Fremdleistungen wie z.B. Planung, Erstellung eines Modells der Häuser, Erstellung der Leistungsbeschreibungen, Bauaufsicht, usw. zugekauft werden müssen. Im Unterschied zu Architekten, der 10 bis 15% erhalte, würde das Baubetreuungshonorar der GmbH teilweise über 25% des Netto-Bauwertes eines Hauses liegen, im Einzelnen zwischen 24 bis 27%. Lediglich in einem Fall kam es auf Grund größerer Divergenzen mit dem GU zu einem niedrigeren Baubetreuungshonorar. Nach Trennung vom ersten GU habe man das erste vom neuen GU errichtete Haus zu einem niedrigeren Baubetreuungshonorar angeboten, um den nach den Querelen ins Stocken geratenen Absatz anzukurbeln. Die Käufer müssten noch extra den Baukostenzuschuss für Strom und die Gasanschlussgebühr zahlen.

Der Bw. habe lediglich an ein Vermessungsbüro den Auftrag zur Erstellung von Teilungsplänen gegeben. 1995 sei zwischen der GmbH, vertreten durch die Ehegattin des Bw. und dem Bw. vereinbart worden, dass die Kosten der Erstellung der Teilungspläne von der GmbH übernommen würden; dies sei im Hinblick auf das kalkulierte, nicht unbeträchtliche Baubetreuungshonorar erfolgt. Die GmbH verfüge über das Gewerbe des Immobilienmaklers, weshalb sie mit die Zahlung einer Provision von 2% des Kaufpreises zuzüglich Umsatzsteuer

an die GmbH vereinbart habe. Die vorerst mündlich getroffene Vereinbarung habe man 1996 schriftlich fixiert.

Der Bw. hätte überhaupt kein Risiko bezüglich des Verkaufes bzw. der Vermarktung der Baugründe gehabt, zumal die Provision nur bei Erfolg angefallen sei. Alle anderen Kosten seien von der GmbH zu tragen gewesen, dennoch sei das Haus mit einem Gesamtkaufpreis von S 3 Mio. - also inklusive Baubetreuungshonorar und Grund S 23.500,00 bis S 24.000,00 pro m² - nicht nur marktkonform, sondern eher günstig. Die Kosten für die GmbH seien relativ niedrig gewesen, da man das Projekt nicht in Form eines Bauträgermodells, sondern eines Bauherrenmodells abgewickelt habe. Die GmbH habe keinerlei Vorfinanzierung an den GU leisten müssen. Sie habe die Kosten für die Verlegung der KELAG-Leitung als Erdkabel (nach Abzug einer Gutschrift S 248.670,00) und das Abtragen eines Geräteschuppens getragen.

Zum **Verkehrswert** legte der Bw. das „**Gutachten**“ eines Sachverständigen (SV) vor, auf das unter Pkt. B., „Wertermittlung der Grundstücke“, eingegangen werden wird.

Für seine Leistungen als Anwalt für die GmbH, wie z.B. die Erstellung sämtlicher Verträge und die laufende Beratung und seine sonstigen Leistungen, wie Projektmanagement, usw., habe er von der GmbH Honorare erhalten. Die Kaufverträge für die Grundstücke habe er aus Gründen der Objektivität von einem Rechtsanwaltskollegen errichten lassen. Es könne ihm jedoch nicht zum Nachteil gereichen, wenn er Baubetreuungsverträge, usw., für die GmbH erstellt habe, die sonst ein externer Anwalt verrichten hätte müssen.

Ein Arbeiten im Angestelltenverhältnis als Geschäftsführer sei ihm aus standesrechtlichen Gründen nicht erlaubt; andernfalls hätte er Anspruch auf eine Entlohnung für seine Tätigkeit. Ein Fremdvergleich sei jederzeit möglich. Er erbringe nicht nur anwaltliche Tätigkeiten, sondern sei er im Rahmen der Bauorganisation und Baubetreuung neben seiner Ehegattin tätig; darüber hinaus sei er gewerberechtlicher Geschäftsführer für insgesamt vier Gewerbe. Es sei zu ersehen, dass die Bp den Sachverhalt unvollständig und unrichtig festgestellt habe.

Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass die GmbH ihn mit der Baureifmachung und Grundstücksverwertung betraut haben soll, sei auf Grund des geschilderten Sachverhaltes nicht möglich. 265 sei bereits baureif gewesen, überdies habe er die GmbH mit dem Verkauf der einzelnen Grundstücke beauftragt. Im Falle des Verkaufes des Gesamtgrundstücks bzw. der parzellierten Grundstücke hätte die KELAG nur eine Leitungserhöhung durchführen und die Käufer hätten nur den Holzschuppen entfernen müssen. Der Gesamterlös wäre laut Gutachten des SV höher gewesen als bei Abwicklung über die GmbH. Die Abwicklung in dieser Art und Weise sei zur Umsatzerhöhung der GmbH einerseits, sowie zur Umsatzerhöhung in der Kanzlei andererseits beschlossen worden.

Die Verkaufsabsicht sei erst 1995 eingetreten, auch weil die GmbH 1994 die Bauträgerkonzession erhalten habe. Für eine Marktängigmachung der Baugrundstücke habe der Bw. keine Rechnungen an die GmbH gestellt, sondern nur für die Vertragserrichtung und Betreuung der Bauten.

Bei einem solchen Projekt würde auch ein „fremder“ Grundeigentümer nicht mehr für seinen Grund erhalten, eher sei vom Gegenteil auszugehen; denn die GmbH versuche, beim Gesamtangebot hinsichtlich eines Hauses marktkonform zu sein, um Umsätze zu erzielen. Auch ein „fremder“ Grundeigentümer könnte seine Grundstücke geteilt oder ungeteilt zum Verkehrswert an Bauträger bzw. Häuselbauer verkaufen. Die Zusammenarbeit mit der GmbH habe den Sinn, dass rechtlich, technisch und wirtschaftlich bezüglich der Bauten für den Grundkäufer für eine sehr gut organisierte Abwicklung gesorgt ist und der verkaufende Grundeigentümer sich nicht um die Vermarktung seiner Baugründe kümmern müsse. Es sei aus Erfahrung sehr schwierig, mit Grundstückseigentümern ins Geschäft zu kommen, da diese exorbitante Grundstückspreise verlangen würden; folglich wäre das Gesamtangebot für den Kunden nicht mehr interessant bzw. das Baubetreuungshonorar so niedrig, dass das Geschäft für die GmbH im Hinblick auf die viele Arbeit uninteressant wäre.

Es seien **nicht alle notwendigen Tatbestandsmerkmale eines Gewerbebetriebes** gegeben, hier liege ein Grenzfall vor.

ad Wiederholungsabsicht:

Der Bw. habe um die Umwidmung des westlichen Teiles von 265 nur angesucht, weil die Finanzverwaltung diesen Grundstücksteil im Jahr 1997 von einem landwirtschaftlichen Betrieb in Grundvermögen umgereiht habe; dies habe zu einer höheren Grundsteuer geführt. Das gesamte Grundstück 265 sei bis zu Beginn der Bebauung des östlichen Grundstücksteils landwirtschaftlich genutzt worden. Den Antrag der Umwidmung des westlichen Teiles habe der Magistrat X. mit zwischenzeitigem Bescheid abschlägig erledigt. Seit Jänner 1999 sei dieser Teil landwirtschaftliches Vermögen.

ad Selbständigkeit:

Bei den Grundstücksverkäufen habe der Bw. keinerlei Unternehmerrisiko getragen, er habe keine erheblichen Aufwendungen beim Grundstücksverkauf aus Eigenem zu tragen gehabt, lediglich nach Abverkauf sei die Provision an die GmbH zu zahlen gewesen.

ad Gewinnabsicht:

Diese liege nicht vor. Laut Gutachten des SV sei der Verkehrswert des gesamten eingelegten Grundstücksteiles höher als der Verkauf der gesamten Einzelparzellen. Im Zeitpunkt der

Schenkung habe die Verkaufsabsicht nicht bestanden. Gewinnabsicht (Erwerbabsicht) müsse nicht bei jeder einzelnen Erwerbshandlung vorliegen, sie müsse aber im Allgemeinen vorhanden sein, so, dass sie den Hauptzweck oder doch den wesentlichen Nebenzweck des Unternehmens bilde. Die Grundverkäufe seien auf lange Sicht nicht auf einen Gewinn ausgerichtet gewesen, subjektiv habe er einen Gewinn nie angestrebt. Der sich 1996 und 1997 jeweils ergebende Gewinn sei nur als beiläufige Folge bzw. zufällig ergeben anzusehen. Dies würde für die Gewinnabsicht noch nicht ausreichen. Sie seien weder organisatorisch noch subjektiv auf Grundstückshandel ausgerichtet, sondern der Bw. fast ausschließlich auf das Wirtschaftsrecht und die GmbH auf die Bauorganisation (Baubetreuung), Unternehmensberatung, Ausgleichsvermittlung und Immobilienvermittlung. Der Gesamterlös aus den Grundstücksverkäufen abzüglich des Wareneinsatzes – d.i. der Einlagewert gemäß dem Verkehrswert des Grundstückteiles aufgrund des Gutachtens des SV und des Aufwandes für die Grundstücksabtretungen an das öffentliche Gut - würde rechnerisch sogar einen beträchtlichen Verlust ergeben, dies noch ohne die Vermittlungsprovision. Durch die Tätigkeiten der GmbH sowie des Bw. soll nicht ein Gewinn beim Grundstücksverkauf erzielt werden. Der Bw. verwies noch auf das Urteil des BFH vom 17.12.1970, IV R286/66.

Selbst bei einem gewerblichen Grundstückshandel wären Verfahrensvorschriften verletzt, weil sich der Prüfer u. a. überhaupt nicht mit der konkreten Lage des gegenständlichen Teiles von 265 auseinandergesetzt habe. Verwiesen werde auf die Erkenntnisse des VwGH vom 22.9.1992, 92/14/0064, und vom 25.2.1997, 95/14/0115. Die Vergleichswerte des Prüfers seien aus mehreren Gründen nicht repräsentativ. So sei nicht auszuschließen, dass es sich bei den von ihm angeführten Grundstücksverkäufen teilweise um Notverkäufe gehandelt haben könnte. Die Lage, Umgebung, Bodenbeschaffenheit, Umwelt, usw., seien nicht berücksichtigt. Außerdem stelle sich bei den vom Betriebsprüfer herangezogenen Vergleichspreisen das wichtige Problem der so genannten "Schwarzgeldzahlungen". Es seien lt. LBG beim Vergleichswertverfahren nur die im redlichen Geschäftsverkehr erzielten Kaufpreise heranzuziehen (vgl. Gutachten auf Seite 6). Verfälschte Kaufpreisangaben sollen nicht als Grundlage für die Wertermittlung dienen. Laut SV seien Kaufpreise mit Privaten, die auf den gekauften Grundstücken ein Ein- oder Zweifamilienhaus errichten möchten, daher als Vergleichspreise nicht sehr geeignet; dort trete das angeführte Phänomen nicht nur vereinzelt auf. Wohl aber seien von gewerblichen Bauträgern oder Grundstückshändlern bezahlte Preise heranzuziehen, da hier einerseits größere Grundstücke oder mehrere aneinander grenzende Grundstücke auf einmal gekauft werden und andererseits diese Käufe meist über Banken finanziert werden. Damit sei eine verfälschte Kaufpreisangabe in der Vertragsurkunde eher unwahrscheinlich. Der SV habe nur solche Vergleichsgrundstücke herangezogen, die an Bauträger bzw. einen Bauberater verkauft worden seien.

Der Lagevorteil von 265 sei außerordentlich groß. Ca. 60 m südlich dieses Grundstücksteiles beginne ein ausgedehntes Landschaftsschutzgebiet, das sich nach Süden, Osten und Westen erstrecke. Außerdem sei die Gegend um den gegenständlichen Grundstücksteil südlich, westlich und nordwestlich unverbaut. In da. 500 m in Richtung Nordosten beginne das Landschaftsschutzgebiet T. Der Grundstücksteil liege mitten im Erholungsgebiet, in unmittelbarer Nähe seien ein Naherholungsgebiet und Sportmöglichkeiten. Im Hinblick auf die genannten Vorzüge werde die Wertsteigerung im Vergleich zu anderen Grundstücken wesentlich stärker ausfallen. Das Privileg der unmittelbaren Nähe eines Landschaftsschutzgebietes könne nicht hoch genug eingeschätzt werden und sei der Grundstücksteil von unschätzbarem Wert.

Aus soziologischer Sicht sei hinzuweisen, dass fast ausschließlich solche Personen Baugründe aus dem Teil von 265 gekauft haben, die der Mittel- und Oberschicht angehören, wie zB ein Akademikerpaar (Lehrerin/Unternehmensberater), ein selbständiger Zahnarzt, zwei Ingenieure, ein Lehrerehepaar sowie ein Manager einer aufstrebenden Firma. Die soziale Schichtzugehörigkeit von Erwerbern von Reihenhäusern bzw. Baugrundstücken sei bei den Vergleichsgrundstücken in G. und M. eine andere.

Laut Bp in der **Stellungnahme vom 5. August 1999** sei für die Gewerblichkeit ausschlaggebend gewesen, dass der Bw. über den reinen Grundstücksverkauf hinaus an der weiteren Vermarktung der Grundstücke wesentlich mitgewirkt und versucht habe, weitere Bauflächen als Bauland umwidmen zu lassen.

Der Bw. sei bei der Veräußerung der Grundstücke zweifelsfrei selbständig tätig gewesen, ein Dienstverhältnis sei nicht vorgelegen. Er habe auf eigene Rechnung und Gefahr verkauft, unter eigener Verantwortlichkeit. Ein finanzielles Risiko sei schon darin zu sehen, dass es vom Verhandlungsgeschick abhänge, welcher Preis erzielt werde. Dafür spreche die Behauptung des Verkaufes unter dem Verkehrswert, die jedoch von der Bp bestritten werde. Die fehlende Gewinnabsicht sei eine reine Zweckbehauptung, weil kein vernünftig Denkender und Handelnder auf die Gewinnerzielung verzichten würde, auch wenn sie nicht immer möglich sei. Der Bw. widerspreche sich, wenn er erkläre, der GmbH nicht unbeträchtliche Honorare verschaffen zu wollen, wobei er der Alleineigentümer der GmbH sei. Zumal der Verkehrswert laut Gutachten nicht den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Einlage des Grundstückes entspreche, habe er tatsächlich einen Gewinn erzielt. Durch die Übertragung des Verkaufs an die GmbH habe er am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen. Nachhaltigkeit sei zu bejahen, weil die Veräußerung einer entsprechenden Anzahl von Parzellen an verschiedene Erwerber als „nachhaltig“ anzusehen sei (vgl. Kohler, Grundstückshandel – Vermögensverwaltung oder Gewerbebetrieb, ÖStZ 1983, 269, „Parzellierung von Grundstücken“).

Die Ausführungen betreffend die Umwidmung nur zum Erreichen einer geänderten Kategorisierung der Grundstücke beim Finanzamt seien eine reine Zweckbehauptung, denn wozu sollte der Bw. bzw. die GmbH ein Bebauungskonzept entwickeln lassen, wenn er lediglich das Finanzamt von der weiteren landwirtschaftlichen Nutzung des Grundstückes überzeugen wollte. Der Bw. habe die Grundsteuer senken wollen, der Umwidmungsantrag komme seinem Begehrten gelegen.

Auch wenn die Anzahl der veräußerten Parzellen noch ein Grenzfall sein könnte, habe der Bw. sehr wohl Aufschließungsmaßnahmen erbracht bzw. in Auftrag gegeben. Er habe die Voraussetzungen für die Bebauung geschaffen und Verhandlungen über die Grundabtretung an das öffentliche Gut geführt.

Die Hälfte der Schmalseite von 265 werde durch das angrenzende 257 blockiert, sodass die Zugangs- und Zufahrtmöglichkeit auf die Hälfte der durchschnittlichen Grundstücksbreite von 50 m eingeengt werde. Die Bebauung sei überhaupt nur möglich gewesen, weil ein ca. rechtwinklig zum G.-weg verlaufender, 265 teilender Weg geschaffen worden sei. Im G.-weg seien Wasserleitung und Kanal verlegt, der Bw. bezeichne es jedoch als voll aufgeschlossen. Ein wesentliches Erfordernis für die Baureifmachung sei die Parzellierung mit der Schaffung von Zufahrtsmöglichkeiten gewesen, weiters die Beseitigung eines Geräteschuppens sowie eines Bretterzauns.

Alle für die Vermarktung wesentlichen Verträge habe der Bw. erstellt, so den Bauvertrag, alle Baubetreuungsverträge und den GUV, auch wenn die Abwicklung über die GmbH erfolgt sei. Der Bw. könne nicht in einen Landwirt, der ein Grundstück verkauft, und in einen unabhängigen Wirtschaftsanwalt, der sein Fachwissen zur optimalen Vermarktung des Grundstücks einsetze, „aufgespalten“ werden.

Dem hielt der Bw. in der **Gegenäußerung vom 5. Oktober 1999** entgegen, es habe keinen Sinn über das Ausmaß der Tätigkeit der GmbH zu diskutieren, weil auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen sei und der Verkehrsauffassung besonderes Gewicht zukomme. Es seien alle Aktivitäten zur Baureifmachung, Erschließung und Bebauung zu würdigen. Die Gewinnerzielungsabsicht bestehe nur bei der GmbH und der Rechtsanwaltstätigkeit, nicht jedoch beim Grundstücksverkauf, weder als Haupt-, noch als Nebenzweck. In dieser Ansicht sei auch kein Widerspruch gelegen. Andernfalls hätte er die Baubetreuungshonorare niedrig gehalten, um höhere Grundstückspreise zu erzielen. Die Baubetreuungshonorare würden aber ca. 29% des Neubauwertes eines Hauses betragen, also das zwei- bis dreifache von Architekten oder Baumeistern. Die GmbH erbringe mehr Leistungen, habe aber auch einen größeren Aufwand. Bei einem höheren Grundstückspreis wäre der Gesamtpreis fürs Haus

niedriger gewesen, was den Verkauf erleichtert hätte. Die Prämissen lt. Gutachten hätten den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen.

Den Umwidmungsantrag habe er von der GmbH aus zusammen mit seiner Ehegattin erstellt. Der Antrag hätte ohnehin nicht mehr schaden können, weil die Nachhaltigkeit durch die Wiederholung mehrerer aufeinander folgender gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse begründet sei. Der Umwidmungsantrag sei bereits dem Schreiben ans Finanzamt vom 3. März 1998 beigelegt gewesen. Das Finanzamt hätte ersehen bzw. sich im Akt informieren können, dass der Umwidmungsantrag bereits vorgelegen sei, nicht aber dem Bw. die bewusste Nichtvorlage unterstellen dürfen. Die Unterstellungen und Vorgehensweisen würden dem Fairnessgebot des Art. 6 MRK widersprechen.

In der **Stellungnahme vom 23. November 1999** blieb die Bp beim gewerblichen Grundstückshandel.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gewerblicher Grundstückshandel:

Im gegenständlichen Fall ist die Frage strittig, ob der Grundstücksverkauf – so das Finanzamt - als gewerblicher Grundstückshandel zu qualifizieren ist oder – so der Bw. – er die Gründstücke als „Privater“ verkauft hat.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß **§ 23 Z 1 EStG 1988** die 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 selbstständige Arbeit anzusehen ist.

Die planmäßige Parzellierung und Aufschließung bzw. Bebauung von Grundstücken mit nachfolgendem Abverkauf begründet regelmäßig einen Gewerbebetrieb, selbst wenn der Erwerb der Grundstücke nicht zu diesem Zweck erfolgt sein sollte (vgl. VwGH vom 14. 11. 1984, 82/13/0242). Gewerblicher Grundstückshandel kann auch dann vorliegen, wenn eigenes, auch im Erbweg erworbenes Vermögen aufgeschlossen, parzelliert und parzellenweise verkauft, der Grund und Boden also als Ware behandelt wird. Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen nur dann vor, wenn die Betätigung nicht als Ausübung (eines Hilfsgeschäftes im Rahmen) der Land- und Forstwirtschaft anzusehen ist (vgl. VwGH vom 25. 2. 1997, 95/14/0115, und die dort genannte Judikatur). Wenn die Grundstücke im Schenkungswege erworben worden sind, sind für die Beurteilung einer Betätigung als gewerblicher Grund-

stückshandel sachverhaltsmäßige Feststellungen dergestalt erforderlich, ob in Bezug auf die im Schenkungswege erworbenen Liegenschaften entsprechende Verbesserungen vorgenommen wurden oder sonstige Umstände für die Annahme einer Handelstätigkeit sprechen (vgl. VwGH vom 27. 2. 2001, 99/13/0121).

Vor dem Antrag auf Teilung in Parzellen lag ein „Gesamtgrundstück“ mit Widmung „Bauland-Dorfgebiet“ vor. Wasser und Kanal gingen bis zum G.-weg. Verkauft wurden vom Bw. einzelne Parzellen, voll aufgeschlossen. Er hatte Grundstücke ans öffentliche Gut abzutreten. Zufahrtswege mussten geschaffen werden. Die Aufwendungen für Gas- und Stromanschluss wurden vorerst der GmbH bzw. sodann den einzelnen Erwerbern der schlüsselfertigen Häuser in Rechnung gestellt.

Untersucht man die an einen Gewerbebetrieb gestellten Anforderungen, so ergibt sich folgendes Bild:

Die **Selbständigkeit** liegt insbesondere dann vor, wenn der Bw. Unternehmerrisiko zu tragen hat und eine persönliche Weisungsgebundenheit und eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers fehlt. Dem wird insofern Rechnung getragen, als dass der Bw. die Entscheidung, Teile seines Grundvermögens zu verkaufen, eigenmächtig getroffen hat und in keiner Weise irgendwelchen „Anregungen“ oder Weisungen eines „Auftraggebers“ folgte. Wenn er meint, keine Kosten und daher kein Risiko getragen zu haben, so ist ihm zu entgegnen, dass im Falle der Nichtabsetzbarkeit des Bauvorhabens er seine Grundstücke nicht verkauft hätte; des Weiteren, dass unzweifelhaft Kosten zur Schaffung der Parzellen angefallen sind - darauf wird noch eingegangen werden -, die aber teilweise die GmbH getragen hat.

Die **Nachhaltigkeit** ist dann zu bejahen, wenn wiederholt oder in erkennbarer Wiederholungsabsicht gehandelt wird, wobei bereits schon bei Abschluss nur eines einzigen Geschäftes Nachhaltigkeit gegeben sein kann, wenn die Umstände eine Wiederholungsabsicht erkennen lassen. Eine nachhaltige Tätigkeit liegt also bereits schon dann vor, wenn mehrere aufeinander folgende Handlungen unter Ausnützung derselben Gelegenheit und denselben Verhältnissen ausgeführt werden oder wenn die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung einer gewerblichen Tätigkeit hinweisen. Bezüglich der Betätigung eines Grundstückshändlers kommt es nicht auf die absolute Zahl der An- und Verkaufsvorgänge an, sondern auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung, wobei im Falle einer beruflichen Nahebeziehung bereits zwei Verkäufe innerhalb von zwei Jahren als für die Gewerblichkeit ausreichend angesehen wurden (vgl. VwGH vom 25. 2. 1997, 95/14/0115, sowie vom 28. 5. 2008, 2008/15/0025, und das dort zitierte Erkenntnis vom 9. 7. 1965,

28/65). Je deutlicher ein planmäßiges Handeln des Abgabepflichtigen erkennbar ist, desto eher führt bereits eine geringe Zahl von Veräußerungsvorgängen zur Gewerblichkeit. Wenn auch unzweifelhaft ein einheitlicher Verkaufswille für den gesamten umgewidmeten Teil vorlag, so hat der Bw. nicht diesen gesamten Teil in Einem veräußert, sondern ist er als Veräußerer von 12 (!) Parzellen aufgetreten. Unzweifelhaft mangelte es dem Bw. an der Realisierung des Gesamtprojektes und somit auch an den Agenden im Zusammenhang mit der Bewertung und dem Verkauf der Grundstücke aufgrund seiner Gewerbeberechtigungen an der nötigen Fachkenntnis nicht.

Was die als Indiz für die Wiederholungsabsicht beantragte Umwidmung des verbleibenden Teiles von 265 anlangt, so kann zwar sein, dass der Bw. den Antrag „für das Finanzamt“ stellte. Dennoch konnte er keinen stichhaltigen Grund auf den Einwand des Prüfers entgegnen, dass hiezu ein Bebauungskonzept nicht notwendig gewesen wäre, mag es auch für den Bw. und seine Ehegattin nicht problematisch gewesen sein.

Der Bw. hat einige **Maßnahmen zur Baureifmachung** gesetzt. Er sagte selbst, in der Bauorganisation tätig gewesen zu sein. Die „erste Voraussetzung“ für die Baureifmachung, nämlich die Teilung, hat der Bw. initiiert. Der Prüfer stellte das Vorhandensein von Wasser und Kanal im G.-weg nicht in Abrede, ging aber nicht von der vollen Bauplatzeigenschaft aus. Gegen diese spricht der Umstand, dass die Gesamtfläche zu teilen war, der Bw. Grundflächen ans öffentliche Gut abzutreten hatte, Kosten für die Verlegung einer KELAG-Leitung als Erdkabel zu tragen waren und der GmbH Gas- und Stromanschlusskosten in Rechnung gestellt wurden (vgl. VwGH vom 22. 9. 1992, 92/14/0064). Wenn der Bw. die GmbH – also eine „Dritte“ - ins Treffen führt, die die meisten Agenden im Zusammenhang mit der Baureifmachung und Vermarktung übernommen hat, so ist zu bedenken, dass dies wiederum der Bw., wenn auch als Geschäftsführer und „wirtschaftlicher Alleineigentümer“, war, der das Sagen hatte.

Die GmbH war maßgeblich an der Realisierung des Projekts beteiligt. Sie hat im Rahmen der Bauorganisation die Grundlagenermittlung und Prüfung des Projektgrundstückes nach Verkehrslage, Anbindung an den öffentlichen Verkehr, Eigentums- und Nutzungsverhältnissen, Grundbuchsrechte und –lasten, Widmungs- und Bebauungsbestimmungen, Anrainersituation usw., Behördenerklärungen und Abklärungen mit den Versorgungs- und Entsorgungsbetrieben wie KELAG, Wassergenossenschaften, Post, usw., Finanzierungsüberlegungen und Konzeption, die Auswahl von Planern und anderen Sonderfachleuten sowie Veranlassung der Planungsmaßnahmen (Entwurfs- und Einreichplanung), die Grundstücksvermessung und Vermarktung der einzelnen Baugrundstücke, Erstellung und Abschluss von Verträgen, die Erstellung von Leistungsbeschreibungen, sowie die Vorbereitung der Auftragsvergabe und

Vergabe an einen GU übernommen, die Einreichplanung für das Gesamtprojekt bei der Baubehörde eingebbracht und die baubehördliche Bewilligung in ihrem Namen erwirkt. Diese Leistungen sind aber Teil der Baureifmachung von 265.

Laut vorgelegten Unterlagen reichte die GmbH als Antragstellerin den Plan zum Bauvorhaben „Neubau Wohnhausanlage Haustyp A - B“ ein. Die GmbH war auch die Auftraggeberin betreffend die Anschlüsse bei der KELAG und hatte die GmbH einige Eigenleistungen zu erbringen.

Isoliert betrachtet hat der Bw. ausschließlich die Grundstücke den Käufern übertragen, diese jedoch zu einem Preis, wie er für parzellierte Flächen zu erzielen war, ohne jedoch mit dem Großteil der bis zur Erreichung des parzellierten Zustandes zusammenhängenden Kosten belastet zu sein. Es hat aber der Bw. – sei es als verkaufender Grundeigentümer, sei es als geschäftsführender „wirtschaftlicher Alleineigentümer“ – im Wesentlichen die Voraussetzungen geschaffen, 12 bereits parzellierte Grundstücke samt schlüsselfertigen Einfamilienhäusern übertragen zu können. Darüber hinausgehend hatte der Bw. noch folgende

Vorteile im Rahmen seiner Anwaltskanzlei:

So konnte er den einzelnen Käufern zB Honorare für

- die Errichtung des Bauvertrages und die Allgemeinen Vorbemerkungen der Leistungsbeschreibung,
- die Errichtung des GU-Bauvertrages samt Nachtragsverträgen,
- die Vertretungen in Rechtsstreitigkeiten und in Immobiliensachen,
- die Überarbeitung der Immobilienmaklerformularverträge,
- die laufende rechtliche Beratung und Vertretung verrechnen.

Laut vorgelegten „Projektunterlagen“, „Technische Baubeschreibung“, waren „Gebühren und Kosten für Wasser-, Strom-, Kanal-, Gas- und Telefonanschluss sowie die anderen Nebenkosten und –gebühren vom Kunden selber zu erbringende Leistungen. ...“ und hat die GmbH den Käufern die „Gasanschlussgebühr KELAG“ sowie den „Baukostenzuschuss Strom KELAG“ in Rechnung gestellt. Diesbezüglich hatte die GmbH einen Liefer- und Arbeitsauftrag gegeben für die

- „20 kV Freileitung, TrSt G. bei X.– TrSt St. G. -P.; Teilverbauung ab der TrSt G. bei X. bis Stpt. 10. Verlegung von ca. 245 m Erdkabel inkl. Erdgrab- und Wiederinstandsetzungsarbeiten, Materiallieferung und Fachmontage unverb. Richtpreis S 333.500,00,
- Anschlusspreis für 12 Anschlüsse, Anschlusspauschale a S 13.989,00, zusammen S 167.868,00“

Es mag sein, dass diese „Anschlusskosten“ das Haus betroffen haben, doch wurde hier ein „Gesamtprojekt schlüsselfertiges Haus“ realisiert, und dies unter der „Federführung“ des Bw. aufgrund seiner bestimmenden Position sowie seiner Fachkenntnis. Letztere hätte dem Bw. letztendlich die selbstständige Erledigung aller von der GmbH gesetzten Maßnahmen ermöglicht. Sowohl auf Seiten des Grundeigentümers, als auch auf Seiten der GmbH war es der Bw., dem es letztendlich aufgrund seiner (Fach)kompetenz möglich war, die maßgeblichen Entscheidungen zu treffen und alle Voraussetzungen zu schaffen.

Der Bw. will als „privater Grundeigentümer“ angesehen werden, der das bloße Grundstück verkaufte. Er möchte alle „gewerblichen Elemente“ der GmbH zugeschrieben haben. Unter „fremdüblichen Verhältnissen“ – wenn also die GmbH tatsächlich eine Fremde wäre – würde sie wohl kaum den Bw. die Parzellen um einen Preis veräußern lassen, der für bereits parzellierten Grundstücke gezahlt wird, ohne ihm die damit verbundenen Kosten zu verrechnen. So hat die GmbH zB die Teilungskosten übernommen, es werden auch Kosten im Zusammenhang mit der Grundlagenermittlung und Prüfung des Projektgrundstückes nach Verkehrslage, Anbindung an den öffentlichen Verkehr, Eigentums- und Nutzungsverhältnissen,

Grundbuchsrechte und -lasten, Widmungs- und Bebauungsbestimmungen, Anrainersituation usw., angefallen sein. Die Tragung der Teilungskosten durch die GmbH mit den hohen Baubetreuungshonoraren zu begründen, kann nur als Schutzbehauptung angesehen werden, da die eine Leistung mit der anderen nichts zu tun hat und es an der GmbH gelegen wäre, für eine allfällige Verminderung der Honorare Sorge zu tragen.

Beim vorliegenden Sachverhalt kann dem Vorbringen des Bw. nicht gefolgt werden, dass er das Grundstück aufgrund einer „sich zufällig bietenden Gelegenheit“ veräußerte, waren doch der Verkauf und die Umsetzung des Gesamtvorhabens geplant und wohl durchdacht. Aus diesem Projekt konnte die GmbH – und somit der Bw. über den Umweg der GmbH – nicht unbeträchtliche Einnahmen erzielen. Gemessen am „Werklohn Generalunternehmer netto“ haben die Baubetreuungshonorare folgenden Anteil eingenommen (alle Beträge netto in S):

	Werklohn GU	Baubetreuungs-honorar	Strom-anschluss	Gasanschluss
	in S	in S	in S	in S
1	1.523.700,01	418.951,34	13.989,00	18.300,00
2	1.567.101,34	414.929,28	13.989,00	18.300,00
3	1.568.124,87	403.138,06	13.989,00	18.300,00
4	1.549.910,47	368.137,70	13.989,00	18.300,00
5	1.519.442,40	358.916,59	13.989,00	18.300,00
6	1.662.873,95	440.475,91	13.989,00	18.300,00
7	1.764.497,56	103.606,32	13.989,00	18.300,00
8	1.412.833,33	175.413,49	13.989,00	18.300,00
	12.568.483,93	2.683.568,69	111.912,00	146.400,00

	Werklohn GU	Baubetreuungs-honorar	Strom-anschluss	Gasanschluss
	in %	in %	in %	in %
1	100,00	27,50	0,92	1,20
2	100,00	26,48	0,89	1,17
3	100,00	25,71	0,89	1,17
4	100,00	23,75	0,90	1,18
5	100,00	23,62	0,92	1,20
6	100,00	26,49	0,84	1,10
7	100,00	5,87	0,79	1,04
8	100,00	12,42	0,99	1,30

Unter Berücksichtigung eines „Schadenersatzes Baubetreuung“ beim Verkauf 7 und 8 iHv jeweils S 170.500,00 hat das Baubetreuungshonorar rd. 15,53% bzw. 24,48% des Werklohnes des GU betragen.

Der Bw. hat formell zwar nur die Grundstücke an die Käufer verkauft, tatsächlich aber war er bis zur Errichtung und Übergabe der schlüsselfertigen Häuser – wenn auch über die GmbH – involviert und für sie tätig. Es ist die vorliegende Situation nicht mit jenem Fall vergleichbar, in dem ein „privater Verkäufer“ aufgrund einer sich zufällig ergebenden Möglichkeit die Liegenschaft verkaufte.

Was die **Gewinnabsicht** anlangt, so kann hier davon ausgegangen werden, dass die Liegenschaft ein Bestandteil des Gesamtprojektes war. Es kann nun nicht schlüssig nachvollzogen werden, dass zwar – wie vom Bw. wiederholt ins Treffen geführt – die GmbH nicht unbeträchtlichen Nutzen durch die Baubetreuungshonorare gezogen hat, dass aber dem Bw. nur ein sehr kleiner Gewinn bzw. sogar ein Verlust durch die Veräußerung der Grundstücke verbleiben sollte. Zumal er als Grundstückseigentümer gewissermaßen das Schicksal über das Bauvorhaben in der Hand hatte, wäre es wohl an ihm gelegen, für eine entsprechend „gerechte“ Aufteilung Sorge zu tragen. Gerade die von ihm vertretenen Nichtsteuerbarkeit der privaten Liegenschaftsverkäufe hat ihm die optimale Möglichkeit geboten, Geld steuerfrei einzunehmen.

Unzweifelhaft ist die **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**. Der Bw. bzw. die von ihm beauftragte GmbH waren nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit grundsätzlich bereit, mit einer unbestimmten Anzahl von Personen in Geschäftsverbindung zu treten und haben dies auch tatsächlich getan.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der Bw.

-	die planmäßige Parzellierung (in Form der Antragstellung für die Teilung) beantragt hat
-	nachweislich in Form der Konzessionen über die Fachkenntnisse verfügte, auch wenn die Konzessionen von der GmbH gehalten wurden,
-	tatsächlich die Bauorganisation und Bauaufsicht übernommen hat,
-	aufgrund der Bevollmächtigung als „rechtlicher Vertreter“ der Käufer die maßgeblichen Entscheidungen für die Käufer treffen konnte,

Es bestand zwischen dem Bw. und der GmbH eine Verbindung dergestalt, dass

-	der Bw. ihr geschäftsführender „wirtschaftlicher Alleineigentümer“ war,
-	die GmbH auch über die für die Realisierung des Bauvorhabens erforderlichen Gewerbeberechtigungen verfügte,
-	ihr Geschäftsgegenstand ua. „der Erwerb von bebauten und unbebauten Liegenschaften sowie deren Verwaltung und Verwertung, insbesondere Veräußerung, Vermietung und Verpachtung, sowie der Erwerb und die Herstellung von Bauten aller Art;“ war,
-	sie die Kosten der Teilung der Grundstücke und aller sonstiger Vorbereitungshandlungen getragen hat,
-	sie die Bauorganisation übernommen hat,
-	sie die Aufschließung bzw. Baureifmachung (wie zB die Schaffung von Zufahrtswegen, Anschlüssen für Strom und Erdgas, Planverfassung) übernommen hat,
-	sie die Vermittlung der Grundstücke übernommen hat

Dass der Großteil der Leistungen in der GmbH seinen Niederschlag gefunden hat, tut dem keinen Abbruch, steht doch der Bw. hinter der GmbH. Bei der gegebenen Sachlage wäre es nicht adäquat, alle „gewerblichen“ Elemente auszublenden und völlig losgelöst vom Bw. zu sehen. Bei der Realisierung des Bauvorhabens von 12 schlüsselfertigen Einfamilienhäusern hat der Bw. sowohl als Einzelperson als auch als geschäftsführender „wirtschaftlicher Eigentümer“ der GmbH in verschiedenster Art und Weise mitgewirkt, sei es bei der „Aufbereitung“ der Parzellierung, bis hin zur Bauorganisation.

Die Konstellation des gegenständlichen Falles erlaubt es nicht mehr, den Liegenschaftsverkauf als nicht steuerbares „bloßes Privatgeschäft“ zwischen zwei Privaten anzusehen. Der Bw. - wenn auch teilweise über die GmbH - hat selbständig, nachhaltig und in Gewinnabsicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen. Es kann daher der Ansicht des Finanzamtes nicht entgegengetreten werden, hier einen gewerblichen Grundstückshandel beim Bw. anzunehmen.

Da der gewerbliche Grundstückshandel zu bejahen ist, bedarf es nun einer Auseinandersetzung mit der Ermittlung des Wareneinsatzes. Dort werden auch die Einwendungen im Zusammenhang mit Schwarzgeldzahlungen, Notverkäufen und sozialer Schichtung behandelt werden.

B. WERTERMITTlung der GRUNDSTÜCKE (Einkommensteuer 1996 und 1997):

Der Bw. hat von dem als „Bauland-Dorfgebiet“ gewidmeten Teil von 265, Grundbuch P., Bezirksgericht X., im Ausmaß von 6.558 m² im Jahr 1996 2.235 m² um S 4.140.000,00 und 1997 441 m² um S 820.000,00 verkauft, durchschnittlicher Erlös S 1.858,00/m². Während der Bw. meint, er habe sein „privates Grundvermögen“ verkauft, geht das Finanzamt davon aus, dass die für Bauzwecke gewidmete Fläche von 265 1995 dem landwirtschaftlichen Vermögen entnommen und im Gewerbebetrieb „Grundstückshandel“ eingelegt worden sei.

Den Wareneinsatz für das Gesamtgrundstück ohne jegliche Aufschließungsmaßnahmen hat das Finanzamt mit S 1.000,00/m² bemessen. Es hat folgende Vergleichsgrundstücke herangezogen (vgl. die Stellungnahme vom 5. August 1999):

Grundstücksnummer	S/m ²	Fläche in m ²	gesamt in S	S pro m ²
206/8 und 206/11 (= a. lt. SV)	1.015,00	4.701	4.771.515,00	
477	1.035,00	1.510	1.562.850,00	
478	582,00	1.719	1.000.458,00	
479	527,00	2.278	1.200.506,00	
280/4	620,00	806	499.720,00	
445/6	1.250,00	920	1.150.000,00	
882/1 bis 882/15 (= b. lt.)	1.290,00	4.651	6.000.000,00	

SV)				
		16.585	16.185.049,00	975,88

In dem mit der **Berufung** vorgelegten „**Gutachten**“ eines Sachverständigen (SV) begehrte der Bw., den Wareneinsatz mit dem Verkehrswert iHv S 1.610,00/m² zu bemessen. Im Gutachten heißt es im Wesentlichen wie folgt:

“...

2.5 Aufschließung:

Bereits vor dem Jahre 1995 erschloss der G.-weg das damalige Grundstück Nr. 265, das im östlichen (als Bauland gewidmeten) Bereich unmittelbar an diese Straße angrenzt, verkehrsmäßig; die Ver- bzw. Entsorgungsanlagen Wasserleitung bzw. Kanal befanden sich im G.-weg und reichten unmittelbar zum Grundstück; die Stromversorgungsleitung befand sich auf dem Grundstück; die Telefonleitung reichte bis in die unmittelbare Nähe des Grundstückes. Damit war jedenfalls bereits Anfang 1995 volle Bauplatzeigenschaft gegeben.

2.6. Ortslage:

südwestlich der Kreuzung G.-weg/St. G.-er-Straße

Höhenlage: ca.50 m höher als das Stadtzentrum von X. auf der westlichen Terrasse des Stadtgebietes X.

Entfernung zu wirtschaftlichen, kulturellen und öffentlichen Zentren:

Stadtzentrum: ca. 3 km

Magistrat der Stadt X. sowie andere Behörden und Ämter etc.: ca. 3 km

Postamt ca. 1,8 km

Bank ca. 1,5 km

Volksschule P. ca. 600 m

Umgebung: Wohngegend (anrainende Häuser max. 2 ½ Geschosse); südlich, westlich und nordwestlich unverbaut, Agrargebiet

ca. 60 m südlich beginnt ein ausgedehntes Landschaftsschutzgebiet, das sich süd-west-östlich erstreckt

ca. 500 m in Richtung Nordosten beginnt das Landschaftsschutzgebiet T.

Entfernung zu Erholungsgebieten: Lage mitten im Erholungsgebiet, Naherholungs- und Sportmöglichkeiten in unmittelbarer Nähe:

Reitstall „S-Hof“

Rodelbahn

Langlaufloipe

M.-er Sportzentrum

ca. 2,7 km zum bad W.

2.7 Immissionslage:

keinerlei Industrie vorhanden; Ruhelage. Immissionen vom X.-er Industriegebiet und aus dem Industriebereich des südlich von X. gelegenen Ortes Ü. gelangen aufgrund der Terrassenlage des Stadtteiles G. nicht bis dorthin.

2.8 Klimatische Lage:

sonnig

2.9 Versorgungslage:

ca. 2,5 km zu Supermärkten

ca. 200 m zum Gasthof R.

2.10 Verkehrslage:

Erreichbarkeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln, Erschließung durch öffentliche Verkehrsmittel und Entfernung zu diesen:

ca. 200 m bis zur nächsten Bushaltestelle

2.11. Einschränkungen bzw. Lasten:

- dingliche Lasten (Eintragungen im C-Blatt des Grundbuchs):

C-LNR 2a „Dienstbarkeit 20 kV-Leitung Umspannwerk F. – Umspannwerk W. gem Schutzstreifen über GSt 265 264 für Kärntner Elektrizitäts-Aktiengesellschaft (En 362/2/61)“

Diese Leitung querte im äußerst westlichen Bereich des als Bauland gewidmeten Teiles des damaligen Grundstückes 265 dieses schräg von Südosten nach Nordwesten.

C-LNR 3a „Dienstbarkeit 20 kV-Erdkabel zur Trafostation G. – Vacu – Lug auf GSt 265 für Kärntner Elektrizitäts-Aktiengesellschaft (8 En-463/2/80)“. Dieses Erdkabel ist im östlichen Teil des ehemaligen Grundstückes 265 unmittelbar entlang des G.-weg verlegt.

- unverbücherte Dienstbarkeit:

110 kV-Leitung der ÖBB: Diese quert das einstige Grundstück Nr. 265 schräg von Südosten nach Nordwesten.

- Abbruchobjekte:

landwirtschaftlicher Geräteschuppen (ca. 10 x 6m; ca. 7 m Firsthöhe) aus Holz im östlichen Teil des Grundstückes unmittelbar neben dem G.-weg; Weidezaun aus Holz (Abtragung soweit das ehemalige Grundstück 265 verbaut wird).

Die Dienstbarkeit C-LNR 3a stellt eine zu vernachlässigende Beeinträchtigung des zu bewertenden Grundstücksteiles dar, zumal die Leitung als Erdkabel verlegt ist. Sie wird daher nicht gesondert bewertet.

Hinsichtlich der Bewertung der außerbücherlichen Dienstbarkeit der ÖBB-Leitung wird aufgrund der bisherigen Grundabverkäufe aus dem parzellierten Teil des ehemaligen Grundstückes 265 bzw. eines von Käufern notariell unterfertigten Kaufanbotes ein Prozentsatz errechnet, der in Form eines Wertabschlages zur Anwendung kommt. Dazu ist festzuhalten, dass im unmittelbaren Bereich der Leitung der Grundstückspreis teilweise wesentlich niedriger ist als der Durchschnittspreis der anderen Parzellen. Dies ist zum Teil auch auf die kleine landwirtschaftliche Fläche, die mitparzelliert und mitverkauft wurde bzw. wird, zurückzuführen. Im Wertabschlag ist daher dieser Anteil an landwirtschaftlicher Fläche auch inkludiert und damit berücksichtigt.

Im Hinblick auf die bereits im Jahre 1995 geplante Bebauung des zu bewertenden Grundstücksteiles werden die tatsächlichen Kosten der Verlegung der Kelag-Freileitung (C-LNR 2a) als Erdkabel ebenfalls als wertmindernd angesetzt; ebenso die tatsächlichen Abbruchkosten für den Geräteschuppen und den Holzzaun. Das verlegte Erdkabel stellt eine unwesentliche Beeinträchtigung dar und wird daher nicht gesondert bewertet.

2.12. Figuration:

Der als Bauland gewidmete bzw. parzellierte Teil des ehemaligen Grundstückes Nr. 265 ist vieleckig mit maximal ca. 144 m Länge und maximal ca. 57 m Breite; Geländebeschaffenheit: eben.

2.13 Bodenbeschaffenheit:

- Bodenqualität: Oberflächenbeschaffenheit: ca. 50 – 80 cm Erde; Untergrund: Schotter
- Bewuchs: in der Natur landwirtschaftliche Grünfläche;
- Grundwasserverhältnisse: relativ tiefer Grundwasserspiegel
- keinerlei Altlasten.

2.14 Zukünftige Lage, Stadtentwicklung:

Kein Verbauen der Gegend mit Bauten von mehr als 2 ½ Geschossen möglich (Bebauungsplan); westlich und südwestlich des als Bauland gewidmeten bzw. parzellierten Teiles des ehemaligen Grundstückes Nr. 265 ist keine Bebauung möglich, da die Widmungsgrenze für Bauland von Nordwesten nach Südosten u.a. durch das einstige Grundstück Nr. 265 verläuft; außerdem beginnt in ca. 60 m Entfernung südlich des Grundstückes ein ausgedehntes Landschaftsschutzgebiet, das sich nach Süden, Osten und Westen erstreckt; daher freie Lage mit sehr guter Aussicht u.a. auf die A.

2.15 Marktsituation:

Aufgrund der oben angeführten Wertkriterien (wertändernden bzw. wertbeeinflussenden Umstände), insbesondere der sehr guten Lage, herrscht große Nachfrage.

3. Bewertung

Die Bewertung erfolgt nach dem Vergleichswertverfahren im Sinne des § 4 LBG. Das Vergleichswertverfahren ist zur Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken das geeignete Verfahren.

3.1 Vergleichsgrundstücke:

Das ehemalige Grundstück Nr. 265 wurde vom Eigentümer im Jahre 1988 schenkungsweise erworben. Ein Anschaffungspreis liegt aufgrund dessen nicht vor; selbst wenn ein solcher vorläge, käme dessen direkte Umrechnung wegen des großen zeitlichen Abstandes zum Bewertungsstichtag nicht in Frage. Für die Bewertung werden daher Kaufpreise vergleichbarer Grundstücke herangezogen.

Es werden vergleichbare Grundstücke aus dem westlichen und südwestlichen Stadtgebiet herangezogen. Es handelt sich dabei um Wohngebiet, das teilweise direkt an landwirtschaftlich genutzte Anrainerflächen grenzt bzw. sich solche Flächen in näherer Umgebung befinden, wobei in diesen Stadtgebieten auch die Marktsituation ähnlich ist (vgl. auch RV zum LBG).

Gemäß Liegenschaftsbewertungsgesetz sind Kaufpreise heranzuziehen, die im redlichen Geschäftsverkehr erzielt wurden. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass nur tatsächlich erzielte Kaufpreise und nicht verfälschte Kaufpreisangaben als Grundlage für die Werter-

mittlung dienen sollen. Dies ist vor dem Hintergrund der Problematik zu sehen, dass in der Praxis die Vertragspartner eines Kaufvertrages über Liegenschaften oder Liegenschaftsteile häufig in der Vertragsurkunde aus bekannten Gründen nur einen geringeren Kaufpreis anführen, als zwischen ihnen tatsächlich als Entgelt vereinbarte wurde (vgl. auch RV zum LBG).

Kaufpreise in Kaufverträgen mit Privaten, die auf den gekauften Grundstücken ihr Ein- oder Zweifamilienhaus errichten möchten, sind daher als Vergleichspreise nicht sehr geeignet, da dort das angeführte Phänomen nicht nur vereinzelt auftritt. Wohl aber sind von gewerblichen Bauträgern oder Grundstückshändlern bezahlte Preise heranzuziehen, da hier einerseits größere Grundstücke oder mehrere aneinander grenzende Grundstücke auf einmal gekauft werden und andererseits diese Käufe meist über Banken finanziert werden; damit ist eine verfälschte Kaufpreisangabe in der Vertragsurkunde eher unwahrscheinlich. Im Folgenden werden daher nur solche Vergleichsgrundstücke herangezogen, die an Bauträger bzw. einen Bauberater verkauft wurden.

a) X. -G:

Aus zwei Grundstücksflächen wurden hier Baugrundstücke geschaffen, nämlich aus dem Grundstück 206/8, GB 7-1 P., BG X., wurden die Grundstücke 206/25, 206/26, 206/27, 206/28, 206/29, 206/30, 206/32 und 206/33 sowie das Trennstück 7 gebildet; aus Grundstück 206/11, GB 7-1 P., wurden die Trennstücke 8 und 10 gebildet. Das Trennstück 10 erhielt die Grundstücksbezeichnung 206/34. Die Trennstücke 7 und 8 wurden zu Grundstück 206/31 vereinigt.

Die Flächen der neu gebildeten Grundstücke betragen zusammen 4.701 m².

Der Verkauf der neu gebildeten Grundstücke erfolgte Anfang Juni 1997 gemeinsam von einer Firma und einem Privaten an einen Bauberater.

Die Firma und der Private erhielten einen Gesamtkaufpreis von S 4.771.515,00, das sind S 1.015,00/m².

Die Flächenwidmung ist Bauland-Wohngebiet. Gemäß Bebauungsplan vom 24.06.1994 sind die Bebauungsweise und die GFZ-Werte gleich wie beim zu bewertenden Grundstück (siehe Punkt 2.4). Es ist jedoch für Objekte mit mehr als 12 Wohn- und/oder Geschäftseinheiten, sofern dadurch das Ortsbild nicht beeinträchtigt wird, bei offener Bauweise eine GFZ von 0,8 und bei halboffener Bauweise ebenfalls eine GFZ von 0,8 zulässig. Von der Baubehörde wird eine Geschossanzahl von max. 2 1/2 Geschossen genehmigt.

Lage nordwestlich der Kreuzung St. G.-Str./K.-Str. und südöstlich des Bereiches GW.-Str. /N.-str. Die genannten Grundstücksflächen liegen in nächster Nähe (ca. 300 m nördlich) des zu bewertenden Grundstückteiles, jedoch nach der Höhenlage betrachtet etwas tiefer; Lage in dicht verbautem Gebiet; die anrainenden Häuser weisen bis 2 1/2 Geschosse auf. Etwas weiter entfernt befinden sich westlich landwirtschaftlich genutzte Flächen.

Das in die angeführten Parzellen geteilte Grundstück 206/8 ist mit Erdkabel der Kelag belastet.

Es handelt sich um sumpfiges Gelände, das seinerzeit aufgeschüttet wurde und in weiterer Folge als Werksgelände diente; die Grundwasserverhältnisse sind dementsprechend.

Zu den Naherholungs- und Sportmöglichkeiten ist es im Vergleich zum zu bewertenden Grundstücksteil ein bisschen weiter; die Versorgungs- und Verkehrslage sowie die Entfernung zu wirtschaftlichen, kulturellen und öffentlichen Zentren sind in etwa gleich.

Der Käufer der Vergleichsgrundstücke hat bereits ein paar Bauparzellen weiterverkauft und wurden auf diesen Grundstücken Einfamilienhäuser errichtet.

...

3.2 Analyse der Vergleichsgrundstücke:

Die Grundstücke a) sind zum Vergleich gut geeignet wegen der Nähe zur zu bewertenden Grundstücksfläche. Dabei sind jedoch vor allem die schlechtere Lage der Grundstücke a) besonders aufgrund der rundherum dichten Bebauung und die sehr ungünstige Bodenbeschaffenheit zu berücksichtigen. Zu berücksichtigen sind aber auch die ÖBB-Leitung und der kleine nicht als Bauland gewidmete Grundanteil am westlichen Ende des gegenständlichen Grundstücksteiles und der Kaufzeitpunkt der Grundstücke a) im Jahre 1997.

Die Bodenbeschaffenheit eines Grundstückes wird durch geologische Verhältnisse wie Tragfähigkeit, Grundwasserverhältnisse und in zunehmendem Maße auch durch negative Auswirkungen der Vornutzer, zum Beispiel durch Verunreinigungen des Bodens, sowie durch vorangegangene Bodenbearbeitungen, wie z.B. Verfüllungen, bestimmt. Diesbezüglich ungünstige Bodenverhältnisse können die Bau- und Erhaltungskosten der Gebäude massiv erhöhen und auch erhebliche Mehrkosten bei der Erschließung des Grundstückes verursachen. Aufgeschüttete Sumpfgebiete bieten kein festes Fundament und die Gebäude können Risse bekommen; außerdem können Gesundheitsprobleme entstehen.

Im Gegensatz zu den Vergleichsgrundstücken a) hat die zu bewertende Grundstücksfläche durch ihre Lage mitten im Erholungsgebiet und in nächster Nähe des südlich gelegenen Landschaftsschutzgebietes sowie der Tatsache, dass westlich und südwestlich keine Bebauung möglich ist, eine freie Lage mit sehr guter Aussicht und beste Bodenbeschaffenheit.

Die Vergleichsgrundstücke a) erreichen aus den angeführten Gründen bei weitem nicht die Wohnqualität der zu bewertenden Grundstücksfläche und werden daher auch in Zukunft im Vergleich zu dieser Grundstücksfläche keine so große Wertsteigerung erfahren.“

b) X. –M.:

Hier wurden Grundstücksflächen in Bau- und Weggrundstücke geteilt. Danach entstanden die Grundstücke 882/1, 882/2, 882/3, 882/4, 882/5, 882/6, 882/7, 882/8, 882/9, 882/10, 882/11, 882/12, 882/13, 882/14, Weg, und 882/15, Weg, je KG 7-2 Ö., BG X. Die Flächen der neu gebildeten Grundstücke betragen zusammen 4.651 m².

Der Verkauf dieser neu gebildeten Grundstücke erfolgte Mitte April 1998 gemeinsam von 2 Privatpersonen an einen Bauträger um S 6.000.000,00, das sind rund S 1.290,00/m².

Die Flächenwidmung ist Bauland-Wohngebiet; gemäß Teilbebauungsplan vom 30.01.1981 sind auf den vorliegenden Vergleichsgrundstücken Gebäude von 1 1/2-2 1/2 Geschossen mit einer GFZ von max. 0,6 zulässig. Aufgrund des Bebauungsplanes vom 15.10.1997 hat die Bebauung je nach den örtlichen Gegebenheiten in offener, halboffener, geschlossener oder in Gruppenbauweise zu erfolgen.

Lage nördlich des Beginnes der X. er Straße, zwischen dem M.-weg und der Westumfahrung von X. (Bundesstraße 86). Diese Vergleichsgrundstücke liegen westlich des M.-weges. Da die Grundstücke nicht an diesen Weg angrenzen, wurde vom Bauträger zum Zwecke der Erschließung der Grundstücke mit einem der Grundverkäufer und zwei Anrainern ein Servitutsvortrag geschlossen.

Die genannten Grundstücksflächen liegen ebenfalls in der Nähe (etwa 0,7 km südöstlich) des zu bewertenden Grundstücksteiles; nach der Höhenlage aber einiges tiefer. Die Vergleichsgrundstücke grenzen teilweise an noch nicht verbautes Gebiet; es ist aber eine weitere Verbauung dieses als Bauland gewidmeten aber derzeit noch landwirtschaftlich genutzten Gebietes möglich. Die anrainenden Häuser weisen bis 2 1/2 Geschosse auf.

An den Grundstücksflächen führen in nächster Nähe südlich die bereits oben beim zu bewertenden Grundstücksteil angeführte 110 kV Leitung der ÖBB, eine Kelag-Freileitung und westlich die Bundesstraße 86 (Westumfahrung von X.) vorbei.

Verkehrs- und Versorgungslage: M. wird durch Omnibusse erschlossen; Haltestellen sind in wenigen Gehminuten erreichbar; die Einkaufsstellen für den täglichen Bedarf und die Supermärkte sind wesentlich näher als von G. Die Entfernung zu den wirtschaftlichen, kulturellen und öffentlichen Zentren ist um einiges geringer und beträgt etwa 2,3 km. Zu den Naherholungs- und Sportmöglichkeiten ist es im Vergleich zu G etwas weiter.

Vom Bauträger, der die Vergleichsgrundstücke gekauft hat, wurde darauf die Reihenhauswohnanlage "Wohnen im Dorf" projektiert und wurden bereits ein paar Reihenhäuser errichtet und verkauft.

...

3.2 Analyse der Vergleichsgrundstücke:

Zum Vergleich weiters gut geeignet sind die Grundstücke b). Die genannten Grundstücksflächen liegen nämlich ebenfalls relativ nahe der zu bewertenden Grundstücksfläche. Außerdem führt auch an den Grundstücksflächen b) in unmittelbarer Nähe südlich dieselbe 110 kV Leitung der ÖBB vorbei, die die zu bewertende Grundstücksfläche westlich tangiert. Weiters handelt es sich hier um Grundstücke, die teilweise direkt an derzeit noch landwirtschaftlich genutzte Anrainerflächen grenzen.

Die Immissionslage der Vergleichsgrundstücke b) ist jedoch gegenüber der zu bewertenden Grundstückfläche wesentlich schlechter. So sorgt die Bundesstraße 86 (Westumfahrung von X.), die westlich nahe an den Vergleichsgrundstücken b) vorbeiführt, vor allem für eine enorme Abgas- und Lärmbelästigung.

Die Vergleichsgrundstücke b) sind von der Wohnqualität also schlechter als die zu bewertende Grundstücksfläche, jedoch ist der Kaufzeitpunkt im Jahre 1998 sowie die um einiges kürzere Entfernung zu wirtschaftlichen, kulturellen und öffentlichen Zentren sowie die günstigere Verkehrslage zu berücksichtigen. Auch die Versorgungslage ist um einiges besser in M., zumal die Einkaufsstellen für den täglichen Bedarf sowie die Supermärkte näher sind.

Zu berücksichtigen ist die Möglichkeit der höheren GFZ-Werte beim zu bewertenden Grundstücksteil (max. GFZ des zu bewertenden Grundstücksteiles 0,8 sowohl bei geschlossener als auch bei Gruppenbauweise; max. GFZ von 0,6 der Vergleichsgrundstücke b)). Hinsichtlich der wirtschaftlichen Wertkriterien ist weiters anzuführen, dass bei den Vergleichsflächen b> in Hinkunft der Wert aufgrund der Lage bei weiten nicht so steigen wird wie bei der zu bewertenden Grundstücksfläche, die durch ihre Lage mitten im Erholungsgebiet und in nächster Nähe des südlich in nur 60 m Entfernung beginnenden Landschaftsschutzgebietes sowie der Tatsache, dass westlich und südwestlich mangels Widmung als Bauland (zur Widmungsgrenze siehe Punkt 2.3) keine Bebauung möglich ist, auch in Zukunft eine freie Lage mit sehr guter Aussicht haben wird. Bei den Vergleichsgrundstücken b. besteht im Gegensatz dazu die Möglichkeit der rundherum dichten Bebauung.“

c) X. -J. (J.-er Feld):

Hier wurden die Grundstücke 457, 458/1, 459/2, 460/2, und 460/3, je KG 7-2 Ö., verkauft. Die Flächen der aneinandergrenzenden Grundstücke betragen zusammen 6.103 m².

Der Verkauf der Grundstücke erfolgte Mitte Mai 1997 von einem Landwirt an einen Bauträger um S 1.940,00/m², zusammen S 11,839.820,00.

Die Flächenwidmung ist Bauland-Wohngebiet. Laut Teilbebauungsplan für das Gebiet J.-er Feld vom 17.04.1996 sind auf den vorliegenden Vergleichsgrundstücken Gebäude von 2-3 1/2 Geschossen mit einer GFZ von max. 0,8 zulässig. Aufgrund des Bebauungsplanes vom 24.06.1994 hat die Bebauung je nach den örtlichen Gegebenheiten in offener, halboffener, geschlossener oder in Gruppenbauweise zu erfolgen.

Ein Teil des Grundes grenzt direkt an die J.-er Straße; Lage südöstlich der Kreuzung J.-er-Straße/U.-str.

Die genannten Grundstücke befinden sich nach der Höhenlage etwas höher als das Zentrum von X. Die Vergleichsgrundstücke grenzen teilweise an noch nicht verbautes Gebiet; es ist aber eine weitere sehr dichte Verbauung dieses als Bauland gewidmeten aber derzeit noch landwirtschaftlich genutzten Gebietes möglich.

Auch an diesen Vergleichsgrundstücksflächen führt in nächster Nähe südlich die 110 kV Leitung der ÖBB vorbei; in ca. 300 m Entfernung die Bundesstraße 86.

J. wird ebenfalls durch Omnibusse erschlossen; Haltestellen sind in wenigen Gehminuten erreichbar. Die Einkaufsstellen für den täglichen Bedarf sind ebenfalls in wenigen Gehminuten erreichbar; die Supermärkte sind wesentlich näher als vom Stadtteil G. Die Entfernung zu den wirtschaftlichen, kulturellen und öffentlichen Zentren ist um einiges geringer und beträgt etwa 1,9 km. Zu den Naherholungs- und Sportmöglichkeiten ist es im Vergleich zu G. weiter.

Von jenem Bauträger, der diese Vergleichsgrundstücke gekauft hat, wurde darauf bereits ein Wohnblock fertig gestellt und wird derzeit ein weiterer gebaut.

...

3.2 Analyse der Vergleichsgrundstücke:

Weiters gut geeignet sind auch die Vergleichsgrundstücke c), die im so genannten J.-er Feld liegen. Auch an diesen Grundstücksflächen c) führt in nächster Nähe südlich dieselbe 110 kV Leitung der ÖBB vorbei, die die zu bewertende Grundfläche westlich tangiert. Weiters handelt sich hier um Grundstücke, die teilweise direkt an noch landwirtschaftlich genutzte Anrainerflächen grenzen.

Diese Grundstücke sind von der Wohnqualität um etliches schlechter als die zu bewertende Grundstücksfläche, unter anderem deshalb, weil diese Gegend schon jetzt insbesondere hinsichtlich der Geschossanzahl wesentlich dichter bebaut ist. Laut dem Teilbebauungsplan vom 17.04.1996 dürfen nämlich im nördlichen und südlichen Bereich des J.-er Feldes Gebäude bis zu 3 1/2 Geschossen (GFZ max. 0,8) und im östlichen Bereich Gebäude bis zu 4 1/2 Geschossen (GFZ max. 1,0) errichtet werden und ist hauptsächlich der äußerst östliche und südöstliche Teil mit solchen Bauten und noch wesentlich höheren Gebäuden bereits verbaut.

Andererseits ist aber hinsichtlich der wirtschaftlichen Wertkriterien die Möglichkeit des höheren GFZ-Wertes von 0,8 zu berücksichtigen, zumal bei der zu bewertenden Grundstücksfläche bei offener und halboffener Bauweise GFZ-Werte von nur 0,6 bzw. 0,7 zulässig sind. Zu beachten ist auch der Kaufzeitpunkt im Jahre 1997 sowie die kürzere Entfernung zu wirtschaftlichen, kulturellen und öffentlichen Zentren sowie die bessere Versorgungs- und Verkehrslage. So ist das Stadtzentrum etwa 25 Gehminuten entfernt; einige Geschäfte und Haltestellen öffentlicher Verkehrsmittel sind in wenigen Gehminuten erreichbar.

Aufgrund der im Vergleich zur zu bewertenden Grundstücksfläche tieferen Höhenlage treten jedoch viel mehr Immissionen auf; außerdem führt die X. er Straße B 86 (Westumfahrung) in ca. 300 m Entfernung vorbei. Auch bezüglich der Naherholungs- und Sportmöglichkeiten ist die Lage gegenüber der zu bewertenden Grundstücksfläche, die ja mitten im Erholungsgebiet liegt, schlechter.

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Wertkriterien ist schließlich noch anzuführen, dass bei den Vergleichsflächen in Hinkunft der Wert aufgrund der Lage bei weiten nicht so steigen wird wie bei der zu bewertenden Grundstücksfläche, die mit ihrer Lage mitten im Erholungsgebiet und in nächster Nähe des Landschaftsschutzgebietes sowie der Tatsache, dass westlich und südwestlich keine Bebauung möglich ist, auch in Zukunft eine freie Lage mit sehr guter Aus-

sicht haben wird. Bei den Vergleichsgrundstücken c) besteht im Gegensatz dazu die Möglichkeit der rundherum sehr dichten Bebauung.

3.3 Bewertung des gegenständlichen Grundstücksteiles:

Auf der Grundlage der obigen Überlegungen wird der Verkehrswert aus den herangezogenen Vergleichsgrundstücken abgeleitet; dabei werden ausgehend von den tatsächlichen Verkaufspreisen Zu- bzw. Abschläge für das Verkaufsjahr und die wertändernden bzw. wertbeeinflussenden Faktoren angesetzt, wobei der Markt vor allem der Lage samt einer angenehmen Umgebung und der Bodenbeschaffenheit sowie einer sauberer Umwelt und der möglichen Geschossflächenzahl einen besonderen Stellenwert beimisst.“

3.3.1 Verkäufe:

- a) Grundstücke Nr. 206/25, 206/26, 206/27, 206/28, 206/29, 206/30, 206/31, 206/32, 206/33 und 206/34, je GB 7-1 P., zusammen $4,701 \text{ m}^2$ a S 1.015,00 = S 4,771.515,00 (1997)
- b) Grundstücke Nr. 882/1, 882/2, 882/3, 882/4, 882/5, 882/6, 882/7, 882/8, 882/9, 882/10, 882/11, 882/12, 882/13, 882/14 und 882/15, je KG 7-2 Ö., zusammen 4.651 m^2 a rund S 1290,00 = rd. S 6.000.000,00 (1998)
- c) Grundstück Nr. 457, 458/1, 459/2, 460/2, und 460/3, je GB 7- 2 Ö., zusammen 6.103 m^2 a S 1.940,00 = S 11.839.820,00 (1997)

Summe a) bis c) 15.455 m^2 = S 22,611.335,00

3.3.2 Zu- und Abschläge (zur Anpassung an die Gegebenheiten des gegenständlichen Grundstücksteiles):

3.3.2.1. Berechnung des Wertabschlages in Prozent für die 110 kV-Leitung der ÖBB und den kleinen landwirtschaftlichen Grundanteil (gemäß Pkt. 2.11):

A) Verkaufter und noch verkaufbarer Grund im unmittelbaren Leitungsbereich (Grund, der durch die 110 kV-Leitung der ÖBB nicht unerheblich beeinträchtigt ist, wobei ein Teil davon auch nicht als Bauland gewidmet ist):

	GrSt.-Nr. bzw. Teilstück-Nr.	m^2	Preis in S	S/ m^2
Kaufvertrag vom 23.08.1996	265/8	500	850.000,00	1.700,00
Kaufvertrag vom 23.04.1996	265/13	500	860.000,00	1.720,00
Anbot vom 23.08.1996 (gültig bis 31.12.1999)	1 (zu vereinigen mit 265/8)	341	270.000,00	791,79
Kaufvertrag vom 31.07.1996 /Anbot vom 23.04.1996, an- genommen 31.07.1996)	2 (zu vereinigen mit 265/13)	370	295.000,00	797,30
Summe		1.711	2.275.000,00	

B) Verkaufte Parzellen mit unerheblicher bzw. keiner Beeinträchtigung:

Datum des Kaufvertrags- abschlusses	Gst. Nr.	m^2	Preis in S	S/ m^2
17.03.1997	265/2	441	820.000,00	1.859,41
24.09.1998	265/6	405	785.000,00	1.938,27
20.12.1996	265/7	404	780.000,00	1.930,69
31.07.1998	265/10	388	785.000,00	2.032,20
23.10.1996	265/11	408	820.000,00	2.009,80
02.05.1996	265/12	423	830.000,00	1.962,17

		2469	4.820.000,00	
Durchschnittspreis/m ²				1.952,21

C) Wertabschlag in Prozent:

	m ²	S	%
gesamt parzellierter Fläche	6.558		
Grundabtretung ans öff. Gut (Gst. 265/14)	693		
Grundabtretung ans öff. Gut (Teilstück)	30		
verkaufbare Fläche	5.835		
Teilstück 1 (zu vereinigen mit Gst. 265/8)	341		
Teilstück 2 (wurde vereinigt mit Gst. 265/13)	370		
Gs. 265/8	500		
Gst. 265/13	500		
verkaufbare Fläche mit unerh. bzw. keiner Beeintr.	4.124		
Durchschnittspreis pro m ² aus B)		1.952,21	
verkaufbare Fläche mit unerh. bzw. keiner Beeintr. mal Durchschnittspreis pro m ² aus B)		8.050.914,04	
Summe Preise aus A)		2.275.000,00	
Preise gesamt		10.325.914,04	
verkaufbare Fläche mal Durchschnittspreis/m ² aus B)		11.391.145,35	
Wertabschlag			-9,35
Wertabschlag gerundet			-9

Der Wertabschlag errechnet sich aus dem Verhältnis zwischen verkaufbarer Fläche mit keiner oder unerheblicher Beeinträchtigung mal Durchschnittspreis pro m² der verkauften Parzellen mit unerheblicher bzw. keiner Beeinträchtigung plus Summe der Preise des verkauften sowie des noch verkaufbaren Grundes in unmittelbarem Leistungsbereich (4.124 m² mal S 1.952,21 + S 2.275.000,00) und verkaufbarer Fläche mal Durchschnittspreis pro m² der bisher verkauften Parzellen mit unerheblicher bzw. keiner Beeinträchtigung (5.835 m² x S 1.952,21).

3.3.2.2. Zu- und Abschläge bzw. Auf- und Abwertungen:

Zu- und Abschläge für:	a.	b.	c.
1. Verkaufsjahr	-4	-6	-4
2. Geographische Wertkriterien: Entfernung zu Naherholungs- und Sportmöglichkeiten Entfernung zu wirtsch., kulturellen und öff. Zentren Umgebung	2 20	5 -15 20	6 -16 25
3. Infrastrukturelle Wertkriterien: Aufschließung Versorgungslage Verkehrslage		2 -15 -12	-20 -13
4. physikalisch-geologische Wertkriterien: Bodenqualität Grundwasserverhältnisse Altlasten (Aufschüttungen, etc.)	20 20 10		
5. Umweltspezifische Wertkriterien: Immissionslage		15	12
6. Wirtschaftliche Wertkriterien: Baufläch-Nutzung, GFZ zukünftige Lage (Stadtentwicklung, Raumentwicklung, Raumordnung)	-25 20	33 20	-25 25
7. Nutzungsbeschränkende Wertkriterien: 110 KV-ÖBB-Leitung und kl. l. w. Grundanteil	-9	-9	-9

Zu- und Abschläge gesamt:	54	38	-19
----------------------------------	-----------	-----------	------------

Die einzelnen wertbestimmenden Kriterien sind untereinander nicht gleichwertig, sondern wurden entsprechend ihrer Bedeutung gewichtet. Wie bereits oben angeführt, stehen bei den Wünschen der Käufer vor allem die Lage samt einer angenehmen Umgebung sowie die Bodenbeschaffenheit und eine saubere Umwelt sowie hauptsächlich bei Bauträgern die mögliche Geschossflächenzahl im Vordergrund.

¹ In Anlehnung an die Immobilien-Preisspiegel der Wirtschaftskammer Österreichs, Bundesinnung der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, wurde hinsichtlich der Grundstückspreisentwicklung für den Zeitraum 1998/1995 eine Abwertung von 6%, für den Zeitraum 1997/1995 eine Abwertung von 4% angesetzt. Im Österreich-Durchschnitt stiegen die Verkaufspreise für Baugrundstücke im Jahre 1995 gegenüber dessen Vorjahr noch relativ stark an (13,8%). In den Folgejahren kam es zu einer Stagnation des Grundstücksmarktes. So stiegen die Grundstückspreise in den Jahren 1996 und 1997 mit 1,9% bzw. 0,1 % nur minimal. Im Jahre 1998 sind die Preise für Baugrundstücke im Österreich-Durchschnitt sogar gesunken (vgl. Immobilien-Preisspiegel 1999).

² Die Zu- und Abschläge für die geographischen, infrastrukturellen, physikalisch-geologischen und umweltspezifischen Wertkriterien sowie die zukünftige Lage erklären sich aus der Beschreibung des zu bewertenden Grundstücksteiles und der Vergleichsgrundstücke sowie deren Analyse.

³ Bei der Geschossflächenzahl errechnen sich die beiden Abschläge aus dem Verhältnis zwischen der GFZ des zu bewertenden Grundstücksteiles bei offener Bauweise (0,6) und der GFZ der Vergleichsgrundstücke a. und c. bei offener Bauweise (0,8); der Zuschlag errechnet sich aus dem Verhältnis zwischen der max. GFZ des gegenständlichen Grundstücksteiles (0,8 sowohl bei geschlossener als auch bei Gruppenbauweise) und der max. GFZ von 0,6 der Vergleichsgrundstücke b.

3.3.3 Berichtigte Vergleichspreise:

Aus den Zu- und Abschlägen ergeben sich die berichtigten Vergleichspreise durch Multiplikation der Vergleichspreise mit dem entsprechenden Faktor (gemäß Punkt 3.3.2.2) wie folgt:

Grundstücke	Vergleichspreise in S	Faktor	berichtigter Vergleichspreis in S
a.	4.771.515,00	1,54	7.348.133,10
b.	6.000.000,00	1,38	8.280.000,00
c.	11.839.820,00	0,81	9.590.254,20
			25.218.387,30

Durchschnittspreis je m²:

Summe der ber. Vergleichspreise dividiert durch die Summe der m² aus Punkt 3.3.1

Berichtigte Vergleichspreise	m ²	S/m ²	gerundet S/m ²
25.218.387,30	15.455	1.631,73	1.630,00

3.3.4 Berechnung des Abschlages für die Abbruchsobjekte (Geräteschuppen und Holzzaun):

Abbruch- und Demontagearbeiten gemäß ÖNORM 2251; Abbruchteile ordnungsgemäß entsorgt. Die Arbeiten wurden von dem Generalunternehmer durchgeführt, der die ersten sechs Objekte (Einfamilienhäuser) auf den entsprechenden Bauparzellen errichtete, nämlich von der Firma YY Hoch- und Tiefbau GmbH, 9... Die diesbezüglichen Kosten waren vom Generalunternehmer in die Preise für die Wohngebäude einzukalkulieren und sind daher in den

Leistungsverzeichnissen vom 13.03.1996 angeführt. Diese Kosten brauchen daher nicht geschätzt zu werden.

Diesbezügliche Einheitspreise pro Haus Typ A netto gemäß Leistungsverzeichnis: S 350,00
 Diesbezügliche Einheitspreise pro Haus Typ B netto gemäß Leistungsverzeichnis: S 8257,34
 (Der Schuppen war auf einem Teil jenes Grundes situiert, auf dem die Häuser Typ B projektiert sind.)

Es sind 5 Häuser Typ B und 7 Objekte Typ A geplant. Daraus errechnen sich die Gesamtkosten für Abbruch und Entsorgung des Schuppens und Holzzaunes wie folgt:

S 8,257,34 x 5	S	41.286,70
S 350,00 x 7	S	2.450,00
zusammen	S	43.736,70
20% MWSt	S	8.747,34
Summe	S	52.484,04

3.3.5 Berechnung des Abschlages für die Verlegung der Freileitung als Erdkabel:

Anlässlich der Kundmachung der geplanten Verstärkung der gegenständlichen 20-kV Leitung der Kelag im Jahre 1991 hat der Grundeigentümer dem Amt der Kärntner Landesregierung zu ZI. 8W-En-460/1/1991 mittels Einschreibebrief unter anderem mitgeteilt, dass sein Grundstück Nr. 265, KG P. teilweise als Bauland-Dorfgebiet gewidmet sei und er als Grundeigentümer gegen die Leitungsverstärkung nichts einzuwenden habe, wenn der widmungsgemäße Gebrauch nur unwesentlich behindert werde. Bei der mündlichen Verhandlung verwies der Grundeigentümer auf seine schriftliche Stellungnahme und hielt deren Inhalt aufrecht.

Aus diesen Gründen muss die Kelag bei der Bebauung des gegenständlichen Grundstücksteiles für die Kosten der notwendigen Freileitungserhöhung aufkommen. Man entschied sich aber für eine Verlegung der Leitung in den Boden als Erdkabel. Die Kosten für die Freileitungserhöhung, die sonst notwendig gewesen wäre, wurden von der Kelag gutgeschrieben. Laut Anbot der Kelag vom 07.11.1995, 405461/42/2054, an die Firma GmbH, in X., die das bereits unter Punkt 3.3.4 angeführte Bauprojekt organisiert, betragen die Kosten für die Verlegung von ca. 245 m Erdkabel inklusive Kabelgrab- und Wiederinstandsetzungsarbeiten, Materiallieferung und Fachmontage:

netto	S	333.500,00
abzgl. Gutschrift Kosten für Freileitungserhöhung netto	S	- 84.830,00
	S	248.670,00
zzgl. 20% MWSt	S	49.734,00
Summe	S	298.404,00

Die Teilverkabelung erfolgte schließlich laut diesem Anbot der Kelag, das so auch hinsichtlich der Kosten zur Ausführung gelangte, ab der Trafostation G., die sich auf dem südlich angrenzenden Nachbargrundstück befindet, bis Stützpunkt 10. Von den ca. 245 m Erdkabel wurden in den zu bewertenden Grundstücksteil nur ca. 100 m verlegt; die übrigen etwa 145 m betreffen das südlich angrenzende Nachbargrundstück. Auch die diesbezüglichen Kosten wurden von der baubetreuenden Firma GmbH übernommen (Vertrag der Kelag mit der genannten Firma vom 07.11.1995 und 04.03.1996).

Der Anteil betreffend den gegenständlichen Grundstücksteil errechnet sich daher aufgrund obiger Ausführungen wie folgt:

Verlegung etc. von ca. 100 m Erdkabel netto	S	136.122,44
abzgl. Gutschrift Kosten für Freileitungserhöhung netto	S	- 84.830,00
	S	51292,44
zzgl. 20% MWSt	S	10.258,49
Summe	S	61.550,93

4. Verkehrswert:

Es ist denkbar, dass manchmal wertbestimmende Umstände weder durch die gewählte Methode noch durch andere Wertermittlungsverfahren hinreichend erfasst werden können. Es ist deshalb der errechnete Wertbetrag vor dem Hintergrund der bekannten Marktverhältnisse kritisch zu würdigen und unter Umständen zu korrigieren. Um eine "Nachkontrolle" anhand der Marktverhältnisse gemäß § 7 LBG vornehmen zu können ist auch kontinuierliche Marktbeobachtung zu betreiben (vgl. Regierungsvorlage zum LBG).

Das Studium von Zeitungsinseraten zeigt, dass im westlichen und südwestlichen Stadtgebiet von X., und zwar außerhalb des weiteren Zentrums, derzeit Baugründe um bis zu S 2.500,00 pro m² (X. -Ö.) angeboten werden; im Stadtteil X. -P., der sich etwa 800 m nordwestlich von G. befindet, also etwas mehr als einen dreiviertel Kilometer weiter vom Stadtzentrum entfernt als G., wird zurzeit pro m² bis zu S 1.850,00 verlangt.

Der oben (Punkt 3.3.3) ermittelte Durchschnittspreis von S 1.630,00 je m² ist also unter Berücksichtigung der Grundstücksgröße etc. sowie der Grundstückspreisentwicklung für den Freigrund insbesondere angesichts der sehr guten Wohnlage nicht zuletzt aufgrund der Nähe zum Landschaftsschutzgebiet am Markt erzielbar gewesen, weshalb keine weitere Anpassung erforderlich ist.

Es errechnet sich der Wert des gegenständlichen Grundstücksteiles daher mit:

6.558 m ² x S 1.630,00 =	S	10.689.540,00
abzüglich Abbruchkosten gem. Punkt 3.3.4.	S	- 52.484,04
abzüglich Verlegungskosten gem. Pkt. 3.3.5.	S	- 61.550,93
	S	10.575.505,03
gerundet	S	10.580.000,00

Berechnung des Verkehrswertes je m²:

Der Verkehrswert pro m² errechnet sich durch Division des Verkehrswertes für die gesamte parzellierter Fläche durch die Anzahl der m² der parzellierten Fläche.

$$S\ 10,580.000,00 : 6.558\ m^2 = S\ 1.613,30/m^2, \text{ gerundet } \mathbf{S\ 1.610,00/m^2}.$$

Es wird darauf hingewiesen, dass der tatsächlich zu erzielende Verkaufspreis erfahrungs-gemäß innerhalb einer gewissen Streuungsbreite um den ermittelten Verkehrswert liegt. Der zu erzielende Kaufpreis wird meist dann an der unteren Grenze dieser Bandbreite liegen, wenn - aus welchen Gründen immer - die Notwendigkeit zu einer raschen Veräußerung der Immobilie, also ein diesbezüglicher Zeitdruck, besteht. Das erzielbare Entgelt wird dann an der oberen Grenze liegen, wenn genügend Zeit für den Verkauf zur Verfügung steht und insbesondere die Veräußerungsabsicht entsprechend publik gemacht wird.

5. Gutachten:

Der **Verkehrswert** des parzellierten Teiles (im Ausmaß von 6.558 m²) des ehemaligen Grundstückes 265, GB 7-1 P. beträgt unter Berücksichtigung des Flächenwidmungs- und Bebauungsplanes zum Bewertungsstichtag 24.11.1995:

insgesamt (gerundet) **S 10,580.000,00 (in Worten: Schilling zehn Millionen fünfhundertachtzigtausend);**

pro m² (gerundet) **S 1.610,00 (in Worten: Schilling eintausendsechshundertzehn)."**

Basierend auf den Feststellungen des Gutachters ermittelte der Bw. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt:

Verkäufe 1996:			
GrStNr.	Name der Käufer	m2	Verkaufserlöse in S:
265/7	K 1	404	780.000,00
265/8	K 2	500	850.000,00
265/11	K 3	408	820.000,00
265/12	K 4	423	830.000,00
265/13	K 5	500	860.000,00
Summe		2235	4.140.000,00
Verkaufserlöse			4.140.000,00
Einlagewert (S 1.610,00/m2)			- 3.598.350,00
			541.650,00
nicht verkaufter Weg (275 m ² a S 1.610,00)			- 442.750,00
Gewinn			98.900,00

Verkäufe 1997:

GrStNr.	Name der Käufer	m2	Verkaufserlöse in S:
265/2	K 6	441	820.000,00
Summe		441	820.000,00
Verkaufserlöse			820.000,00
Einlagewert (S 1.610,00/m2)			- 710.010,00
			109.990,00
nicht verkaufter Weg (58 m ² a S 1.610,00)			- 93.380,00
Gewinn			16.610,00

Der Bw. führte noch aus, dass der Erlös für die Baugründe maximal S 10,260.000,00 - also noch weniger als die im Gutachten festgehaltenen S 10,325.914,00 - sein werde. Die Preise seien am Anfang festgelegt worden und würden sich nicht ändern. Die Kosten für die Abtragung des Holzschuppens von rd. S 110.000,00 hätten für ihn als Verkäufer den Erlös nicht erhöht, weil er ein Entgelt für die Parzellen erhalte, das weit unter dem Verkehrswert des gesamten Grundstücksteiles liege.

Dem hielt der Prüfer in seiner **Stellungnahme vom 5. August 1999** entgegen, dem Bw. die Liste der aus der Kaufpreissammlung herangezogenen Vergleichsgrundstücke übergeben zu haben. Der Bw. habe anlässlich der Schlussbesprechung mit allgemeinen Aussagen den Wertansatz lt. Bp als zu niedrig befunden und erklärt, ein Gutachten in Auftrag geben zu wollen. Dem Parteiengehör sei entsprochen, ein Zuwartern aufs Gutachten nicht erforderlich gewesen, weshalb der Verfahrensmangel unberechtigt sei.

Bei der Überführung vom landwirtschaftlichen Betrieb in den Gewerbebetrieb liege eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme und Einlage vor. Auszugehen sei davon, dass der Erwerber die Landwirtschaft fortführe. Der Zeitpunkt der Entnahme/Einlage sei jedenfalls vor der Parzellierung und Baureifmachung des Grundstückes gelegen. In Anbetracht der Stadtrandlage und der Kenntnis der Parzellierbarkeit und Bebaubarkeit habe die Bp nicht den niedrigen Wert einer rein landwirtschaftlichen Fläche, sondern einen höheren Wert angesetzt.

Beim Vorwurf der nicht redlichen Kaufpreise zwischen Privaten übersehe der Bw., dass er selbst meint, die Grundstücke „als Privater“ verkauft zu haben. Wenn der Bw. daher ausschließlich Verkäufe an Bauräger oder Makler zum Vergleich heranziehe, weil sie ihm offensichtlich besser „passen“, sei seine Objektivität in Zweifel zu ziehen. Dass es sich um Notverkäufe gehandelt haben könnte, sei lediglich spekulativ, zudem habe sich die Bp, um eventuelle Sonderfälle auszuschließen, ohnehin an den höherpreisigen Fällen orientiert.

Die Bp habe die Vergleichsgrundstücke des Gutachtens besichtigt. Der SV gehe großteils von Verkehrswerten bereits parzellierter Flächen aus, die nicht mehr Teil eines landwirtschaftlichen Betriebes gewesen seien.

ad Vergleichsgrundstück a. X. - G.:

GrSt	Ursprünglicher Erwerber	Käufer	m ² -Preis in S	Verkaufsjahr
206/11	B. U.	E I	1.015,00	1997
206/8	M-GmbH	E I	1.020,00	1997
	M-GmbH	E II	985,00	1996
	M-GmbH	E III	1.025,00	1997

Die Eigentümer hätten die Liegenschaft parzelliert und parzellierte Flächen verkauft. Der Durchschnittswert von S 1.015,00/m² betreffe also bereits parzellierte Baugrundstücke und sei daher als Vergleichswert zu hoch.

Dieses Grundstück hätten beide Parteien zum Vergleich sehr geeignet angesehen. 206/8 bzw. 206/11 habe der SV wegen der rundum dichten Bebauung, der schlechten Grundbeschaffenheit und möglichen Gesundheitsprobleme abgewertet.

Zur dichten Bebauung:

Die Parzellengrößen von 400 m² und 500 m² würden auch die Parzellen von 265 aufweisen. Vorteil von 265 sei zwar, dass derzeit noch westlich und südwestlich keine Verbauung sei, dieser Vorteil komme allerdings nur 6 von zwölf Parzellen zugute, die restlichen Parzellen seien von diesen „begünstigten“ Parzellen zugebaut. Zudem sei laut Bauamt der Stadt X. die südwestlich angrenzende Parzelle 269, derzeit Pferdekoppel, noch teilweise bebaubar. Die Mehrheit der Parzellenkäufer müsse daher mit der das ganze Dorfgebiet prägenden relativ dichten Verbauung rechnen, allerdings nur mit maximal zweigeschossigen Häusern.

Zur schlechten Grundbeschaffenheit:

Mag es sich tatsächlich um ehemals aufgeschüttetes Sumpfland handeln, so liege die Aufschüttung so weit zurück, dass risikoloses Bauen möglich sei; andernfalls unterstelle der SV den bauausführenden Firmen kundenschädigendes Verhalten und der Stadt X. ungerechtfertigtes und sorgloses Erteilen von Baugenehmigungen. Gleches gelte für die gesundheitsgefährdenden Altlasten. Diese Behauptungen des SV seien durch keine konkreten Angaben untermauert. Mögliche Risse könnten auch auf schlechte Bauausführung zurückzuführen sein.

Zu Gesundheitsproblemen:

Wenn der SV beim Vergleichsgrundstück Gesundheitsprobleme zu erkennen meint, übersehe er die die äußereren Parzellen von 265 betreffende ÖBB Starkstromleitung. Die Meinungen der Fachleute hinsichtlich der Auswirkungen der elektromagnetischen Felder in unmittelbarer Nähe solcher Freileitungen würden von unbedenklich bis stark gesundheitsgefährdend gehen, eine eindeutige Entwarnung existiere in dieser Hinsicht nicht. Daher beeinflusse nach Ansicht der Bp. das Vorhandensein einer solchen Leitung sehr wohl den Wert eines Grundstückes negativ.

ad Vergleichsgrundstück b. X. – M.:

GrSt	Ursprünglicher Erwerber	Käufer	m ² -Preis in S	Verkaufsjahr
882	S. H. und J. S.			
882/1		Firma E IV	1.290,00	1998
bis				
882/15				

Die S 1.290,00/m² seien für bereits parzellierte Baugrundstücke und würden keinesfalls landwirtschaftliche Flächen betreffen, sie seien daher als Vergleichswert zu hoch.

Zu a. und b. führte der Prüfer aus, dass diese ca. 300 bis 400 m von 265 entfernt seien, sie würden nur unmerklich niedriger als 265 liegen. Die Bebauungsdichte entspreche jener von 265. Die Starkstromleitung führe bei a. und b. in größerer Entfernung vorbei. Aus der Architektur und Größe der Häuser könne sehr wohl auf die Finanzkraft geschlossen werden.

Das Grundstück b. werde derzeit mit einer Reihenhausanlage bebaut, es liege nicht so ruhig wie 265, andererseits werde der Lärm der Westumfahrung X. durch vorgebaute Einfamilienhäuser großteils abgeschirmt. Die ÖBB-Starkstromleitung führe ca. 50 m entfernt an der Grundstücksgrenze vorbei. Die Parzellierung erfolgte durch die Eigentümer, in der Folge wurden die einzelnen Parzellen abverkauft.

Zur Analyse des Vergleichsgrundstücks b.:

Der Bw. bewertet die Wohnqualität schlechter als bei 265, bedingt durch die ÖBB Leitung an sowie Lärm und Abgasbelastungen durch die Bundesstrasse. Wie bei der Besichtigung festgestellt, gehe die ÖBB Leitung in einiger Entfernung vom Südrand des Grundstückes vorbei und sei als Negativum daher weniger von Bedeutung. Die Lärm- und Abgasbelästigung sei zwar höher als bei 265, jedoch nicht in einem die Wohnqualität einschränkenden Ausmaß. Der Bw. übersehe, dass die Frequenz der Bundesstrasse seit Vorhandensein der Autobahn-umfahrung X. wesentlich gesunken sei. Die fortlaufende Verbauung des Gebietes M. beweise für sich schon die Eignung als Wohngebiet.

ad Vergleichsgrundstück c. X. - J. :

GrSt	Ursprünglicher Erwerber	Käufer	m ² -Preis in S	Verkaufsjahr
457, 458/1, 459/2	alle R. K.	alle E V	1.290,00	1997
460/2, 460/3				

Dieses Grundstück liege in bereits dicht verbautem Gebiet und werde mit mehrgeschossigen Wohnblöcken bebaut. Nach Ansicht der Bp sei es von der Entfernung zu 265, wie auch von der zulässigen Bebauungsmöglichkeit als Vergleichsgrundstück absolut ungeeignet. Die ÖBB-Starkstromleitung führe im Gegensatz zu 265 in ca. 80 bis 100 Meter Entfernung am Grundstück vorbei. Es handle sich nicht wie P. um Dorfgebiet, sondern um städtisches Wohngebiet, das lediglich noch einige nicht verbaute landwirtschaftliche Flächen aufweise.

Der vom Verkäufer erzielte Preis sei nicht als Vergleichswert geeignet, da die örtliche Lage als städtisches Wohngebiet, bebaubar mit Wohnblocks, wesentlich höhere Quadratmeterpreise ergebe als das im Dorfgebiet gelegene 265. D.h., selbst wenn die Wohnqualität eines Einfamilienhauses im Dorfgebiet zweifellos höher sei als jene eines Wohnblocks im städtischen

Gebiet, sei für Grund und Boden in letzterem Gebiet ein wesentlich höherer Preis zu erzielen, was dem SV zweifellos bekannt sein dürfte.

Zur Analyse des Vergleichsgrundstücks c.:

Dieses sei als Vergleichsgrundstück nicht geeignet, weshalb nicht näher eingegangen werde.

Zusammenfassend erachte die Bp insbesonders die Grundstücke 206/8 und 206/11 als zum Vergleich mit 265 geeignet, wobei der Vorteil der derzeit noch geringfügig weniger dichten Verbauung von 265 durch die direkt das Grundstück querende ÖBB-Starkstromleitung aufgehoben werde. Die vom Bw. angeführte freie Sicht nach Westen und Südwesten werde teilweise durch die parallel zum Grundstück verlaufende Böschung eines Weges beeinträchtigt, der noch dazu alleeartig mit hohen Laubbäumen bewachsen sei. Die Sicht sei etwa auf die A. daher eher nur in Wintermonaten und aus den Obergeschossen der südlichen Häuser möglich. Der SV lasse unerwähnt, dass sich in unmittelbarer Nähe von 265, auf der anderen Seite des G.-weges, ein landwirtschaftlicher Betrieb mit Silo und intensiver Pferdezucht befindet, was zu Lärm- und Geruchsbelaestigungen führen könnte. Es sei allgemein bekannt, dass landwirtschaftliche Betriebe inmitten von stadtnahen Wohngebieten von einer nicht ländlichen Bevölkerung als störend empfunden werden. Für die Bp sei nach der Besichtigung der diversen Grundstücke nicht erkennbar, worin die Exklusivität des Grundstückes 265 gelegen sein sollte, somit erscheint eine Bewertung, wesentlich über dem Vergleichsgrundstück a. keinesfalls gerechtfertigt.

Der Wert lt. Bw. von S 1.610,00 sei unbegründet hoch. Mit dem von den Bp angesetzten S 1.000,00/m² für landwirtschaftlichen, nicht parzellierten Grund seien die Vorteile von 265 bzw. Nachteile der Vergleichsgrundstücke, wie auch die Unterschiede hinsichtlich der Verkaufszeitpunkte berücksichtigt. Bezüglich der letztendlich herangezogenen Vergleichswerte darf auf die Ausführungen auf Seite 19 dieser Entscheidung verwiesen werden.

Zufolge der von der Bw. vorerst unrichtig angesetzten Trennflächen seien nunmehr folgende Teilwerte maßgeblich:

		m ²	
Grundstück 265 vor Parzellierung		10.633	(lt. Schenkungsvertrag)
davon Abtretung Gemeinde		723	
davon Baugrund Wissensstand Bp		5.124	
"Trennflächen" lt. Berufung		711	
bleibt landwirtschaftlich genutzt		4.075	
		m ²	
Umlaufvermögen insgesamt daher		5.835	100%
Verkauf 1996		2.235	38,30%
Verkauf 1997		441	7,56%

		S		S
Teilwerte Umlaufvermögen lt. Bp (Basis S 1.000,00/m ²)	1996 1997	2.235.000,00 441.000,00	bisher Tz 22: bisher Tz 22:	2.234.000,00 441.000,00
		S		S
Teilwerte abgetretene Wegflächen (Basis S 1.000,00/m ²)	1996 1997	276.909,00 54.658,80	bisher Tz 22: bisher Tz 22:	367.000,00 77.000,00

Ein Nachgehen den dem präzisen Zweck nach nicht näher definierten Beweisanträgen erachtete die Bp nicht für erforderlich, weil nicht Sachverhalte strittig seien, sondern deren steuerliche Beurteilung. Der Prüfer gab noch bekannt, welchen Katastraldecken die Grundstücke zu entnehmen seien.

In der **Gegenäußerung vom 5. Oktober 1999** hielt der Bw. dem Finanzamt entgegen, dass es sich beim östlichen Teil von 265 um ehemaliges Grundvermögen handle, das ein Nachbar des Bw., der eine Landwirtschaft betreibe, schon lange Zeit vor der Schenkung landwirtschaftlich genutzt habe. Am 20. Dezember 1989 seien per 1. Jänner 1989 Einheitswertbescheide für Grundvermögen und für landwirtschaftliches Vermögen ergangen. Darin seien rd. 4.500 m² als Grundvermögen ausgewiesen gewesen; dies könne angesichts der Überprüfungs möglichkeit des Finanzamtes nicht zulasten des Bw. gehen. Der Bw. habe damals das Grundstück nach bestem Wissen und Gewissen skizziert. Es seien auch nur ungefähre Angaben möglich gewesen, weil die Umwidmung für 265 erst ausgearbeitet worden sei. In einer für die Bank benötigten Baulandbestätigung vom 21. November 1991 für 265 seien ca. 4.900 m² als Bauland gewidmet gewesen. Erst 1995 anlässlich der Parzellierung seien 6.558 m² parzelliert worden, im Bereich der 110 kV-Leitung sei ein kleiner, nicht als Bauland gewidmeter Teil dazu parzelliert worden.

Sollte man den Grundstückshandel bejahen, sei für die Frage des Zeitpunktes des Beginns des Grundstückshandels und der Einlage des Grundvermögens in den Betrieb der Beginn der Verwertungsmaßnahmen relevant. Hier könne die Einlage privaten Grundvermögens frühestens mit der Erstellung der Parzellierungspläne angesetzt werden. Es handle sich hier um keine Entnahme aus dem landwirtschaftlichen Betrieb und Einlage in den gewerblichen Grundstückshandel. Es sei unrichtig, den Teilwert im Zeitpunkt vor der Parzellierung anzunehmen. Der SV habe bezüglich der Vergleichsgrundstücke nur etwa 60% der Verkehrswerte bereits parzellierter Flächen herangezogen.

Selbst wenn man 4.500 m² Grundvermögen und ca. 2.000 m² als landwirtschaftliches Vermögen annehmen wollte, sei festzuhalten, dass der SV auch vor dem Verkauf nicht parzellierte Grundstücke, nämlich die Liegenschaft c. in J., herangezogen habe. Die Liegenschaft habe ein Bauräger von einem Privaten erworben. Der Anteil der nicht parzellierten Flächen lt. SV

betrage rd. 40%, die angeführten 2.058 m² nur rd. 34% der gesamten Baufläche von 6.558 m².

Gemäß der Rechtsprechung des VwGH sei für die Ermittlung des Teilwertes vom *Verkehrswert des eingelegten Grundstückes* auszugehen. Zumal die Bp trotz des Einheitswertbescheides vom 20. Dezember 1989, EW 000-0-0001/1, von landwirtschaftlichem Vermögen ausgegangen sei, liege Rechtswidrigkeit infolge Aktenwidrigkeit vor (vgl. Literatur von Lang und Holoubek). Zu den einzelnen Grundstücken sei anzuführen:

ad Vergleichsgrundstück a. X. -G.:

Die Ausführungen der Bp zu a. und zu 265 würden vor unbewiesenen Behauptungen strotzen, die nicht den Tatsachen entsprechen. Berufungsausführungen seien entstellt und unrichtig wiedergegeben. Der Bw. habe nicht behauptet, 265 sei ein „exklusives Grundstück für die soziale Oberschicht“. Die Exklusivität ergäbe sich aus der Lage zum Naturschutzgebiet und zu Naherholungs- und Sportmöglichkeiten sowie aus der Zugehörigkeit der Erwerber zur Mittel- oder Oberschicht. Die soziale Schichtung werde aufgrund von Beruf und Bildungszugehörigkeit wissenschaftlich vorgenommen. Die Finanzkraft spiele dabei keine Rolle. Die Behauptung der Bp, dass Exklusivität wesentlich größere Parzellen und von der Nutzfläche her größere Häuser bedingen würde, entbehre jeder wissenschaftlichen Grundlage. Der SV habe den unschätzbar Wert festgestellt und auf die soziologische Schicht hingewiesen. Diese sei aus den Kaufverträgen abgeleitet. Bei a. und b. sei die Häufigkeitsverteilung der Schichtzugehörigkeit eine ganz andere. Laut Werbeeinschaltung iZm einem Einfamilienhaus in P./NÖ wäre für ein Einfamilienhaus am Rande eines Naturschutzgebietes die Verhandlungsbasis 11 Mio. Heute seien die Menschen sehr umweltbewusst.

In G. hätten sich viele unselbstständig wie selbstständig tätige Akademiker niedergelassen, der Bw. betreibe von dort aus auch seine Kanzlei und die wirtschaftlich ihm gehörige GmbH. G. sei ein so begehrtes Wohngebiet, dass sich Menschen dort sogar im - von der Wohnqualität her - schlechtesten Gebiet niederlassen würden. Es sei aufgeschüttetes Sumpfgebiet, das sich bis zum Campingplatz erstrecke.

Auf 206/2 der EZ 80, GB P. sei ein Teich gewesen, rundum sei sumpfiges Gelände, teilweise sei dies aus dem Grundbuch und sonst aus Fotos zu ersehen. Ein nunmehr beantragter Ortsaugenschein werde dies zeigen. Auf 473/4 sei ein Gebäude errichtet, wegen des Geländes allerdings ohne Keller. Dieses Grundstück grenze unmittelbar an Liegenschaft a. und an die St. G.-str.

Der Bw. sei in G. aufgewachsen und kenne es wie seine Westentasche. Zeugen – großteils alteingesessene G.-er - könnten aber bestätigen, dass es sich bei a. um sumpfiges Gelände handle, das seinerzeit aufgeschüttet worden sei und in der Folge als Werksgelände gedient habe. Zum weiteren Beweis der Angaben des Bw. und des SV werde die Auskunft beim Magistrat X. und dem Vermessungsamt beantragt.

Die Bp verfälsche Tatsachen, wenn sie behaupte, „a. liegen nur unmerklich niedriger als 265, die Bebauung bestehe aus Einfamilienhäusern, die Bebauungsdichte entspreche jener von 265, ausgenommen dessen unverbauter Südwestseite.“ In Wirklichkeit würden die Grundstücke a. um so viel tiefer liegen, dass eben aufgrund von geographischen Gegebenheiten sich auch dort das ablaufende Wasser aus darüber liegenden Grundstücken in G. und P. schon seit unvordenklicher Zeit sammle und es zu einer Sumpfbildung gekommen sei. Die gleiche Bebauungsdichte treffe aus den noch zu nennenden Gründen nur teilweise zu. Die Bebauungsdichte habe mit der dichten Verbauung nichts zu tun. Die Bp mache ungenaue Angaben zum Verbautsein. Der Ortsaugenschein könne die Korrektheit der diesbezüglichen Angaben im Gutachten bestätigen. Die Bp habe den Zuschlag des SV für die Entfernung zum Landschaftsschutzgebiet und den Abschlag für die ÖBB-Leitung außer Acht gelassen. Von der „Exklusivität“ laut Bp könne das Problem nicht gelöst werden; denn danach wäre ein nur kleines Haus am W-see nicht exklusiv, wohl aber ein großes Baugrundstück mit Bebauungsmöglichkeit für ein großes Haus an einer Durchzugsstraße bzw. in sumpfigen Gelände. Es gehe um besondere Lage, Umgebung, etc. und in weiterer Folge um Menschen, die sich dort niederlassen.

Der Nachteil von a. gegenüber 265 liege in der rundum dichten Verbauung und der äußerst schlechten Bodenbeschaffenheit. Der Grundwasserspiegel sei hoch. Es gebe umfangreiche Literatur im Bau-, Immobilien- und Gesundheitswesen über die mit schlechter Bodenbeschaffenheit verbundenen Probleme. Der ORF habe diverse Fälle behandelt. Das Sumpfgebiet der Grundstücke a. sei nicht trockengelegt worden.

Die Ausführungen der Bp zur Bodenbeschaffenheit würden an der sachlichen Argumentation zweifeln lassen und seien extrem polemisch. Die Ansicht, dass der Zeitpunkt der Aufschüttung so weit zurückliegen würde und risikoloses Bauen möglich sei, könne wohl nicht ernst gemeint sein. Aufschüttungen würden die Probleme nur vergrößern, vgl. Dr. Jes P. Y. Lim, Feng Shui und die Gesundheit, wonach selbst trockengelegte Sumpflandschaften keine guten Fundamente geben könnten. Die Gebäude könnten Risse bekommen, gesundheitliche Schäden infolge Austretens von Gasen von verrottenden Pflanzenteilen könnten auftreten. Ein billiger Boden könne durch schlechte Bodenbeschaffenheit teuer werden (vgl. auch ein Bauratgeber für das Bundesland Kärnten). Unter Hinweis auf Literatur führte er aus, dass zwar überall

gebaut werden könne, sich durch einen hohen Grundwasserspiegel aber die Kosten für einen Keller bzw. die Bau- und Erhaltungskosten (enorm) erhöhen könnten. Der Vorwurf der Bp gegenüber kundenschädigenden Firmen und der Stadt X. sei daher haltlos. 10.208 m² der insgesamt 11.394 m², d.s. 86% der Vergleichsgrundstücke der Bp, seien aus dem sumpfigen Gelände.

Der SV habe sich sehr wohl mit der Beeinträchtigung durch die Starkstromleitung auseinander gesetzt. Laut einem amtsärztlichen Gutachten Dris. E. in einem Verfahren der Kärntner Landesregierung werde ausgeführt:

„Da es bisher nicht gelungen ist, Karzinogenität der magnetischen Wechselfelder in eingeführten Prüfverfahren zu beweisen, muss daher die Kausalität dieses Zusammenhangs zunächst angezweifelt werden. ... Aus ärztlicher Sicht wird jedoch zu bedenken gegeben, dass weltweite Aussagen zur Wirkung elektromagnetischer Felder von Jahr zu Jahr vorsichtiger werden und in Zusammenfassungen der wissenschaftlichen Arbeiten des letzten Jahrzehntes wegen der erkannten komplexen und biologischen Zusammenhänge zur Vorsicht gemahnt wird.“

Gemäß dem amtsärztlichen Gutachten Dris. E. hätten Untersuchungen gezeigt, "dass die elektrischen und magnetischen niederfrequenten Felder, denen Menschen im Bereich von Hochspannungsfreileitungen ausgesetzt sind, insbesondere in Gebäuden, in dem Bereich - oder sogar darunter - jener Werte liegen, die von elektrischen Geräten und Betriebsmitteln im Hause hervorgerufen werden. Die zusätzliche Einwirkung der elektrischen und magnetischen Felder von Freileitungen liegt demnach im Schwankungsbereich jener Felder, die in einem modernen Haushalt auftreten. Es kann daraus abgeleitet werden, dass für elektrische und magnetische Felder, wie sie in Österreich derzeit im Alltag auftreten, keine schädigenden Wirkungen nachgewiesen sind. Der Ansatz über epidemiologische Studien hat keine schlüssigen Beweise für kanzerogene Wirkungen gebracht, doch konnten die aus einigen Untersuchungen abgeleiteten Hypothesen (noch) nicht widerlegt werden. Die Ergebnisse zeigen aber, dass ein Risiko, wenn es dies überhaupt gibt, nur gering sein kann (siehe beigelegter Bescheid des Amtes der Kärntner Landesregierung vom 13.04.1992, Seite 24; vgl. auch das in diesem Bescheid wiedergegebene Gutachten des elektrotechnischen Amtssachverständigen auf den Seiten 15 ff.).

Der SV habe einen Wertabschlag wegen der Starkstromleitung vorgenommen unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse, dass Grundstücke in unmittelbarer Nähe ua. billiger verkauft worden seien.

Die Bp unterstelle, dass „der Vorteil der derzeit noch weniger dichten Verbauung von 265 durch die direkt durch das Grundstück führende ÖBB-Leitung aufgehoben wird“. Festzuhalten ist, dass 265 südlich, westlich und nordwestlich nicht verbaut sei, und westlich und südwest-

lich nicht verbaut werden könne. Mit weiteren Widmungen sei nicht zu rechnen, weil hohe Baulandreserven in X. - O. vorhanden seien. Überdies seien alle Vergleichsgrundstücke im Einflussbereich von Starkstromleitungen.

Unrichtig sei die Behauptung der Beeinträchtigung der Sicht nach Westen und Südwesten. Laut Fotos und Plänen sei nach Westen komplett freie Sicht gegeben. Die Allee verlaufe südlich des Grundstücksteiles. Abgesehen vom nicht störenden Verlauf sei eine Allee etwas sehr Schönes. Unrichtig sei auch, dass die Sicht auf die A. daher nur in den Wintermonaten und aus den Obergeschossen der südlichen Häuser möglich wäre. Der Bw. beantrage den Ortsaugenschein, der die Unrichtigkeit der Behauptungen der Bp zeigen soll. Der SV habe die Beurteilung von Sicht, Verbauung, Umgebung, etc., der gesamten zu parzellierenden Fläche beurteilt und nicht von einzelnen Häusern.

Die „Pferdezucht“ sei ein Reitstall, in dem diverse Pferde eingestellt seien. Laut SV komme es hiedurch zu keiner Geruchsbelästigung. Eine solche gebe es allenfalls ein bis zweimal im Jahr, wenn Dünger auf die Felder ausgebracht werde. Der SV habe im Gutachten den S-Hof dezidiert angeführt. Die Bp versuche mit fadenscheinigen Argumenten, einen Nachteil aus dem Vorteil zu machen. Der Kontakt von Kindern mit Tieren sei ein unschätzbarer Vorteil für Erziehung und Heranwachsen. Warum ein Reitstall Lärm erzeugen soll, sei fragwürdig. Der Bw. wohne in der Nähe eines Reitstalls und es mache der Verkehr – selbst bei 30 km/h – wohl mehr Lärm. Würde ein landwirtschaftlicher Betrieb inmitten von stadtnahen Wohngebieten störend empfunden, würden sich die Leute dort nicht niederlassen. In G. seien noch vor etwa 35 Jahren 7 Bauernfamilien und ein paar andere Familien gewesen, seither seien einige hundert Häuser gebaut worden. Bei G. handle es sich um Stadtgebiet, und nicht um stadtnahes Wohngebiet.

ad Vergleichsgrundstück b. X.-M.:

Fern jeder Realität unterstelle die Bp, dass in M. die Einfamilienhäuser den Lärm der B 86, einer stark befahrenen Verkehrsader, großteils abschirmen würden. Die Straßenverkehrszählung aus 1995 zeige, dass die B 86 in dem Richtung X. Süd führenden Bereich täglich durchschnittlich von 5.949 Fahrzeugen befahren worden sei, täglich durchschnittlich 740 LKWs. Das Verkehrsaufkommen sei stärker geworden, 1990 seien es 4.992 Fahrzeuge täglich gewesen. Der durchschnittliche Sonntagsverkehr habe damals 4.106 Fahrzeuge betragen. Ausgehend für 1995 von durchschnittlich 6.000 Fahrzeugen sei die durchschnittliche Frequenz von 250 Fahrzeugen pro Stunde und 4 Fahrzeugen pro Minute gewesen, also alle 15 Sekunden ein Fahrzeug. Am Grundstück b. könne mit 100 km/h vorbei gefahren werden. Der Bw. wies auch noch auf diverse Verkehrszählungen im Jahr 1975 und Entwicklungen in den

Folgejahren auf diversen Straßenabschnitten und Kreuzungen hin. Die von der Bp angeführte Entlastung sei nicht eingetreten, vielmehr das Gegenteil. Mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit könne dies auch für den zweiten Abschnitt der B 86 geschlossen werden. Die Autobahnumfahrung samt Eröffnung des C.-Tunnels habe mittelfristig eine Verkehrsentlastung gebracht, bereits 1995 ihre Wirkung insofern verloren, als die Anzahl der diesen Abschnitt befahrenden Teil beinahe 6.000 betragen habe und somit höher gelegen sei als 1985. Die erhöhte Frequenz sei auch auf errichtete Einkaufsmärkte zurückzuführen. Die 6000 Fahrzeuge mit einer zulässigen Geschwindigkeit von 100 km/h würden die Wohnqualität beeinträchtigen. Es sei allgemein bekannt, dass Grundstücke an so stark befahrenen Straßen nur zu Dumpingpreisen zu verkaufen seien. Laut Fotos seien in unmittelbarer Nähe von b. westlich angrenzend lediglich 3 Einfamilienhäuser, der Abstand betrage ca. 15 m. Der beantragte Ortsaugenschein soll zeigen, dass Lärm und Abgase praktisch ungehindert b. erreichen können. Demgegenüber führe am Grundstücksteil 265 lediglich der G.-Weg mit einer Geschwindigkeitsbegrenzung von 30 km/h, nach Parzellierung sei überhaupt nur ein Baugrundstück von der äußerst wenig frequentierten Straße betroffen.

Die Bebauung in M. sei niemals bestritten worden, seit 30. Jänner 1981 existiere bereits ein Teilbebauungsplan. Dieses Gebiet sei erst in den letzten Jahren dicht verbaut worden, was darauf zurückzuführen sein dürfte, dass die Wohnqualität zu wünschen übrig lasse. Es seien S 1.300,00 vom Bauträger gezahlt worden. Der Ansatz für 265 von nur S 1.000,00 sei unrealistisch, wenn man den Kaufpreis für diese wesentlich schlechteren Grundstücke in M. bedenke. Die Vergleichsgrundstücke b. seien als „Bauland-Wohngebiet“ gewidmet, für alle Bauweisen sei eine GFZ von maximal 0,6 zulässig. 265 habe bei geschlossener Bauweise und Gruppenbauweise eine GFZ von 0,8, also sei 265 wesentlich besser ausnutzbar und daher wesentlich mehr wert als b.

Die Starkstromleitung führe etwa 50 m südlich an der Grundstücksgrenze der mittlerweile errichteten Reihenhäusern vorbei. Es laufe aber eine weitere der Kelag parallel und noch näher. Dass b. nicht direkt von der Starkstromleitung überspannt werde, sei in Form eines Abschlages berücksichtigt. Kunden hätten im Erstgespräch schon gesagt, dass sie lieber ein paar Meter weiter fahren würden, weil sie keinesfalls im Gebiet neben der Westumfahrung wohnen möchten. Diesbezüglich werde die Einvernahme der Ehegattin des Bw. beantragt. Bei der Schlussbesprechung habe der Bw. die Bezahlung durch den Bauträger von S 1.300,00/m² ins Treffen geführt, der Häuser errichte und verkaufe, der Grundanteil habe dann S 2.000,00/m² betragen. Nichts davon sei berücksichtigt.

Was den Hinweis auf den Bw. als „Privaten“ im Zusammenhang mit den „Schwarzgeschäften“ anlange, so würde sich das Problem beim gewerblichen Grundstückshandel gar nicht stellen.

Der Bw. verwies auf diverse Literatur im Zusammenhang mit Schwarzgeldgeschäften. Zudem habe der Vater des Bw. bereits mit Kaufvertrag vom 22. Jänner 1987 in G. 874 m² a S 750,00 – dies trotz einer baulichen Beschränkung - verkauft und diesen Preis in der Vertragsurkunde festgehalten. Bei Hochrechnung auf das Jahr 1995 - allerdings ohne die gravierende Dienstbarkeit - gelange man zu S 1.870,00. Zu etwa diesem Preis – ohne die beiden Trennstücke im unmittelbaren Leistungsbereich – habe der Bw. seine Grundstücke verkauft. Tatsächlich seien die Preise wegen der begehrten Lage in G. gestiegen. Im Österreich-Durchschnitt seien die Preise 1987 bis 1995 um rd. 150% gestiegen (Immobilienindex Baugründe, Wirtschaftsgewinn „Gewinn“, Ausgabe Juli/August 1999; Immobilienpreisspiegel der WK). Die Aufwertung des vom Vater verkauften Grundstücks zeige die Tatsache, dass derzeit in X. - P., etwa 800 m nordwestlich und einen dreiviertel km weiter vom Stadtzentrum als G. entfernt, pro m² S 1.850,00 verlangt werden, und dies, obwohl der Österreich-Durchschnitt für Baugrundstücke seit 1995 bis Juni 1999 gefallen sei. Allerdings seien im gleichen Zeitraum die Preise in X., insbesondere G. und P., leicht gestiegen. Der SV habe auch einen Abschlag wegen der unterschiedlichen Verkaufszeitpunkte gemacht. Wäre er in X. vom Fallen des Österreich-Durchschnitt ausgegangen, so hätte er den Preis für b. nicht abwerten, sondern aufwerten müssen, was von Vorteil gewesen wäre. Laut Immo-Preisspiegel 1999 seien die Preise im Österreich-Durchschnitt von 1995 bis 1997 um 2% gestiegen, 1998 jedoch um 4,8% gefallen.

Der SV habe auf alle Umstände durch Zu- und Abschläge Rücksicht genommen, die Objektivität seines Gutachtens sei nicht anzuzweifeln. Die Bp habe fast ausschließlich Grundstücke aus der schlechtensten Gegend zum Vergleich herangezogen und Unterschiede zu 265 einfach negiert.

Die weiteren Liegenschaften 280/4 und 445/6 würden nicht die gleichen Kriterien wie 265 aufweisen. 280/4 sei kleiner, zumindest von drei Seiten von Häusern eingeschlossen, also dicht umbaut und bereits 1991 verkauft. Die Bp habe außer Acht gelassen, dass von 1991 bis 1995 die Baugründe bis 87% angestiegen seien. Südwestlich führe relativ nahe die Starkstromleitung der ÖBB vorbei.

445/6 mit einem Preis von S 1.250,00/m² sei ebenfalls wesentlich kleiner, liege unmittelbar an der St. G.-er Straße, sei rundum von Häusern umschlossen, also dicht bebaut. Die Umgebung sei schlechter als bei 265 und die Entfernung zu den Naherholungs- und Sportmöglichkeiten weiter. Auch die zukünftige Lage sei um etliches schlechter. Die Preise werden bei 445/6 nicht so steigen wie bei 265. Die dichte Verbauung sei auch für die in der Stellungnahme der Bp angeführten Grundstücke a bis d relevant. Die von der Bp vorerst angeführten Grundstücke e.

habe die Bp aus dem direkten Vergleich ausgenommen und damit bis auf zwei Grundstücke nur noch Flächen aus dem Sumpfgebiet von G. gelassen.

479/1 im Ausmaß von 1.139 m² sei um S 527,00/m² 1998 verkauft worden. Offenbar sei der Bp aufgefallen, dass für dieses Grundstück trotz offensichtlich gleicher Lage wie das Vergleichsgrundstück a. und des Verkaufs von 4.700 m² im Jahr 1997 laut Vertragsurkunde nur ca. die Hälfte gezahlt worden sei.

Aus der Sicht von 265 wäre am westlichen Teil von 269 keine Bebauung möglich und daher die Sicht unbeeinträchtigt erhalten. 1.500 m² seien als Bauland gewidmet. Im Gruppenwohnbau hätten maximal drei Häuser Platz. Selbst wenn es auf 269 ein Haus mit Eigentumswohnungen geben sollte, wären maximal 6 Parzelleneigentümer betroffen. Der SV habe sowohl die allfällige Verbauung von 265 als auch die nordwestlich an 265 angrenzenden Grundflächen berücksichtigt. Selbst aus den nördlichen Häusern von 265 könne man wegen der versetzten Parzellierung eine gute Aussicht zwischen den südlichen Häusern genießen.

Die Aussage der Bp, dass eine Bebauung von 265 überhaupt erst möglich gewesen sei, weil ein ca. rechtwinkeliger zum G-Weg verlaufender Weg geschaffen worden sei, sei schlichtweg falsch; der G-Weg sei erschlossen und der östliche, an den G-Weg angrenzende Teil sei als Bauland gewidmet gewesen. Der Bw. hätte das Grundstück als Ganzes verkaufen können und hätte zB der Käufer darauf ein Einfamilienhaus oder ein Bauträger eine Eigentumswohnungsanlage errichten können.

265 sei eine erstklassige Baufläche mit ausgezeichneter Wohnqualität aufgrund der Nähe zum Erholungsgebiet und der Lage in nächster Nähe zum südlich gelegenen Landschaftsschutzgebiet, sowie aufgrund des Umstandes, dass eine Bebauung westlich und südwestlich nicht möglich und somit eine freie Lage mit sehr guter Aussicht und bester Bodenbeschaffenheit gegeben sei. Die Vergleichsgrundstücke würden im Hinblick auf die Wohnqualität mehr oder weniger große Mankos aufweisen. So zB bei

ad Vergleichsgrundstück a. X.-G, rd. S 1.000,00/m²:

rundum dichte Bebauung, sehr ungünstige Bodenbeschaffenheit, hoher Grundwasserstand, nachweislich schlechteste Wohngegend.

ad Vergleichsgrundstück b. X.-M., rd. S 1.300,00/m²:

die enormen Lärm- und Abgasbelastungen durch die B 86 bei zunehmendem Verkehr.

ad Vergleichsgrundstück c. X.-J., S 1.940,00/m²:

Hauptmanko sei, dass hauptsächlich der äußerst östliche und südöstliche Teil des J.-Feldes nördlich der B 86 durch hohe Geschosswohngebäuden verbaut, also dichter bebaut sei. Der zukünftige Wert werde nicht so ansteigen. Die Wohnqualität eines Einfamilienhauses im Dorfgebiet sei zweifellos höher als jene eines Wohnblocks im städtischen Gebiet mit Dorfgebiet. Die Achse der ÖBB- Leitung sei von der Grundstücksgrenze zwischen 40 m und 60 m entfernt. Die Starkstromleitung führe südlich an den Grundstücken vorbei. 265 liege im Stadtteil X. -G. und sei immerhin einen dreiviertel Kilometer näher zum Stadtzentrum gelegen. Zur Untauglichkeit wegen der Entfernung werde auf § 4 LBG verwiesen. Selbst wenn das Vergleichsgrundstück c. - von 265 ca. 1,6 km entfernt – „weit“ entfernt wäre, finde man in J. hinsichtlich der die Kaufpreisbildung beeinflussenden Umstände sowie der Marktsituation ähnliche Verhältnisse vor. Bei b. und c. führe die gleiche Starkstromleitung vorbei, die auch den westlichen Teil von 265 tangiere, bei der Liegenschaft a. in ca. 200 m Nähe.

J. habe seinen dörflichen Charakter nicht verloren. Trotz des 1995 errichteten Einkaufsmarktes und der Wohngebäuden sei zwischen dem westlich gelegenen Dorfgebiet und den Geschosswohngebäuden im Osten nach wie vor eine breite landwirtschaftlich genutzte Fläche vorhanden. Auf den Vergleichsgrundstücken sei dies durch einen Abschlag berücksichtigt. Das angrenzende Grundstück 269 sei 1998 als „Bauland-Wohngebiet“ gewidmet worden. Im Vergleich zu M. und J. sei G. weniger dicht bebaut.

Die Nichtvergleichbarkeit aufgrund der GFZ sei nicht stichhaltig. Die GFZ sei in X. -G. und J. maximal 0,6, in X. -G. lediglich bei offener Bauweise 0,6, bei halboffener maximal 0,7, bei geschlossener Bauweise und Gruppenbauweise maximal 0,8. Dass nur die GFZ von Bedeutung sei, ergebe sich aus der Definition. Die geringe GFZ bei 265 bei halb/offener Bauweise habe der SV durch einen Abschlag berücksichtigt, Der SV gehe davon aus, dass auf beiden Flächen ein fiktiver Käufer Gebäude in offener Bauweise errichte. Dies sei jedoch für den Bw. der schlechteste Fall, denn daraus würde sich der Abschlag ergeben. Bei halboffener Bauweise würde sich ein wesentlich geringerer Abschlag ergeben, bei Gruppenwohngebäuden überhaupt keiner. Der Bw. habe in Gruppenwohngebäuden bei einer GFZ von 0,8 errichtet. Bei c. würde lt. SV die Möglichkeit der sehr dichten Bebauung bestehen. Ein Ortsaugenschein werde beantragt, bei dem dies festgestellt werden könnte.

Die Argumente der Bp für die Nichttauglichkeit seien haarsträubend. Laut Teilbebauungsplan vom 17. April 1996 dürften auf den vorliegenden Vergleichsgrundstücken und den nördlich davon gelegenen Grundstücken des J.-Feldes Gebäude von 2 bis 3 ½ Geschossen mit einer GFZ von maximal 0,8 gebaut werden, in manchen Bereichen seien überhaupt nur Gebäude mit 1 bis 2 ½ Geschossen und in anderen Bereichen mit maximal einem Geschoss bebaubar. Dies betreffe hauptsächlich den westlichen Teil des J.-Feldes, wobei die Vergleichs-

grundstücke im nordwestlichen Bereich unmittelbar an das Dorf anschließen. Dass unbedingt Geschosswohngebäuden mit Eigentumswohnungen zu errichten seien, stehe nirgends geschrieben; ebenso nicht, dass auf 265 nur Einfamilienhäuser hätten gebaut werden dürfen. Gemäß Bebauungsplan hätten bei einer geschlossenen Bauweise mit einer GFZ von 0,8 - wie in J. - auch Eigentumswohnungen gebaut werden können. Darüber entscheide nur die GFZ (=Verhältnis der Summe der Geschossflächen zur Baugrundstücksgröße). In manchen Bereichen des J.-Feldes seien 3 bis 4 ½ Geschosse möglich, mit einer GFZ von maximal 1,0. Wären nicht die 1,0, könnte man nur ganz schmale 4 ½-geschossige Gebäude errichten. Die Vergleichbarkeit von c. mit 265 sei auch hinsichtlich der Bebaubarkeit gegeben. Der SV habe hinsichtlich der GFZ bei c. ohnedies einen Abschlag vorgenommen, weil bei offener Bauweise bei 265 eine GFZ von 0,6, bei c. aber von 0,8 möglich sei.

Laut „Gewinn“ zeige die Preiskurve in Kärnten bei Wohnungen nach unten, dafür seien aber bereits 1994 - Häuser geringfügig teurer - die Grundstücke von S 1.500 bis S 2.000,00/m² gelegen. Im Stadtteil St. G. von S 1.000,00 bis S 1.550,00. St. G. sei mit G. problemlos zu vergleichen, es sei ebenfalls im Westen von X. gelegen, habe eine sehr ähnliche Umgebung, sei vom Zentrum etwa gleich weit entfernt und liege in der Taxizone 2. St. G. sei mit G. zusammengewachsen. Die Infrastruktur sei auch in etwa gleich. Laut SV würden laut Inserat vom 23. April 1999 in einer Zeitung im Stadtteil P. bis zu S 1.850,00 verlangt. Natürlich gebe es in den genannten Gebieten gute und schlechte Lagen. In Neu-F. in einem Gebiet mit hohem Grundwasserstand sei 1993/1994 ein Reihenhausprojekt nur mit der Hälfte der 7 geplanten Häuser errichtet, davon nur zwei verkauft und die anderen vermietet worden. Der Grundstückspreis lt. SV entspreche St. G. in schlechter Lage bzw. sei im unteren Bereich von (Obere) F. gelegen.

Seit 1. März 1995 gebe es das Nachtaxi, alle Grundstücke seien in der Zone 2 des Stadtgebietes von X. **Gemeinsamkeiten** von 265 und den Vergleichsgrundstücken seien:

-	die Lage im westlichen bzw. südwestlichen Stadtgebiet von X.,
-	teilweise direkt an landwirtschaftlich genutzte Anrainerflächen angrenzend (Grundstück J. und M. und 265), bzw.
-	befinden sich solche Flächen in der näheren Umgebung (G.),
-	alle Grundstücke seien im Einflussbereich von Starkstromleitungen und seien laut Dr. Jen T. Y. Lim von den elektromagnetischen Strahlen Menschen im Umkreis von 200 bis 300 m der Hochspannungsmasten betroffen,
-	ähnliche Marktsituation,
-	bauliche Nutzungsmöglichkeit ähnlich,

-	reine Wohngegend, keine Industrie,
-	in allen Fällen seien zusammenhängende Grundflächen – in zwei Flächen parzelliert – von Bauträgern bzw. Bauherrn erworben worden, wobei die Preise in Normalfall wohl unter jenen von Privaterwerben liegen werden, die darauf ein Einfamilienhaus errichten wollen. Es sei ein alter wirtschaftlicher Grundsatz, dass jener, der wesentlich mehr von einer Ware kaufe, prinzipiell relativ weniger dafür bezahle, als derjenige, der nur wenig kaufe.

Der gerichtlich beeidete SV habe versucht, ein äußerst präzises Gutachten abzugeben, es habe den Charakter einer wissenschaftlichen Arbeit. Die Ausführungen seien intersubjektiv überprüfbar und inhaltlich objektivierbar.

In der **Stellungnahme vom 23. November 1999** hielt der Prüfer dem Vorwurf der Aktenwidrigkeit entgegen, dass laut Angaben des Bw. in der Berufung, S. 13, die strittige Grundstücksfläche bis zu ihrer Einbringung in den Gewerbebetrieb landwirtschaftlich genutzt worden sei. Diesfalls sei das Grundstück - völlig unabhängig von der bewertungsmäßigen Einstufung als Grundvermögen – als Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes dargestellt. Durch den erstmaligen Einwand, das Grundstück habe nicht er, sondern ein Nachbar landwirtschaftlich genutzt, ergebe sich keine andere Betrachtung. Der Bw. betreibe den landwirtschaftlichen Betrieb nach den Einkommensteuererklärungen selbst, er habe sogar Flächen zugepachtet. 265 sei daher – selbst wenn gegen Naturalien verpachtet - landwirtschaftliches Betriebsvermögen; der Wert der empfangenen Naturalien wäre im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung gesondert anzusetzen gewesen. Der Bw. habe auch die behauptete Verpachtung nicht unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgewiesen. Eine aktenwidrige Ansicht der Bp. liege somit keinesfalls vor. Grundstückseinstufungen nach dem Bewertungsgesetz würden sich nicht zwangsläufig mit Grundstückszuordnungen nach dem Einkommensteuergesetz decken.

Die Bp sei vom Teilwert laut Gutachten abgegangen, weil es insbesondere die in unmittelbarer Nähe liegenden Vergleichsgrundstücke 206/8, 206/11, 477, 478 und 479 nicht als derart schlecht eingestuft habe wie der SV, andererseits habe die Bp die Vorzüge laut SV relativiert. Auch wenn die Bp selbstverständlich nicht über die Sachkenntnis verfüge, könne sie sich aufgrund der Fakten dem „Sumpfland“ nicht anschließen; es sei unglaublich, ein Gebiet von der beschriebenen schlechten Bodenqualität tatsächlich intensiv zu bebauen, wie dies auch auf Fotos dokumentiert sei. Die vom SV und Bw. so negativ herausgestrichenen Umstände müssten sich mittlerweile herumgesprochen haben. Die Angaben des SV seien keineswegs durch Bodenproben belegt, er könne nur von Annahmen ausgegangen sein.

Die zu b. vom SV extrem wertmindernde Lärmbelästigung sei nicht durch konkrete, das Grundstück betreffende Messergebnisse dokumentiert. Folglich könne geschlossen werden, dass die Lärmbelästigung doch nicht jenes beschriebene Ausmaß erreiche, denn weshalb sollten Bauträger Kapital einsetzen, wenn die entstehenden Wohneinheiten nicht oder nur zu Dumpingpreisen veräußerbar wären; ein Grundstückserwerb stelle doch keinen Selbstzweck dar.

Die Bebaubarkeit mit höhergeschossigen Wohnbauten von c. und die damit verbundenen höheren Quadratmeterpreise seien der Hauptgrund für die Bp. c. als zum Vergleich nicht geeignet anzusehen. Dass eine Bebauung mit Einfamilienhäusern theoretisch möglich wäre, spielt dabei keine Rolle. Andererseits sei es wenig glaubhaft, dass ein Block wie in J. auf 265 errichtet hätte werden dürfen; Blocks dieser Größe würden dem Dorfcharakter widersprechen. Wie auch auf Fotos unschwer zu erkennen, wäre eine derartige Verbauung mit dem Ortsbild unvereinbar.

Bei 265 verharmlose der Bw. das Faktum der vorhandenen Hochspannungsleitung. Neben nicht auszuschließenden gesundheitlichen Risken sei der optische Eindruck an Ort und Stelle äußerst negativ, was aus den zahlreichen Fotos des Bw. überhaupt nicht hervorgehe. Ohne diese Hochspannungsleitung wäre das Grundstück 265 zweifellos als schön gelegen zu bezeichnen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass der vom SV angesetzte Grundstückswert von 265 über jenem vom Bw. erzielbaren liege, der Bw. also mit Verlust verkauft hätte. Der vom Bw. begehrte Wert sei zu hoch. Alternativ zur Methode der Vergleichspreise könnte auch vom tatsächlichen Verkaufspreis ausgegangen und eine Gewinnkomponente sowie eine Komponente für Aufschließung und Parifizierung in Abzug gebracht werden. Es sei nicht einzusehen, dass der Bw. 265 steigenden Wert einräume, er selbst jedoch von dieser Wertsteigerung nicht profitieren sollte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Während das Finanzamt von der Zugehörigkeit von 265 zu einem landwirtschaftlichen Betrieb - jedoch bereits mit der Qualität eines Bauerwartungslandes – ausgeht, möchte der Bw. einen möglichst hohen Wertansatz für seinen „privaten Grundbesitz“. Nach Ansicht des Bw. sei der Verkehrswert maßgeblich, weil ein Zusammenhangswert mit dem Betrieb noch nicht gegeben sei.

Einlagen sind gemäß **§ 6 Z 5 EStG 1988** mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind höchstens mit den um Absetzungen für Abnutzung nicht gekürzten tatsäch-

lichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn Gegenstand der Einlage Grundstücke (grundstücksgleiche Rechte) sind, die innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft, hergestellt und nicht außerhalb einer betrieblichen Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften verwendet wurden. ...

Mit den ersten Aktivitäten ist somit von der Betriebseröffnung des Gewerbebetriebes auszugehen. Bei Eröffnung eines Betriebes sind gemäß **§ 6 Z 8 lit. a EStG 1988** die Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Einlagen sind gemäß Z 5 zu bewerten, also mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung.

Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ergibt sich aus dem Wert des Zusammenhangs im Hinblick auf die Bedeutung des Wirtschaftsgutes für den Betrieb; der Teilwert ist der Wert, den das Wirtschaftsgut für den Betrieb hat; dabei ist die Fortführung des Unternehmens zu unterstellen (Going-concern-Prinzip). Dadurch unterscheidet sich der Teilwert vom gemeinen Wert. Der Teilwert schließt die Anschaffungsnebenkosten mit ein; dagegen ist der gemeine Wert ein Verkaufswert. Wird ein Wirtschaftsgut anlässlich der Betriebseröffnung eingelegt, dann entspricht der Teilwert grundsätzlich dem gemeinen Wert, weil ein Wert des Zusammenhangs noch nicht besteht (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 134 und 136 zu § 6 EStG 1988).

Im Vergleichswertverfahren ist gemäß **§ 4 Abs. 1 LBG** der Wert der Sache durch Vergleich mit tatsächlich erzielten Kaufpreisen vergleichbarer Sachen zu ermitteln (Vergleichswert). Vergleichbare Sachen sind solche, die hinsichtlich der den Wert beeinflussenden Umstände weitgehend mit der zu bewertenden Sache übereinstimmen. Abweichende Eigenschaften der Sache und geänderte Marktverhältnisse sind nach Maßgabe ihres Einflusses auf den Wert durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen.

Zum Vergleich sind gemäß **§ 4 Abs. 2 LBG** Kaufpreise heranzuziehen, die im redlichen Geschäftsverkehr in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag in vergleichbaren Gebieten erzielt wurden. Soweit sie vor oder nach dem Stichtag vereinbart wurden, sind sie entsprechend den Preisschwankungen im redlichen Geschäftsverkehr des betreffenden Gebietes auf- oder abzuwerten.

Kaufpreise, von denen anzunehmen ist, dass sie durch ungewöhnliche Verhältnisse oder persönliche Umstände der Vertragsteile beeinflusst wurden, dürfen gemäß **§ 4 Abs. 3 LBG** zum Vergleich nur herangezogen werden, wenn der Einfluss dieser Verhältnisse und Umstände wertmäßig erfasst werden kann und die Kaufpreise entsprechend berichtigt werden.

Wie der Bw. zutreffend ausführt, waren laut EW-Bescheid (Nachfeststellung) 4.500 m² als „Bauland“ gewidmet und bildeten als „unbebautes Grundstück“ eine eigene wirtschaftliche Einheit. Das Finanzamt gelangte zu einem Einheitswert von S 315.000,00 (durchschnittlicher m²-Preis S 70,00). Laut „**Erklärung für unbebaute Grundstücke**“ war die Liegenschaft mit Anschlussmöglichkeit für Wasser und Strom versehen, eben und trocken.

Aus dem Bewertungsakt des „**landwirtschaftlichen Betriebes**“ ist zu ersehen, dass zum 1. Jänner 1995 die landwirtschaftliche Fläche 0,7276 ha und zum 1. Jänner 1998 0,5218 ha betragen hat, die Differenz macht 0,2058 ha aus. Demzufolge setzt sich die streitgegenständliche Liegenschaft bewertungsrechtlich zu 4.500 m² aus dem „Grundvermögen“ und 2.058 m² aus dem „landwirtschaftlichen Vermögen“ zusammen.

In beiden Fällen „greift“ die Einlagenbewertung des § 6 Z 5 EStG 1988 mit dem Teilwert, wobei bei den aus dem „Privatvermögen“ stammenden 4.500 m² noch kein Zusammenhangswert mit dem Betrieb gegeben wäre.

Selbst wenn man aufgrund der landwirtschaftlichen Nutzung des streitgegenständlichen Teiles von 265 von einem „landwirtschaftlichen Vermögen“ ausgeht, ist im gegenständlichen Fall der „Theorienstreit“ - Zugehörigkeit von 265 zur Landwirtschaft oder zum Grundvermögen - ohne Belang; denn beide Parteien legen als Vergleichsgrundstücke ohnehin nur als Bauland gewidmete, und nicht landwirtschaftlich genutzte Flächen zugrunde. Das Finanzamt hat die Vergleichspreise für das Bauland in keiner Weise einer Abwertung unterzogen, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass 265 seiner Ansicht nach Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen Betriebes gewesen wäre. Die Basis ist sozusagen im Wesentlichen die gleiche. Letztendlich gehen beide Parteien von einem „gemeinen Wert“ aus, wobei der SV im Vergleich von 265 mit den Vergleichsgrundstücken Zu- bzw. Abschläge hinsichtlich Qualität und Beschaffenheit der jeweiligen Liegenschaften vergeben hat. Angesichts des unstrittigen Vorgehens und des Umstandes, dass der kleinere Teil aus der Landwirtschaft stammt, kann hier der gemeine Wert als Maßstab genommen werden.

Der bloß allgemein geäußerte Einwand der **Schwarzgeschäfte** bei Verkäufen zwischen Privaten vermag den von der Bp gewählten Vergleichsgrundstücken nicht die Tauglichkeit zu nehmen, ebenso wenig wie das nicht konkretisierte Vorbringen von **Notverkäufen**. Der Bw. ist seinen Vorbringen nach doch selbst als „privater Grundstücksverkäufer“ aufgetreten und würde er den Vorwurf eines Schwarzverkaufes nur aufgrund des Privatverkaufes vermutlich als ungerechtfertigt empfinden. Bei den vom Finanzamt herangezogenen Vergleichsgrundstücken sind keine konkret verfolgbaren Anhaltspunkte gegeben, dass den Verkaufs-

vorgängen nicht im redlichen Geschäftsverkehr erzielte Kaufpreise zugrunde gelegen wären. Zwei dieser Vergleichsgrundstücke hat ohnehin auch der Bw. herangezogen.

Im gegenständlichen Fall war es dem Bw. aufgrund seiner Stellung in der GmbH möglich, für eine entsprechende Aufteilung der jeweiligen Erlösanteile für das Grundstück einerseits bzw. für das Gebäude andererseits zu sorgen. Die beste Variante, einen möglichst hohen Anteil nicht besteuern zu müssen, war die Ansicht des Bw. der Nichtsteuerbarkeit seiner „privaten Liegenschaft“. Hält man sich vor Augen, dass der Bw. aus den Verkäufen 1996 und 1997 pro m² S 1.879,00 erzielte, so wird man davon ausgehen können, dass im Falle einer vorhergehenden Anschaffung ein „fremdüblicher Käufer“ eine Liegenschaft zu einem Preis ankaufen wird, der ihm jedenfalls einen Gewinn „beschert“. Der Bw. bemängelt, es sei während der Betriebsprüfung sein Einwand nicht berücksichtigt worden, dass in einem Verkaufsstall betreffend b. der Erwerb um S 1.300,00, der Verkauf aber dann um S 2.000,00 erfolgt sein soll. Dies birgt eine Spanne von mehr als 53% (S 2.000,00 / S 1300,00). Normalverhältnisse und den Hinweis auf die Wertsteigerung von 265 vor Augen, wird der Bw. nicht bereit gewesen sein, im Falle eines Erwerbes einen Preis für das Grundstück zu zahlen, der ihm bei der Weiterveräußerung nur einen Verlust verursacht hätte, ist ihm doch mangelnde Fach- und Branchenkenntnis nicht nachzusagen. Es wäre wohl nicht mit den allgemeinen Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang stehend, wenn gerade er bereit gewesen wäre, auf diese Chance zu verzichten, konnte doch das Projekt nur mit seinem Grundstück verwirklicht werden.

Vorauszuschicken ist, dass man ein „ganz gleiches“ Grundstück niemals finden wird. Der VwGH hat im Erkenntnis vom **17. 2. 1992, 90/15/0155**, ausgeführt, dass der gemeine Wert eine fiktive, mit Hilfe der Preisschätzung zu ermittelnde Größe sei. Die tatsächlich gezahlten Preise für Vergleichsgrundstücke aus Kaufpreissammlungen seien hiezu geeignet. Zutreffende, für die Ableitung des gemeinen Wertes taugliche Vergleichspreise würden dann vorliegen, wenn die Wertfaktoren des zu bewertenden Grundstückes und der Vergleichsgrundstücke in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen übereinstimmen, wozu insbesondere

-	Größe
-	Form
-	Lage und
-	Beschaffenheit des Grundstücks gehören, oder,

obwohl eine solche Übereinstimmung nicht hinsichtlich aller wesentlichen preisbestimmenden Merkmale besteht,

- | | |
|---|--|
| - | immerhin noch eine zuverlässige Wertableitung aus den Vergleichspreisen möglich ist. |
|---|--|

Unter Bedachtnahme auf die preisbildenden Faktoren kann der gemeine Wert gegebenenfalls durch Vornahme von Zu- und Abschlägen ermittelt werden. Zu dieser Variante hat sich der Bw. bzw. der SV entschlossen. Dh., wenn 265 im Vergleich zu den Vergleichsgrundstücken besser ist, wird ein Zuschlag zum jeweiligen Kaufpreis des Vergleichsgrundstücks hinzugerechnet, ist 265 gegenüber den Vergleichsgrundstücken schlechter, wird ein Abschlag beim jeweiligen Vergleichsgrundstück vorgenommen.

Zu den Vorwürfen der *nicht hinreichenden Berücksichtigung von Lage, Umgebung, Bodenbeschaffenheit, Umwelt, usw.* wird zu den einzelnen Vergleichsgrundstücken eingegangen werden. Was jedoch alle drei Grundstücke betrifft, ist die „soziologische Komponente“. Unzweifelhaft wird der Lagevorteil des Grundstücks, bedingt durch die Nähe zu Landschaftsschutzgebieten und der Unverbaubarkeit des Grundstückes im Süden und Westen zum Wert des Grundstücks beitragen. Es kann dem aber nicht gefolgt werden, dass man den „unschätzbar Wert“ aus soziologischer Sicht durch seine Erwerber bestimmen könnte, weil die Erwerber der Mittel- oder Oberschicht angehören würden, wie z.B. ein Akademikerpaar (Lehrerin/Unternehmensberater), ein selbstständiger Zahnarzt, zwei Ingenieure, ein Lehrerehepaar sowie ein Manager bei einer aufstrebenden Firma. Ungeachtet des Auffassungsunterschiedes bezüglich des Begriffes der „Exklusivität“ mag dahingestellt bleiben, inwieweit eine Verbindung zwischen Naturschutzgebiet und der laut Bw. durch Beruf und Bildungszugehörigkeit wissenschaftlich vorgenommenen soziologischen Schichtung besteht. Die „Exklusivität des Grundstücks“ vom „Stand“ seiner Erwerber (mit)abhängig zu machen, wäre wohl nicht treffend und zielführend. Demzufolge ist auch der nicht näher konkretisierte Hinweis auf die Schichtzugehörigkeit bei den Grundstücken a. und b. nicht von Belang. Was der Bw. aus dem Umstand ableitet, dass sich viele unselbstständig und selbstständig tätige Akademiker in G. niederlassen, so auch der Bw. mit seiner Kanzlei und der GmbH, bzw. dass sich auch im schlechtesten Gebiet die Leute niederlassen würden, tut er nicht kund.

Wie der Bw. ausführt, ist mit Beginn der ersten betrieblichen (Vorbereitungs)handlungen die Eröffnung des Gewerbebetriebes anzunehmen. Er sagt selbst, dass dies die Erstellung der Parzellierungspläne wäre. Warum er aber dann die Ansicht der Bp bekämpft, den Wert von 265 noch vor der Parzellierung anzunehmen, ist nicht nachvollziehbar und auch nicht einsichtig. Der **Beginn des Gewerbebetriebes „Grundstückshandel“** kann somit mit den Parzellierungsaktivitäten angenommen werden, jedenfalls also vor der Parzellierung. Diesen Zeitraum wird man mit Anfang des Jahres 1995 ansetzen können, kam es doch am 10. März 1995 zum Teilungsplan. Zu diesem Zeitpunkt wusste der Bw., diese Liegenschaft für das Bauvorhaben (der GmbH) nutzen zu wollen. Angesichts der bereits bestehenden Bauland-

widmung war daher jedenfalls von einem höheren Wert als von landwirtschaftlich genutzten Flächen auszugehen (vgl. VwGH 22. 9. 1992, 92/14/0064), was das Finanzamt ohnehin getan hat.

Die „Basis“ der Vergleichsgrundstücke ist zwischen den beiden Parteien unstrittig. Sie sind von Verkaufsvorgängen in der Nähe des Jahres 1995 ausgegangen. Streit besteht nunmehr noch über die Zu-/Abschläge bzw. die Frage der (Nicht)einbeziehung des Vergleichsgrundstücks c. und diverser von der Bp herangezogener Vergleichsgrundstücke.

Der SV hat den Weg gewählt, bei den Vergleichsgrundstücken Zu- bzw. Abschläge zu vergeben und gelangte so zu „berichtigten Vergleichspreisen“ für die Vergleichsgrundstücke, aus denen er dann für 265 zum Verkehrswert von S 1.630,00/m² bzw. nach Abzug der Kosten von S 1.610,00/m² kam. Die Zu- und Abschläge richten sich nach der (subjektiven) Bewertbarkeit des SV. Es ist in keinem der Fälle wirklich objektiv nachvollziehbar, warum der SV gerade den konkreten Prozentsatz für einen bestimmten Nachteil oder Vorteil wählte. Zumal er konkrete Prozentsätze vergibt, hätte es Anhaltspunkte dafür benötigt, was sozusagen 0 und was 100 ist und wonach sich die einzelnen Prozentsätze der Höhe nach KONKRET richteten. Bezuglich aller drei Vergleichsgrundstücke lässt sich nicht nachvollziehen, worauf der Bw. die Bezeichnung der „zukünftigen Lage“ stützte und wonach sich die konkrete Höhe des Prozentsatzes bei a. bis c. bemaßt. Das gilt ebenso für die „Umgebung“ und die „ÖBB-Leitung“. Warum er trotz anders lautender Argumente und ungeachtet der ÖBB-Leitung auf 265 zu einem einheitlichen Abschlag von 9% für alle drei Grundstücke gelangte, und wie er zu dieser Höhe kam, ist nicht objektiv nachzuvollziehen.

ad Vergleichsgrundstück a.: S 1.015,00/m², bereits parzelliert, 4.701 m², Verkauf 1997:

Beide Parteien bewerteten a. als für den Vergleich gut geeignet, insbesondere wegen ihrer Nähe zu 265. Auf a. wurden auch bereits Einfamilienhäuser errichtet. Dem *unterschiedlichen Verkaufszeitpunkt* hat der Bw. mit einem Abschlag von 4% Rechnung getragen.

Bei der GFZ unterscheidet sich a. gegenüber 265 dadurch, dass – sofern bei Objekten mit mehr als 12 Wohn- und/oder Geschäftseinheiten dadurch das Ortsbild nicht beeinträchtigt wird –, bei offener Bauweise eine GFZ von 0,8 zulässig ist, sodass diesbezüglich 265 gegenüber a. benachteiligt ist. Demzufolge würde noch ein Abschlag von 25% allenfalls zu Recht bestehen, wobei dieser Nachteil ja nicht für alle Bauweisen gilt.

Bei einer Entfernung von nur 300 m zwischen beiden Liegenschaften wird auch a. als „mittendrin im Erholungsgebiet und in nächster Nähe zum Landschaftsschutzgebiet“ gelegen an-

zusehen sein, sodass es eines Zuschlages hinsichtlich der *Nähe zu Erholungsgebieten und Sportmöglichkeiten* nicht bedarf.

Ungeachtet des Hinweises in der Stellungnahme hat der Bw. die Behauptungen betreffend die Aufschüttung des Sumpflandes und die damit angeblich verbundenen Nachteile bzw. die gesundheitsgefährdenden Altlasten von a. durch keinerlei Unterlagen dokumentiert. Die angegebene Auskunft beim Magistrat X. und beim Vermessungsamt hätte er selbst einholen können, behauptet er doch diesen Mangel. Er gibt weder einen Hinweis, was er mit „seinerzeit“ meinte, noch konkrete Anhaltspunkte für im Jahr bzw. um das Jahr 1995 herum vorliegende aktuelle, auf der Aufschüttung und schlechten Bodenbeschaffenheit beruhende Probleme. Die Hinweise auf die umfangreiche Literatur und die allgemein gehaltenen Ausführungen des Dr. Jes P. Y. Lim, Feng Shui und die Gesundheit, und allfällige ORF-Sendungen vermögen konkrete Anhaltspunkte nicht zu ersetzen.

Ebenso wenig hat der Bw. dargetan, dass ein Gebäude auf dieser Liegenschaft durch den schlechten Untergrund bedingt Risse bekommen hätte, dass der Boden kein dichtes Fundament ermöglicht hätte, konkrete gesundheitliche Schäden infolge des Austretens von Gasen von vermodernden Pflanzenteilen aufgetreten wären oder sich Kosten für den Keller verteuert hätten. Mag seit „unvordenlicher Zeit“ sich auf a. aufgrund seiner tieferen Lage Wasser gesammelt und zur Sumpfbildung geführt haben, so kann dieses Problem nicht so akut sein; denn es wäre in einem „Sumpfland“ die Verbauung wohl ausgeschlossen. Gerade aber die dichte Verbauung führt der Bw. - wenn auch immer wieder als „negative Eigenschaft“ von a., - ins Treffen. Der bloß allgemein ausgeführten Problematik hinsichtlich der nicht trocken-gelegten Sumpflandschaft als Zuschlagsfaktor zu a. kann somit nicht gefolgt werden. Da für eine im Jahr 1995 bestehende „schlechte Bodenbeschaffenheit“ konkrete Nachweise fehlen, ist kein Grund für einen Zuschlag für die „*Bodenqualität*“ zu erblicken. Wenn die Bp meinte, die Aufschüttung müsse schon so lange zurück liegen, dass risikoloses Bauen möglich sei, so kann dem eine gewisse Schlüssigkeit mangels anderer Nachweise nicht abgesprochen werden. Mag die Liegenschaft a. als Werksgelände genutzt worden sein und mögen die Grundwasserverhältnisse „dementsprechend“ sein, so entbehrt das „dementsprechend“ einer näheren Erläuterung und Konkretisierung. Diese allgemein gehaltenen Vorbringen rechtfertigen mangels aktueller konkreter Beeinträchtigungen weder einen Zuschlag für die „*Grundwasserverhältnisse*“, noch für „*Altlasten*“. Die Behauptung, dass rd. 86% der von der Bp herangezogenen Vergleichsgrundstücke, d.s. die Grundstücke a., 206/8 und 206/11, 477, 478, 479 sowie 280/4, Sumpfland wären, ist durch keinerlei Nachweise untermauert. Der UFS erblickt keine Notwendigkeit, Zeugen zu diesen allgemeinen Aussagen einzuhören bzw. einen Ortsaugenschein durchzuführen.

Die vom Bw. als Manko von a. herangezogene „dichte Bebauung“ steht - wie oben festgehalten – dem Vorbringen der schlechten Bodenbeschaffenheit entgegen. Aus dem Gutachten geht nicht hervor, dass die „Sicht“ ein separates bewertetes Wirtschaftsgut gewesen wäre. Sollten die „dichte Bebauung“ und „Sicht“ im Teilposten „Umgebung“ ihren Niederschlag finden, so ist nicht nachvollziehbar, warum der SV gerade einen Zuschlag von 20% vorgenommen hat; ihm zu folgen besteht somit kein Anlass. Es ist nicht ersichtlich, dass das Kriterium „Kleine, nicht als Bauland gewidmete Grundanteil am westlichen Ende des gegenständlichen Grundstücksteiles“ im Gutachten separat bemessen wäre. Aus der Sicht des jeweils Betreffenden kann dahingestellt bleiben, ob die „Pferdezucht“ ein Nachteil – so die Bp – oder ein Vorteil – so der Bw. – ist. Es lässt sich nicht nachvollziehen, ob und in welchem Ausmaß dieses Kriterium einen Niederschlag gefunden hätte, weshalb sich ein Eingehen erübrigt. Die Behauptungen zur schlechteren *Wertsteigerung in der Zukunft* für a. entbehren der konkreten Anhaltspunkte bzw. Grundlagen.

Mangels entsprechender „verfolgbarer“ Nachweise kann der Ansicht des Bw. nicht gefolgt werden, dass die Liegenschaft a. mit einem Kaufpreis von S 1.015,00 - gemessen an den ermittelten S 1.610,00 - nur zwei Drittel des Wertes von 265 haben sollte. Der für a. rechnerisch durch Zu-/Abschläge ermittelte „berichtigte Vergleichspreis“ von S 1.553,00/m² spiegelt im Vergleich zu S 1.610,00 die so markant ins Treffen geführte schlechte Bodenbeschaffenheit überhaupt nicht wider, sondern wären demnach die beiden Liegenschaften beinahe gleichwertig.

ad Vergleichsgrundstück b.: S 1.290,00/m², bereits parzelliert, Verkauf 1998:

Der für den *unterschiedlichen Verkaufszeitpunkt* vergebene Abschlag von 6% wäre angesichts der Ausführungen des Bw., dass 1996 und 1997 die Liegenschaften um 2% gestiegen, 1998 aber um rd. 4,8% abgefallen wären, nicht als gerechtfertigt anzusehen. Angesichts der nur in Teilbereichen unterschiedlichen GFZ wird die Höhe des Zuschlages für die *Flächenwidmung und Bebauungsmöglichkeit* nicht zur Gänze gerechtfertigt sein.

Die Bp geht auch davon aus, dass 265 ruhiger als b. ist. Der Bw. schildert die Beeinträchtigung durch die B 86 in seiner Stellungnahme ganz drastisch. Dennoch lässt sich nicht nachvollziehen, wie der SV zum Zuschlag von (nur) 15% hinsichtlich der „*Immissionslage*“ gelangte. Ebenso ist die Zuschlagshöhe für die „*Aufschließung*“, „*Entfernung zu Naherholungsgebiet*“ sowie die Höhe der Abschläge für die „*Entfernung zu wirtschaftlichen, kulturellen und öffentlichen Zentren* und die „*Verkehrs- und Versorgungslage*“ nicht nachzuvollziehen, mag auch die Erreichbarkeit durch öffentliche Verkehrsmittel und die Versorgungsmöglichkeit für den täglichen Bedarf unzweifelhaft das Alltagsleben und somit die Lebensqualität erhöhen.

Angesichts eines Kaufpreises von S 1.290,00/m² wird man nicht von „*Dumpingpreisen*“ sprechen können. Auf die Einvernahme der Ehegattin kann verzichtet werden, weil grundsätzlich einmal nicht in Abrede gestellt werden kann, dass ua. die Ruhelage ein Entscheidungskriterium bei einem Liegenschaftskauf sein kann.

Bei einem tatsächlichen Verkaufspreis für b. von S 1.290,00/m² für eine bereits parzellierte Fläche gelangte der SV durch zum „berichtigten Vergleichspreis“ von S 1.780,00/m². Letzterer war somit - ungeachtet der vom Bw. wiederholt genannten „massiven Beeinträchtigung“ durch die B 86 - höher als der gemeine Wert von 265 iHv S 1.610,00, was in sich nicht schlüssig ist.

ad Vergleichsgrundstück c.: S 1.940,00/m², Verkauf 1997:

Nicht anders verhält es sich bei c. Die konkrete Festlegung des Prozentsatzes der einzelnen bewerteten Kriterien lässt sich nicht objektiv nachvollziehen. Auf die einzelnen Punkte wird daher nicht mehr eingegangen.

Der SV hat die höhere Bebaubarkeit von c. durch einen Abschlag von 25% berücksichtigt, gelangt aber für c. mit den weiteren Zu- und Abschlügen zu einem „berichtigten Vergleichspreis“ von S 1.571,00. Es entbehrt der Schlüssigkeit, dass bei der nicht unbeträchtlich höheren Bebaubarkeit der Verkehrswert von 265 bei S 1.610,00, der „berichtigte Vergleichspreis“ von c. aber nur bei S 1.571,00 liegen soll.

Nach all dem Gesagten kann mangels objektiver Nachvollziehbarkeit der im Gutachten ange- setzten Prozentsätze und des Nachweises diverser wertbeeinträchtigender Umstände dem Gutachten nicht gefolgt werden. Es wäre an Bw. bzw. SV gelegen, seine Vorbringen ent- sprechend nachvollziehbar dazutun. Zumal den im Gutachten festgelegten Prozentsätzen dem Grunde nach nicht gefolgt wird, erübrigt es sich auch, die zu den einzelnen Bewertungs- kriterien von 265 und den Vergleichsgrundstücken beantragten Beweismittel, wie Zeugen- einvernahmen, Ortsaugenschein und Einholung von Auskünften durchzuführen.

Die Bp und auch der Bw. haben a. und b. als taugliche Vergleichsgrundstücke herangezogen, c. nur der Bw. Der Bw. ist dem Argument der Bp nicht entgegen getreten, dass c. eben eine deutlich andere Bebauung zugelassen hat, die auf 265 wegen des Ortsbildes wohl überhaupt nicht zulässig gewesen wäre und bei der ein Erwerber der Liegenschaft mit einem ent- sprechend höheren Erlös aus dem Grundanteil rechnen konnte. Zumal sich die Bebaubarkeit deutlich von 265 unterscheidet, kann der Ansicht des Finanzamtes gefolgt werden, dass c. keine für den Vergleich taugliche Liegenschaft ist. Auf der anderen Seite würde bezüglich der weiteren vom Finanzamt herangezogenen Liegenschaften dem Einwand des Bw. zu folgen sein, dass diese ua. zum Großteil ein (beträchtlich) geringeres Flächenausmaß haben und daher nicht zum Vergleich geeignet seien. Was die vom genannten Grundstücke 206/2 und 473/4 anlangt, so hat diese die Bp letztendlich nicht herangezogen, ein Eingehen auf sie erübrigt sich somit.

Der „Sumpflandcharakter“ von a. ist nach vorliegenden Ergebnissen nicht als erwiesen anzu- sehen. Bei einem Kaufpreis von S 1.290,00/m² bei b. kann von „Dumpingpreisen“ nicht ge- sprochen werden. Zieht man jetzt auf Grund der vergleichbaren Größe die Kaufpreise der am besten geeigneten Grundstücke a. und b. heran, so ergibt sich ein Mittelwert von S 1.152,00, dies allerdings für die bereits parzellierten Flächen. Würde man noch die Kosten – bemessen mit den hier jedenfalls angefallenen 4,5% des Erlöses - abziehen, so ergäbe dies einen Quadratmeterpreis von S 1.101,00:

	m ²	Kaufpreis in S	Kaufpreis abzgl. Kosten (4,45%) in S
a.	4.701	4.771.515,00	4.559.182,58
b.	4.651	6.000.000,00	5.733.000,00
Summe	9.352	10.771.515,00	10.292.182,58
	pro m ²	1.151,79	1.100,53

Wollte man dennoch dem SV folgen, obwohl er den Prozentsatz nicht konkret untermauerte, und für b. wegen der Immissionslage den 15%-igen Zuschlag berücksichtigen, ergäbe sich folgendes Bild:

	m ²	Kaufpreis	Kaufpreis abzgl. Kosten (4,55%)
a.	4.701	4.771.515,00	4.559.182,58
b. für b. +15%	4.651	6.000.000,00 900.000,00 6.900.000,00	6.592.950,00
	9.352	11.671.515,00	11.152.132,58
	pro m ²	1.248,02	1.192,49

Dass die S 1.152,00/S 1.100,00/m² bzw. ein gemeiner Wert zwischen S 1.100,00 und S 1.200,00 keine unrealistische Größe sind, zeigt sich bei folgenden Überlegungen:

Die gesamten parzellierten Flächen von 265 betragen 5.124 m². Dazu kommen noch „Trennflächen“ im Ausmaß von 711 m². Die verkaufbare Fläche beträgt 5.835 m². Wegflächen von 723 m² waren ans öffentliche Gut abzutreten. Der maximal erzielbare Veräußerungserlös laut Bw. beträgt:

	m ²	Kaufpreis in S
Parz. mit Beeinträchtigung lt. Gutachten	1.711	2.275.000,00
verbleibende Parzellen ohne Beeinträchtigung lt. Gutachten	4.124	8.050.914,00
Summe	5.835	10.325.914,00
dies ergibt pro m ² verkaufbarer Fläche	5.835	1.769,65
dies ergibt pro m ² der Gesamtfläche	6.558	1.574,55

Den Zustand vor Parzellierung vor Augen, hätte Anfang 1995 jeder Erwerber 6.558 m² erwerben müssen, um zu den letztendlich verkaufbaren Bauflächen von 5.835 m² zukommen. Davon geht auch der Bw. in seinen Berechnungen aus. Bei dem von ihm errechneten gemeinen Wert von S 1.610,00 hätte sich jedenfalls einmal schon ein Defizit ergeben:

Maximal erzielbarer Veräußerungserlös in S "Ankauf" um S 1,610,00 für 6.558 m ² in S	10.325.914,00
	10.558.380,00
Verlust in S	- 232.466,00

Dabei sind aber noch keine Kosten berücksichtigt. Wie der Bw. (im Gutachten) ausführte, hatte er die Abbruch- (S 52.484,00), Verlegungs- (S 61.550,93), und Vermittlungskosten (2% vom Veräußerungserlös zzgl. USt, d.s. S 247.813,44) zu tragen, die ersten beiden hat er auch im Gutachten wertmindernd angesetzt. Er hatte aber lt. Vereinbarung die Vermittlungskosten an die GmbH zu zahlen. Die Teilungskosten (S 97.920,00, lt. Rechnung des DI S. für Vermessungswesen vom 6. Feber 1997 an die GmbH) hatte zwar die GmbH gezahlt, was wohl nur auf die besondere Konstellation des Falles zurückzuführen sein wird. Der Einlagewert ausgehend vom Verkaufspreis unter Abzug bloß der bekannten Kosten würde – bezogen auf die Gesamtfläche - S 1.504,00/m² ausmachen:

Maximal erzielbar für 5.835 m ² in S	100%
---	-------------

	10.325.914,00	
Abbruchkosten in S	- 52.484,00	
Verlegungskosten in S	- 61.550,93	
Vermittlungskosten in S	- 247.821,94	
Teilungskosten in S	- 97.920,00	
verbleiben nach Abzug der Kosten S dividiert durch 6.558 m ²	9.866.137,13	95,55%
ergibt pro m ² in S	1.504,44	

Um sozusagen ohne Verlust auszusteigen, hätte der Bw. den Teil von 265 maximal um S 1.504,00/m² ankaufen dürfen. Bei Ankauf um S 1.610,00/m² und den oa. Kosten hätte sich ein Verlust von beinahe S 693.000,00 ergeben:

Maximal erzielbar für 5.835 m ² in S	10.325.914,00
verbleiben nach Abzug obiger Kosten in S	9.866.137,13
"Ankauf" um S 1.610,00 für 6.558 m ² in S	- 10.558.380,00
Verlust in S	- 692.243,00

Ein niedrigerer als vom Bw. errechneter Ansatz des Wareneinsatzes schließt keineswegs die Intention des Bw. aus, der GmbH bzw. seiner Anwaltskanzlei durch das Bauvorhaben nicht unbeträchtliche Honorare zukommen lassen zu wollen. Es wird aber mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht im Einklang stehen, dass der Bw. bereit war, seine Liegenschaft zu „spenden“ und sogar noch was dazu zu zahlen, nur um diesem Zweck gerecht zu werden. Gerade die von ihm genannte Wertsteigerung seines Grundstücks und der Hinweis auf einen Vergleichsfall, bei dem die Liegenschaft um S 1.300,00/m² angekauft und um S 2.000,00 verkauft wurde, gehen vielmehr in die Richtung, dass für den Bw. in diesem Fall auch für sein Grundstück „was drin sein konnte“. Angesichts des von ihm genannten Verkaufsfalles wird also die 20%-ige Gewinnspanne nicht unrealistisch oder überhalten sein, ist doch er im Vergleichsbeispiel als derjenige anzusehen, der sich in der Position des Veräußerers um S 2.000,00 befindet.

Ein Erwerber eines für die Weiterveräußerung bestimmten Grundstücks wird unter fremd-üblichen Verhältnissen an einer Gewinnerzielung interessiert sein. Betrachtet man die Berechnungen bei einem **Gewinnanteil** von 20% des Veräußerungserlöses so werden diese nicht realitätsfremd sein. In der Gewinnspanne stecken die Mühen des Bw., die er sich abgelten lassen möchte. Seine Ausführungen, bei der Veräußerung der Liegenschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht gehandelt zu haben, kann nur unter dem Aspekt der von ihm bis zur Betriebsprüfung vertretenen Auffassung der Nichtsteuerbarkeit des Veräußerungsgewinnes aus dem Liegenschaftsverkauf gesehen werden. Auf der anderen Seite war er möglichst daran interessiert, der GmbH zu besseren Ergebnissen zu verhelfen, dort – obwohl auch er „am Werk“ – negiert er die Gewinnerzielungsabsicht nicht. Beim Gewinn von 20% ergibt sich:

Maximal erzielbar für 5.835 m ² in S	10.325.914,00
Erlös abzgl. Kosten in S	9.866.137,13
Gewinnabschlag 20% des Erlöses in S	- 2.065.182,80
verbleiben	7.800.954,33
dividiert durch 6.558 m ² ergibt pro m ² S	1.189,53

Nicht außer Acht gelassen werden darf hier, dass noch diverse andere, in obigen Berechnungen nicht angeführte Kosten der GmbH im Zusammenhang mit der Grundstücksaufschließung angefallen sein werden, wie zB Kosten für die Prüfung des Projektgrundstückes nach Verkehrslage, Anbindung an den öffentlichen Verkehr, Eigentums- und Nutzungsverhältnissen, Grundbuchsrechen und –lasten, Widmungs- und Bebauungsbestimmungen, etc. Dass diese Agenden die GmbH ohne Verrechnung der Kosten an den Bw. vorgenommen hat, hindert nicht, solche Aufwendungen bei der Berechnung des Verkehrswertes zu „fremd-üblichen Bedingungen“ zu berücksichtigen.

Bei der gegebenen Sachlage erscheint ein Einlagewert von S 1.150,00/m² angemessen; dieser ergibt sich schon einmal aus dem Mittelwert der parzellierten und daher ohnehin großzügig bemessenen Vergleichsliegenschaften a. und b, nach Abzug der geschätzten Kosten verblieben S 1.100,00/m². Auch bei den weiteren Berechnungsvarianten, die zu einem Quadratmeterpreis knapp unter S 1.200,00 führen, wären noch Kosten (der GmbH) im Zusammenhang mit der Aufschließung in Abzug zu bringen, sodass die S 1.150,00 als eine realistische Größe anzusehen sind. Dass a. aktuelle, die Liegenschaft noch beeinträchtigende Probleme aus der „Sumpflandeigenschaft“ hätte, hat der Bw. nicht dargetan. Die oben zu b. angestellten Überlegungen hinsichtlich der Unschlüssigkeit des SV-Gutachtens erlauben es nach Ansicht des UFS, die tatsächlichen bzw. erzielbaren Veräußerungserlöse des Bw. in die Berechnungen einfließen zu lassen. Wegen der unterschiedlichen Verkaufszeitpunkte wäre noch eine geringfügige Abwertung vorzunehmen, doch kann dies im Hinblick auf die Zeitspanne von 2 bis 3 Jahren unterbleiben. Nach all dem Gesagten konnte dem Begehr betreffend die Höhe des Verkehrswertes teilweise Folge gegeben werden und wird der Wareneinsatz mit S 1.150,00/m² festgesetzt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen:

	m ²	in %
Baugrund lt. Bp	5.124	
"Trennflächen" lt. Berufung	711	
Verkaufbarer Baugrund	5.835	100,00%
Grundabtretung öff. Gut	723	12,39%
Verkaufte Flächen 1996	2.235	
Verkaufte Flächen 1997	441	

Daraus ergibt sich folgender Gewinn:

in S	1996	1997

Verkaufserlöse	4.140.000,00	820.000,00
Wareneinsatz S 1.150,00/m ²	- 2.570.250,00	- 507.150,00
Wegflächen (12,39%)	-318.453,98	- 62.835,89
Gewinn	1.251.296,03	250.014,12
Gewinn gerundet	1.252.000,00	250.000,00

Obigen Ausführungen folgend ist daher bezüglich des gewerblichen Grundstückshandels die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 und 1997 als unbegründet abzuweisen, der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 jedoch teilweise Folge zu geben.

C. SCHRIFTSTELLERISCHE TÄTIGKEIT – LIEBHABEREI (Umsatzsteuer 1995, Einkommensteuer 1994 und 1995):

Anlässlich der Bp stellte der Prüfer fest, dass der Bw. über den Verlag "H&HGmbH" einen Roman veröffentlicht habe; dieser habe vom Inhalt her keinen Bezug zur beruflichen Tätigkeit als Anwalt und sei der Belletristik zuzuordnen. Der Bw. habe hiefür 1994 und 1995 Aufwendungen iHv S 270.000,00 unter den Betriebsausgaben der Anwaltskanzlei erfasst. Die Bp habe die Aufwendungen den Einkünften als schriftstellerische Tätigkeit zugeordnet. Laut Vertrag stünde dem Bw. erst ab dem 2001. verkauften Exemplar des Romans eine Tantieme zu. Der Verlag habe im Zeitraum April 1995 bis dato erst 768 Exemplare verkauft bzw. unentgeltlich an Dritte überlassen. Die bisherigen Aufwendungen wären nach der Vertragsgestaltung erst nach ca. 15.000 verkauften Exemplaren gedeckt. Dieses Ziel werde nach der bisherigen Verkaufsentwicklung mit größter Wahrscheinlichkeit nicht erreicht werden können. Nach Ansicht der Bp sei die Tätigkeit auf besondere Neigung zurückzuführen und als Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993 (LVO), anzusehen.

Die Bp erhöhte 1995 den Gewinn aus der Anwaltstätigkeit um S 243.331,00 (Druckkosten S 56.741,00, Inserate S 146.325,00, anteilige Kosten Kanzlei S 10.000,00 und Vorsteuern S 30.265,00) und ließ die Vorsteuern von S 30.265,00 nicht zum Abzug zu.

In der dagegen erhobenen **Berufung** führte der Bw. aus, dass gemäß einer Reihe von VwGH-Entscheidungen bei der schriftstellerischen Tätigkeit auf lange Sicht nur ein bescheidener Ertrag gefordert sei. Es hänge ab, ob die Tätigkeit auf Dauer gesehen ein - wenn auch nur bescheidenes - positives Ergebnis erzielen könne oder nicht (vgl. VwGH 27.11.1984, 83/14/0046, 0048). Der Prüfer habe die bisherigen Verkaufszahlen linear in die Zukunft projiziert. Betriebswirtschaftlich gesehen würde sich der Lebenszyklus eines neuen Produktes grundsätzlich in Form einer Glockenkurve darstellen, die in mehrere Segmente – Stufen oder Phasen des Lebenszyklus - eingeteilt werden könne, und zwar Einführung, Wachstum, Reife, Sättigung, Rückgang (Degeneration). Sie würden Veränderungen in der Marktsituation aus-

drücken. Die Lebenszyklen könnten zwar je nach Art des Produktes sehr unterschiedlich sein, würden aber in der Regel aus den genannten Phasen bestehen (vgl. Günther Wöhe, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 12. überarbeitete Auflage, München 1976, Seite 461ff.).

Die Einführungsphase zeichne sich durch noch geringe Einnahmen aus. Erst gegen Ende dieser Phase werde der break even point erreicht werden. In der Wachstumsphase gehe die Kurve steil nach oben, es setze ein Umsatzboom ein, in der anschließenden Reifephase steige der Umsatz zwar noch erheblich an, nähere sich jedoch gegen Ende bereits der Marktkapazität. In der Sättigungsphase stagniere bzw. sinke der Umsatz. In der Rückgangsphase falle der Umsatz stark ab (vgl. oa. Günther Wöhe).

Derzeit sei das Buch in der Einführungsphase, es gebe noch keine bis wenige Informationen über das Buch. Der Bw. habe wegen seiner zeitintensiven hauptberuflichen Tätigkeit wenige Maßnahmen gesetzt, den Bekanntheitsgrad des Buches zu erhöhen. Die Neuerer seien vielfach die opinion leader, die meinungsbildende Schicht innerhalb einer Gruppe, sie würden sich durch Vorurteilslosigkeit, vielseitige Interessen und hohe soziale Mobilität auszeichnen, oftmals hätten sie auch einen hohen sozialen Status. Bei einem Roman dauere die Einführungsphase etwas länger als bei einem anderen Produkt, da die Marktdurchdringung auf Grund der Konkurrenz nicht so schnell vor sich gehe. In der nächsten Zeit werde der Bw. jedoch den Bekanntheitsgrad des Buches durch verschiedene, sehr werbewirksame Maßnahmen wesentlich erhöhen, die eigentlich keinerlei Kosten verursachen. Einerseits werde er verschiedenen Einladungen Folge leisten und persönlich Lesungen halten, andererseits werde er mit Zeitungen in Deutschland und Österreich Kontakt aufnehmen, um Rezensionen zu erhalten. Der Bw. verwies noch auf Stoll, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, idZ insbesondere Seite 222, und auf die Erkenntnisse des VwGH vom 10.5.1978, 1332, 1419/77, vom 14.10.1981, 81/13/0050, und vom 6.11.1984, 84/14/0078, sowie des BFH vom 25.6.1984, BStBl. 1984 II 751. Auch nach der LVO sei auf das marktgerechte Verhalten und nicht nur auf das Ergebnis der Betätigung abzustellen. Der Bw. begehrte die Veranlagung laut Steuererklärungen.

Dem hielt der Prüfer in seiner **Stellungnahme vom 5. August 1999** entgegen, dass der Bw. ab 1994 keine Einnahmen erzielt habe. Ein Werk der Literatur könne nicht einfach einem beliebigen neuen Wirtschaftsprodukt gleichgesetzt werden. Die Erwartung des Bw. auf Einsetzen eines „Umsatzbooms“ nach der „Einführungsphase“, erscheine in Anbetracht der bisher abgesetzten geringen Zahl der Exemplare als purer Zweckoptimismus. Mit hoher Wahrscheinlichkeit dürfte der Verlag eine Neuauflage auf Verlagskosten überhaupt nicht mehr in Betracht ziehen. Das in der Berufung geschilderte Verhalten des Bw. spreche für und nicht

gegen Liebhaberei, denn wann, wenn nicht vor und unmittelbar nach Erscheinen des Werkes, wären Werbemaßnahmen, wie Präsentationen, Lesungen etc., zu treffen.

Sofern die dem Bw. überlassenen 40 der 1.000 Stück überhaupt noch vorhanden seien, würden sie nicht ausreichen. Durch eine Neuauflage - realistischerweise auf Kosten des Bw. - würden sich die bisherigen Verluste noch deutlich erhöhen. Ein sich anschließender Umsatzboom sei dahingestellt. Da auf Grund der zu erwartenden Aufhebung der Buchpreisbindung im deutschsprachigen Raum mit einem Absinken der Buchpreise zu rechnen sei, und hiedurch Verlage und Buchhändler unter Druck geraten werden, sei umso weniger damit zu rechnen, dass Verlage riskante Auflagen tätigen werden.

Ein Literat werde längere Zeit brauchen, einen Bekanntheitsgrad zu erreichen. Er müsse sich Rezensionen stellen, öffentlich auftreten, an diversen Wettbewerben teilnehmen und insbesondere kontinuierlich tätig sein.

Nach Ansicht der Bp habe der Bw. nebenberuflich ein einziges literarisches Werk geschaffen, zu dessen Vermarktung nur ungenügend beigetragen und nach Kenntnis der Bp. kein weiteres Werk geplant. Die schriftstellerische Tätigkeit sei eine solche nach § 1 Abs. 2 LVO und die Vermutung der Liebhaberei sei daher nicht widerlegt.

Nach Ansicht des Bw. in seiner **Gegenäußerung vom 5. Oktober 1999** handle es sich sowohl bei der Tätigkeit als Anwalt, als auch als Schriftsteller um eine selbstständige. Der Roman sei 1995 erschienen. Für die Nichtvergleichbarkeit eines Werkes der Literatur mit einem beliebigen neuen Wirtschaftsgut bleibe die Bp den Beweis schuldig. Werbemaßnahmen nach Erscheinen des Buches seien bereits durch Rechnungen von diversen Zeitungseinschaltungen dokumentiert, so zB im "Standard", in der "Kronenzeitung" in allen Bundesländern, in der "Kleinen Zeitung", im "Kurier" und in "News". Neben seiner zeitraubenden Anwaltstätigkeit sei er Bauorganisator und Unternehmensberater in der GmbH; deshalb seien die Werbemaßnahmen zeitverzögert. Der Bw. habe noch über 30 Exemplare des Romans, die er auch vorlegen könne. Er habe schon Werbemaßnahmen gesetzt, seine Berufungsausführungen würden sich ausschließlich auf Lesungen und Rezensionen beziehen. Die Bp würde vielfach Tatsachen verdrehen. Die Aufhebung der Buchpreisbindung würde seit langem diskutiert und würden bei ihrer Durchsetzung die kleinen Buchhändler auf der Strecke bleiben.

Der Bw. arbeite bereits an einem weiteren Buch und habe schon ein Expose erstellt, also eine kurze Darlegung des Inhalts (eines Sachbuches). Bei diesem Buch werde er mit einem Verlag zusammen arbeiten, bei dem er weder einen Druckkostenbeitrag leisten noch selber zusätzliche Werbemaßnahmen setzen werde müssen. Ihm würden praktisch keinerlei Kosten ent-

stehen. Auf dem Markt gebe es wesentlich weniger Sachbücher als Romane, zudem seien Sachbücher schon längere Zeit weit beliebter als Romane. Das projektierte Sachbuch werde von der Thematik her einen großen Leserkreis ansprechen. Es liege auf der Hand, dass der Bw. die Disposition seines Sachbuches nicht aus der Hand geben möchte, bevor das gesamte Werk fertig geschrieben, gedruckt und erschienen sei. Das Buch werde um Geld und Finanzen handeln, also um ein Thema, das für sehr, sehr viele Menschen relevant und interessant sei. Es werde sich aus der schriftstellerischen Tätigkeit sicher ein Gesamtgewinn ergeben.

In der **Stellungnahme vom 23. November 1999** merkte die Bp noch an, dass das projektierte Buch zweifellos eine optimale Konstellation hätte. Allerdings werden finanzielle Interessen des Verlages hinsichtlich der Vertragsgestaltung ausschlaggebend sein. Nach Ansicht der Bp. handle es sich hierbei lediglich um eine zweckdienliche Absichtserklärung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Während der Bw. mit seinem Hinweis auf das einen Gewerbebetrieb betreffende Erkenntnis des VwGH die Tätigkeit als eine solche nach § 1 Abs. 1 LVO behandelt haben möchte, erblickt das Finanzamt eine solche nach § 1 Abs. 2 LVO.

Im gegenständlichen Fall liegt eine typisch nebenberuflich ausgeübte schriftstellerische Tätigkeit vor. Das Werk der Belletristik hat mit dem Beruf des Bw. als Anwalt, Bauorganisator und Unternehmensberater keinen Zusammenhang. Der Bw. weist selbst mehrfach auf sein zeitliches Engagement in seinen „Hauptberufen“ hin, das ihm keine bzw. wenig Zeit für die anfänglichen Werbemaßnahmen gelassen hat. Die Ausführungen gehen vielmehr in die Richtung, das Engagement in den Hauptberufen nicht einzuschränken, sollen doch insbesondere die Ergebnisse der GmbH verbessert werden. Eines Eingehens auf das „marktgerechte Verhalten“ mangels Subsumption unter § 1 Abs. 1 LVO bedarf es somit nicht.

Nach **§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO** ist bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus Tätigkeiten entstehen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** liegt bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Unter Gesamtüberschuss ist gemäß **§ 3 Abs. 2 LVO** der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Bei der Feststellung von Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 Z 2 LVO ist nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen und die konkrete Art der Tätigkeit abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Betätigung bei Prüfung anhand eines abstrakten Maßstabs (typischerweise, nach der Verkehrsauffassung) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (VwGH 26.1.1999, 98/14/0041; 30.7.2002, 96/14/0116). Wie der VwGH im letztangeführten Erkenntnis unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 26. 4. 2000, 96/14/0095, anführte, ist dies bei einer im übrigen nebenberuflich betriebenen schriftstellerischen Tätigkeit zur Herausgabe eines Sachbuches, die erst auf Grund der hobbymäßigen Beschäftigung mit jener Materie, die im Sachbuch behandelt wird, ausgeübt werden kann, zu bejahen. Eine solche Tätigkeit wird typischerweise auch nicht erwerbswirtschaftlich betrieben. Hier handelte es sich zudem nicht um ein Sachbuch, sondern um einen Roman.

Der Bw. stellt nicht in Abrede, dass sich erst nach 15.000 verkauften Exemplaren ein Gesamtgewinn ergeben könnte, dies unter der Bedingung, dass der Verlag die Kosten trägt. Er bekundet zwar, durch weitere Maßnahmen seinen Bekanntheitsgrad und die Verkaufszahlen steigern zu wollen, legt aber in keiner Weise nachvollziehbar dar, wie und innerhalb welchen Zeitraumes er letztendlich den Gesamtgewinn zu erwirtschaften beabsichtigt. Auf die Ansicht des Finanzamtes noch in der Stellungnahme, es liege eine Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO, jedoch mit der Möglichkeit der Widerlegung der Vermutung vor, reagiert er nicht mit konkreten, nachvollziehbaren Angaben zu den Prämissen der seiner Ansicht nach möglichen Gewinnerzielung, sondern sind seine Ausführungen so allgemein gehalten, sodass sich eine weitere Auseinandersetzung mit der möglichen Realisierbarkeit erübrigkt. Auch vermögen mangels konkreter Angaben die Hinweise auf die diversen Judikate dem Begehr des Bw. nicht zum Erfolg zu verhelfen. Beim vorliegenden Sachverhalt sprechen die Umstände vielmehr für die Aussichtslosigkeit der Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes.

Die Ausführungen des Bw. im Zusammenhang mit seinem projektierten zweiten Buch vermögen ebenso wenig dem Begehr zum Erfolg zu verhelfen, handelt es sich dabei noch um geheim gehaltene Vorhaben „im Innenbereich“ und bezüglich der Abwicklung um bloß theoretische Wunschvorstellungen bzw. Absichtserklärungen.

Was die Umsatzsteuer anlangt, so gilt gemäß **§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994** eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Gemäß **§ 6 LVO** kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Bei der gegebenen Sachlage und mangels konkret nachvollziehbarer Anhaltspunkte dafür, dass auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse erzielbar wären, kann auch hinsichtlich der Umsatzsteuer die Tätigkeit nur als Liebhaberei qualifiziert werden.

Bezüglich der schriftstellerischen Tätigkeit war daher die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 sowie Einkommensteuer 1994 und 1995 als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

1 Abkürzungsverzeichnis

Klagenfurt, am 26. Jänner 2009