



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 5

GZ. RV/0710-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J und der V G, xxxx xxx , Mstraße xy, vertreten durch SG, Steuerberater, xxxx xxx, Wstraße, vom 30. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 29. April 2008 betreffend **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2002** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbenden Ehegatten J und V G (in der Folge kurz Bw) übernahmen mit Übergabsvertrag vom 4. Oktober 1991 von den Eltern bzw. Schwiegereltern die Land- und Forstwirtschaft in xxx, Mstraße xy.

Im Jahr 2003 wurden bei dem Ehepaar Erhebungen seitens des Finanzamtes durchgeführt, die laut **Bericht des Prüfers** vom 14. März 2003 zusammenfassend Folgendes ergaben:

Nach Übernahme des Bauernhofes seien von den Ehegatten G in den Jahren 1992 bis 2002 insgesamt 13 Grundstücke im Ausmaß von rund 8.400 m² veräußert worden, wobei aus diesen Verkäufen rund ATS 21.000.000,00 (EURO 1.526.000,00) erlöst worden seien.

Im Einzelnen habe es sich dabei – wie Erhebungen beim Gemeindeamt St ergaben – um folgende Grundstücke bzw. Verkäufe gehandelt:

Datum/Kaufvertrag	Erwerber	Fläche	Grundstücksnummer
11.11.1992	R und K B	636 m ²	z/9
25.02.1993	RR M	143 m ²	zz/1
25.02.1993	W. u. E. M	213 m ²	zz/1
11.11.1996	W. u. E. Sm	881 m ²	zzz/3
25.10.1996	W. u. I. Rb	880 m ²	zzz/2
27.06.1996	J. u. S. P	396 m ²	zzzz/1
29.12.1995	RR M	263 m ²	zz/1, zzz/1
11.05.1998	H Bau GesmbH	1.034 m ²	zz/6
11.05.1998	RR M	649 m ²	zz/7
30.06.1999	Gd E	762 m ²	zz/14
24.01.2002	Sf/Gm	843 m ²	zz/17, zz/18
11.02.2002	D. u. E. Sl	844 m ²	zz/15
20.06.2002	G. u. G. Mh	839 m ²	zz/16

Bei insgesamt 7 Grundstücksverkäufen sei auf Antrag der Bw eine Umwidmung in Bauland durchgeführt (die daraus resultierenden Erlöse hätten rund ATS 17,3 Mio betragen). Die restlichen Grundstücke seien laut Auskunft der Gemeinde St bereits seit dem Jahr 1987 als Bauland ausgewiesen gewesen.

Konkret seien die Liegenschaften B und M bereits seit 1987 als Bauland ausgewiesen gewesen. Die Liegenschaften Sm, Rb und H seien auf Ansuchen von G in Bauland umgewidmet worden (Ansuchen 1993, Bewilligung am 4.1.1995). Die Liegenschaft P sei, da es sich um ein "Restgrundstück" (die angrenzenden Grundstücke seien bereits als Bauland ausgewiesen gewesen) gehandelt habe, von der Gemeinde umgewidmet worden. Die Liegenschaften E, Sf/Gm, Sl und Mh seien auf Ansuchen von G in Bauland umgewidmet worden. Das Ansuchen sei im Jahr 2000 gestellt worden, die Bewilligung am 24.4.2001 erfolgt.

Von den Bw seien die Vermessungsarbeiten in Auftrag gegeben, die Parzellierungen durchgeführt und in weiterer Folge die Grundstücke parzelliert abverkauft worden. Die Abtretungen an das öffentliche Gut (Zufahrtsstraßen) seien von der Marktgemeinde St mit den Bw abgewickelt, die Anschlüsse für Wasser, Kanal, Strom (sogenannte Aufschließungsmaßnahmen) seitens der Marktgemeinde St direkt mit den neuen Grundeigentümern verrechnet bzw. getätigkt worden. Mit den Aufschließungsarbeiten betreffend Wasser, Kanal und Strom habe G nichts zu tun gehabt (Kanalanschluss 1994,

Wasser 1991/1992; Stromleitung sei bereits vorhanden gewesen, da anschließende Grundstücke bereits verbaut gewesen seien).

Aktiv seien somit laut eigenen Aussagen des Bw's und Erhebungen bei der Gemeinde von den Bw die **Umwidmungen in Bauland betrieben, Vermessungsarbeiten in Auftrag gegeben** und die **Parzellierungen durchgeführt** worden. Bei den Grundstücksverkäufen habe die Gemeinde **außer beim Verkauf B keine Auflagen** erteilt; lediglich bei dem Verkauf des Grundstückes P (1996) sei die Gemeinde nur bei der Umwidmung involviert gewesen. Bei diesem Grundstück habe es sich um ein "Restgrundstück", das ausschließlich von Bauland umgeben gewesen sei, gehandelt, weshalb von der Gemeinde aus eine Umwidmung in Bauland erfolgt sei.

Weiters seien zum Stichtag 13. März 2003 keine weiteren Baugrundstücke vorhanden gewesen, die im Eigentum der Ehegatten G gestanden hätten.

Laut Gemeinde St sei in der Vergangenheit (vor 2003) für ein **Grundstück im Ausmaß von 13.000 m²** zweimal ein Antrag auf Umwidmung in Bauland gestellt worden. Diese Anträge seien jedoch nur deswegen abgelehnt worden, weil G nicht bereit gewesen sei, die Kosten eines "straßenseitigen Schallschutzes" zu übernehmen. Eine Umwidmung dieser Fläche in Bauland, vorausgesetzt der "Schallschutz" würde errichtet, werde laut Auskunft der Gemeinde jedenfalls durchgeführt, da die angrenzenden Grundstücke bereits als Bauland ausgewiesen seien. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass auch diese Fläche als Bauland verwertet bzw. veräußert werde. Angeblich sei G mit einer Immobilienfirma in Kontakt, die eine entsprechende Verwertung – vorausgesetzt die Umwidmung des Grundstückes werde durchgeführt – vornehme. Der geschätzte Erlös aus dieser Transaktion würde sich auf rund 35 Mio. Schilling/2,6 Mio. Euro belaufen, wenn man einen Quadratmeterpreis von rund 200 Euro zugrunde lege. Die Kosten für einen Schallschutz hielten sich im Vergleich dazu in eher bescheidenem Rahmen.

Laut Auskunft von Herrn G sei im Jahr 1992 mit der Firma LD ein Vorvertrag (Vorkaufsrecht) hinsichtlich der Verwertung des angesprochenen Grundstückes mit einer Laufzeit von 15 Jahren (also bis 2007) abgeschlossen worden. Ein Verkauf an diese Firma werde jedoch nicht erfolgen.

Laut Herrn G hätten die Bw für die Grundstücksverkäufe in der Vergangenheit die Dienste der RH in Anspruch genommen.

Im Bericht des Prüfers wurde weiters auf folgende wesentliche Punkte hingewiesen:

"1. Im Punkt 11 des **Übergabsvertrages vom 04.10.1991** wurde vereinbart, dass, falls das Übergabeobjekt oder dessen wesentliche Teile, d.s. mehr als 5.000 Quadratmeter, verkauft werden, ohne dass dafür betriebliche Investitionen getätigt oder ein anderer land- und forstwirtschaftlicher Grund innerhalb von 4 Jahren ab Veräußerung durch die Übernehmer erworben werden, Ausgleichszahlungen in Höhe von je 10% des Verkaufserlöses an die

weichenden Übergeberkinder (6 Kinder) zu bezahlen sind.

2. Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Übergabe der Land- und Forstwirtschaft waren in Höhe von rund S 100.000,00 (Bankverbindlichkeit Raiba St) vorhanden. Diese Verbindlichkeit wurde im Zuge der Übergabe übernommen (siehe Übergabsvertrag).

3. Laut einer **Vereinbarung vom 07. Dezember 2001** wurde mit den Übergebern nachträglich folgende Vereinbarung getroffen: Da ein Teil des Gebäudes (unmittelbar neben der Auszugswohnung der Übergeber) einsturzgefährdet war bzw. eine Decke eingestürzt ist, waren entsprechende Bautätigkeiten erforderlich. Es wurde daher vertraglich festgehalten, dass J und V G beabsichtigen, insgesamt 5 Grundstücke zu verkaufen. Der Verkaufserlös wird zur Abdeckung von Verbindlichkeiten (grundbürgerlich sichergestellt), zur Fortführung der Bautätigkeit sowie für notwendige Investitionen am Liegenschaftsobjekt verwendet. Weiters haben sich die Ehegatten G verpflichtet, vom Veräußerungserlös der Grundstücke eine 10%ige Abgeltung als Abfindung für die seinerzeit "weichenden Kinder" zu bezahlen.

4. Anzumerken ist weiters, dass die Landwirtschaft ab dem Zeitpunkt der Übernahme komplett neu ausgerichtet wurde. Die Wirtschaft wurde von Kuhhaltung auf Pferdezucht und Pensionspferdehaltung umgestellt.

5. Erwähnenswert erscheint auch noch die Tatsache, dass ca. die Hälfte des Bauernhofes (Vierkanthof) abgerissen und neu aufgebaut wurde. Diese Bautätigkeit erfolgte in den Jahren 1999 und 2000. Benutzt wurde der neugebaute Teil des Vierkanters ab Jahresanfang 2001. In diesem Zusammenhang sind auch die grundbürgerlich sichergestellten Verbindlichkeiten zu sehen, die jedoch laut Auskunft von Herrn G zur Gänze abgedeckt sind (rd 7,8 Mio ATS). Die restlichen im Grundbuch aufscheinenden Verbindlichkeiten sind nur zu einem geringen Teil ausgeschöpft. Die bisher (ab dem Jahr 1993) für den Bereich der Landwirtschaft bzw. für die Wohnhauserrichtung getätigten Investitionen wurden von G mit rd. 20 Mio ATS geschätzt (Tel. vom 14.03.2003)."

Mit **Schreiben vom 4. März 2004** wurden den Bw unter Hinweis auf bekannt gewordene Einnahmen aus Grundstückshandel vom Finanzamt Steuererklärungen ab 1992 mit dem Ersuchen übermittelt, diese ausgefüllt bis zum 30. April 2004 zu retournieren.

In den retournierten Steuererklärungen wurden Einkünfte in Höhe von "Null" ausgewiesen und im **Begleitschreiben des steuerlichen Vertreters vom 26. Mai 2004** erläuternd hiezu Folgendes ausgeführt:

Da weder dem Grunde noch der Höhe nach Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen, hätten die Steuererklärungen nur mit Null ausgefüllt werden können.

Es handle sich im gegenständlichen Fall nämlich um den Verkauf von Grundstücken im Rahmen einer Land- und Forstwirtschaft, weshalb die Begünstigung des § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 zum Tragen komme.

Grundstücksverkäufe im Rahmen einer Land- und Forstwirtschaft seien zwar prinzipiell den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Gewinne aus der Veräußerung bzw. Entnahme des nackten Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehöre, wobei immer notwendiges Betriebsvermögen vorliege und kein gewillkürtes Betriebsvermögen denkbar sei, blieben jedoch aufgrund einer Ausnahmebestimmung bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG außer Ansatz und führten damit zu keinen steuerpflichtigen Einkünften.

Indizien, die in Literatur und Rechtsprechung für die Einstufung als gewerblicher Grundstückshandel genannt würden, lägen hier nicht vor, da keine Aufschließung von Grundstücken erfolgt sei, keine maßgebliche Mitwirkung bei der Vorbereitung der Erschließung (zB Baureifmachung, Kanalisationstätigkeit, Stromversorgung) oder die Erstellung einer detaillierten Planung für die Neubebauung eines Grundstückes durchgeführt worden sei. Vielmehr lägen jene Merkmale vor, die gegen die Einstufung als gewerblicher Grundstückshandel genannt würden, also bloße Umwidmung eines land- und

forstwirtschaftlich genutzten Grund und Bodens. Dabei lägen auch im wesentlichen Teil Notverkäufe vor.

Eine Analyse der Antworten auf die Fragen laut Niederschrift vom 7. Februar 2003 ergebe nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, dass hier keine Einkünfte aus Grundstückshandel vorliegen könnten.

Auch wenn aufgrund der Steuerfreiheit des Verkaufs von Grund und Boden bei § 4 Abs. 1 EStG-Ermittlern keine Einkünfte aus Grundstückshandel vorliegen könnten, sei zur Frage des Entnahmzeitpunktes für Grundstücke bei Land- und Forstwirtschaft Folgendes festgestellt: Von den 16,4 ha – davon 12,4 ha Wiese – seien rund 9.800 m² in einem Zeitraum von 12 Jahren verkauft worden, wobei dies insbesondere zur Erhaltung der Land- und Forstwirtschaft gedient habe.

Der Entnahmzeitpunkt der Grundstücke bei der Land- und Forstwirtschaft sei aus deren Sicht zu beurteilen. Es sei daher, solange eine unveränderte landwirtschaftliche Nutzung erfolge – dies sei immer bis zuletzt gewesen –, keine Entnahme gegeben. Eine land- und forstwirtschaftliche Nutzung der Grundstücke schließe somit den Beginn des gewerblichen Grundstückshandels aus (Verweis auf Doralt).

Beigelegt werde eine Auflistung der Grundstücksverkäufe 1992 bis 2003:

			m²		Kaufpreis
1992	11.11.	K.u.R. B	636	ATS	636.000,00
1993	25.2.	R. M	143	ATS	114.400,00
	25.2.	W.u.E. M	213	ATS	170.400,00
	20.7.	Gemeinde	115	ATS	26.450,00
1995	29.12.	R. M	263	ATS	473.400,00
1996	27.6	P	396	ATS	700.000,00
	25.10.	Rb	880	ATS	2.200.000,00
	11.11.	Sm	881	ATS	2.202.500,00
1997	11.7.	H	1.683	ATS	3.534.000,00
1998	11.5.	M. RR	649	ATS	1.362.900,00
1999	30.6.	E	762	ATS	2.209.800,00
		(Geldfluss 2002)		ATS	
2000	25.7.	W.u.E. M	641	ATS	1.346.100,00
2002	24.1.	Sf/Gm	843	EUR	181.173,38
	8.2.	D.u.E. SI	844	EUR	214.675,55
	20.6.	G.u.G. Mh	839	EUR	207.000,00
2003	---	---	---	---	---
			9.788 m²		

Mit **Vorhaltsschreiben vom 6. Dezember 2005** teilte das Finanzamt den Bw mit, dass im gegenständlichen Fall von gewerblichem Grundstückshandel auszugehen sei. Es werde daher um Vorlage einer Gewinnermittlung für den "Grundstückshandel" für die Jahre 1992 bis 2003 ersucht.

Nach telefonischer Rücksprache des steuerlichen Vertreters der Bw mit der zuständigen Sachbearbeiterin bekräftigte diese die Ansicht des Finanzamtes, dass von gewerblichem Grundstückshandel auszugehen sei, da bei dieser Anzahl der Grundstücksverkäufe die Vermögensverwertung gegenüber der Vermögensnutzung im Vordergrund stünde.

Es wurden Fragen zu den landwirtschaftlichen Investitionen, die mit den Erlösen aus den Grundstücksverkäufen getätigt worden waren, und zu den Tätigkeiten der Bw (Landwirtschaft, Reitbetrieb, Vermietung, Bewirtung) gestellt.

Eine Abgabenfestsetzung werde im Hinblick auf die Verjährungsbestimmungen ab 1997 ins Auge gefasst.

In ihrem **Antwortschreiben vom 27. März 2006** wendeten die Bw ein, *dass es sich bei den streitgegenständlichen Grundstücken um Anlagevermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehandelt habe. Die Grundstücke seien bis zum Verkauf landwirtschaftlich genutzt worden.*

Die Grenze der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb würde dann überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund trete. Die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte treffe im gegenständlichen Fall nicht zu.

Entgegen der Annahme des Finanzamtes seien nicht 9,8 ha von 12,4 ha Wiese verkauft worden, sondern nur 0,9673 ha.

In der Folge wurden die mit den Erlösen aus den Grundstücksverkäufen getätigten landwirtschaftlichen Investitionen aufgelistet.

In diesem Zusammenhang wurde darauf hingewiesen, dass es keine Investitionen im Privatbereich gegeben habe. Der Hofneubau sei aus betrieblichen Gründen erforderlich gewesen, weil der Hof schon bei der Übernahme der Landwirtschaft von den Eltern in einem sehr desolaten Zustand gewesen war. Eine Instandsetzung des Hofs sei aus betriebswirtschaftlichen und technischen Gründen nicht sinnvoll und machbar gewesen, denn die Kosten dafür hätten auf längere Sicht mehr ausgemacht als der Neubau. Da die Nutzung des Hofs aber betrieblich sei, gebe es keine Investitionen im privaten Bereich.

Verursacht durch den Hofneubau hätten Bauspardarlehen aufgenommen werden müssen, die noch mit einem Betrag von rund 200.000,00 € aushalten würden.

Am Hof befänden sich 20 eigene und 10 eingestellte Pferde, Reitunterricht werde nicht angeboten und Reitpferde nicht vermietet. Im Reiterstüberl, das für Besprechungen mit Einstellern und Käufern von Pferden verwendet würde, würden nur selbst produzierte Getränke verabreicht. Räume würden nicht vermietet.

Angemerkt wurde, dass mangels hinterzogener Abgaben jedenfalls von einer fünfjährigen Verjährungsfrist auszugehen sei.

Über Aufforderung des Finanzamtes, Rechnungen und Belege betreffend den Zusammenhang Grundverkauf und anschließende Investitionen in die Landwirtschaft vorzulegen und

bekanntzugeben, wofür das Darlehen verwendet worden sei und wie sich die Schulden entwickelt hätten, gaben die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter mit **Schreiben vom**

28. Juli 2006 Folgendes bekannt:

Das aus den Verkäufen zur Verfügung stehende Geld sei in die Landwirtschaft geflossen. Die Behörde werde eingeladen, sich persönlich ein Bild vom Zustand der baulichen Substanz des Hofes zu machen.

Die Schulden in Höhe von 200.000,00 € gegenüber der Bank, die mit dem Erlös aus dem Grundverkauf zurückbezahlt worden seien, seien durch die laufende Betriebsführung des Hofes entstanden. Es habe sich dabei um ständige Reparaturmaßnahmen für den desolaten Hof und die Durchführung von laufenden Reparaturen, die für die Aufrechterhaltung der Landwirtschaft erforderlich gewesen seien, gehandelt.

Die Einnahmen aus den einzelnen Verkäufen ergäben sich, wie folgt:

H	€ 157.801,79
RR M	€ 99.045,81
W M	€ 97.824,90
Gd E	€ 160.529,43
Pr Sf und Cp Gm	€ 181.173,38
Dt SI	€ 214.675,55
Gd Mh	€ 207.000,00
	€ 1.118.113,86

Die Ausgaben in Höhe von insgesamt € 1.130.611,96 (darin enthalten € 200.000,00, die zur Abdeckung von betrieblich bedingten Verbindlichkeiten angefallen seien) wurden ebenso aufgegliedert und durch angefügte Unterlagen belegt.

Anlässlich einer am **16. Jänner 2007** seitens des Finanzamtes durchgeföhrten **Nachscha** wurde Folgendes festgestellt:

Vom Bw J G wurden Angaben zur Landwirtschaft (Pferdezucht, Zukauf von Futtermitteln etc.), zur Verwendung der Wohnungen und zum Speisen- und Getränkeangebot am Hof gemacht. Zu den angegebenen Bankverbindlichkeiten in Höhe von 200.000,00 € (Stand März 2006) gab der Bw an, *dass es sich hiebei um einen Kontokorrentkredit bei der Raika St gehandelt habe, der bis auf einen Teil zurückbezahlt sei. Die Geldmittel seien ausschließlich für landwirtschaftliche Mittel verwendet worden, wobei wegen des Zeitablaufes eine konkrete Zuordnung gegenwärtig nicht mehr möglich sei.*

Festgestellt wurde vom Nachschauorgan, *dass von den in den Jahren 1999/2000 getätigten Baumaßnahmen (Grundlage Baubewilligung 1998) die Stallungen nicht direkt betroffen gewesen seien. 1999/2000 seien die Wohnräumlichkeiten im 1. Obergeschoß, die sich auch teilweise über die Stallungen erstreckten, neu errichtet worden.*

Auch das sog. "Stüberl", in dem nur Eigenerzeugnisse angeboten worden seien, sei von den Baumaßnahmen 1999/2000 betroffen gewesen.

Dach und Dachstuhl des Altbau (Ost- und Nordtrakt) seien einige Jahre vor den Baumaßnahmen 1999/2000 saniert worden.

Der bis 1999/2000 als Wohnbereich benutzte, nunmehr leerstehende Westtrakt des Anwesens habe wegen der großen Schneemassen im Winter 2005/2006 im Februar 2006 wegen Einsturzgefahr abgerissen werden müssen. Die dadurch entstandene Lücke im Vierkanthof werde aus finanziellen Gründen in absehbarer Zeit nicht geschlossen werden.

Anlässlich einer **persönlichen Vorsprache beim Finanzamt am 18. Jänner 2007** ergänzten die Bw Folgendes:

Für den Neubau im Jahr 1999/2000 sei bei der Bausparkasse T ein Bauspardarlehen in Höhe von 200.000,00 € aufgenommen worden, das gegenwärtig noch mit 160.000,00 € aushalte. Das im Schreiben vom Juli 2006 angesprochene Darlehen, welches mit Erlösen von Grundstücksverkäufen abgedeckt worden sei, sei mittlerweile getilgt. Die seinerzeitigen Mittel (Darlehensaufnahme Anfang der Neunziger-Jahre) seien für laufende Instandhaltungen im Bereich der Landwirtschaft (Maschinenpark, Gebäudeinstandhaltungen etc.) verwendet worden.

Mit **Schreiben vom 27. Dezember 2007** teilte das Finanzamt den Bw mit, *dass es sich nach dessen Ansicht bei den Grundstücksverkäufen ab 1999 um Einkünfte aus gewerblichem Grundstückshandel handle, da die Verkäufe ab diesem Zeitpunkt nicht mehr für die Erhaltung und Umstellung des landwirtschaftlichen Betriebes dienten. Es seien auch die Zahlungen an die weichenden Übergeberkinder fällig geworden.*

Es werde um Bekanntgabe der Einlagewerte der verkauften Grundstücke ersucht. Der Umwidmungsantrag sei bereits 1993 bzw. 2000 gestellt worden.

Eine Antwort ist laut Aktenlage nicht ersichtlich.

Mit **Feststellungsbescheiden vom 29. April 2008 für die Jahre 2000 und 2002**

wurden die aus dem gewerblichen Grundstückshandel resultierenden **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** der Ehegatten J und V G gemäß § 188 BAO mit insgesamt 700.000,00 S (50.870,98 €) für 2000 bzw. 258.000,00 € für 2002 festgestellt, wobei die Einkünfte den Beteiligten jeweils zur Hälfte zugerechnet wurden.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

Bei den gegenständlichen Grundstücksverkäufen ab 1999 handle es sich um Einkünfte aus gewerblichem Grundstückshandel, da es sich dabei um eine nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellende Betätigung handle, welche nicht als eine landwirtschaftliche Betätigung anzusehen sei.

Für die Grundstücksverkäufe der Jahre 1992 – 1998 (11.420.050,00 S = 829.927,39 €) könne das in den Vorhaltsbeantwortungen angeführte Argument, die Grundstücksverkäufe hätten als sinnvolle Maßnahme zur Erhaltung des landwirtschaftlichen Betriebes gedient, gelten. In diesen Jahren seien Investitionen und Reparaturen in landwirtschaftliche Gebäude und Maschinen getätigt, der Betrieb auf Pferdehaltung umgestellt worden.

Bei den Grundstücksverkäufen aber ab 1999 handle es sich um gewerblichen Grundstückshandel, da nicht mehr von sinnvollen Maßnahmen zur Erhaltung des landwirtschaftlichen Betriebes und auch nicht von sich zufällig ergebenden Möglichkeiten zur Veräußerung von Grundstücken ausgegangen werden könne. Von den Eigentümern seien die Umwidmung bei der Gemeinde beantragt, die Parzellierung durchgeführt und die Abtretungen an das öffentliche Gut (Straße) abgewickelt worden. Es handle sich dabei um Maßnahmen, die nach den EStRL Rz 5445 einen gewerblichen Grundstückshandel gemäß § 23 EStG 1988 darstellen.

Als Einlagezeitpunkt der Grundstücke in den Grundstückshandel sei die erstmalige Manifestierung des Verkaufswillens anzunehmen (EStRL Rz 5450).

In Reaktion auf die Ergänzungsersuchen vom 6. Dezember 2005, 22. Februar 2006 und 27. Dezember 2007 seien Gewinnermittlungen betreffend den Grundstückshandel sowie Einlagewert der Grundstücke nicht bekanntgegeben worden, sodass die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO zu schätzen gewesen seien.

Die Einlagewerte seien, ausgehend von Verkaufspreisen vergleichbarer Grundstücke aus den Jahren, in denen die Umwidmung der Grundstücke in Baugrundstücke erfolgt sei, geschätzt worden. Es seien die m²-Preise der verkauften Grundstücke aus den Jahren 1992 und 2000 für die Schätzung herangezogen worden, als Umwidmungszeitpunkt sei das Jahr angenommen worden, in dem der Umwidmungsantrag bei der Gemeinde gestellt worden sei.

2000: Einkünfte aus gewerblichem Grundstückshandel:

Grundstück M	€ 97.824,90 (1.346.100,00 S)	
abzgl. Einlagewert (1.000,00 S/m ²)	€ 46.583,28 (641.000,00 S)	€ 51.241,62 (705.100,06 S)
<u>Übrige Betriebsausgaben (geschätzt)</u>	<u>5.100,06 S</u>	<u>€ 370,64</u>
Gewinn aus gew. Grundstückshandel	(700.000,00 S)	€ 50.870,98

2002: Einkünfte aus gewerblichem Grundstückshandel:

(als Einlagewert sei ein m²-Preis von 2.100,00 S/152,61 € = Verkaufspreis 2000 angenommen worden, da für diese Grundstücke im Jahr 2000 der Umwidmungsantrag gestellt worden sei)

Grundstück E

(Geldfluss lt. Vorhaltsbeantw. v. 26.5.2004 im Jahr 2002)	160.592,42 €	
<u>abzgl. Einlagewert</u>	<u>116.288,82 €</u>	<u>44.303,60 €</u>
Grundstück Sf	181.173,38 €	
<u>abzgl. Einlagewert</u>	<u>128.650,23 €</u>	<u>52.523,15 €</u>
Grundstück Sl	214.675,00 €	
<u>abzgl. Einlagewert</u>	<u>128.802,84 €</u>	<u>85.872,16 €</u>
Grundstück Mh	207.000,00 €	
<u>abzgl. Einlagewert</u>	<u>128.039,79 €</u>	<u>78.960,21 €</u>
Summe		261.659,12 €
<u>abzgl. übrige Betriebsausgaben (geschätzt)</u>		<u>3.659,12 €</u>
Gewinn aus gew. Grundstückshandel		258.000,00 €

Gegen die angeführten Feststellungsbescheide für die Jahre 2000 und 2002 erhoben die Pflichtigen durch ihren steuerlichen Vertreter **Berufung**, wobei in der Begründung im Wesentlichen Folgendes ausgeführt wurde:

1. Zunächst wurde die lange Verfahrensdauer bemängelt. *Die Bw seien mit Schreiben des Finanzamtes vom 4. März 2004 aufgefordert worden, für die Jahre 1992 bis 2003 Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften einzureichen, welchem Auftrag sie im Mai 2004 nachgekommen seien. Ein Ergänzungsersuchen vom 22. Februar 2006 sei mit Brief vom 27. März 2006 beantwortet worden, ein weiteres Ergänzungsersuchen vom 26. Juni 2006 mit Schreiben vom 17. Juli 2006. Nach einer persönlichen Urgenz der Bw im Jahr 2007 sei die Erledigung bis Ende des Jahres 2007 zugesagt worden.*

2. Zu den Aussagen laut Finanzverwaltung, Literatur und Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel machte der steuerliche Vertreter der Bw folgende fallbezogenen Anmerkungen:

2.1. Laut EStRL 2000 seien Notverkäufe landwirtschaftlicher Grundsücker in jenen Grenzfällen ein Indiz gegen die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels, in denen sie sich als sinnvolle Maßnahme zur Erhaltung des landwirtschaftlichen Betriebes darstellten.

Im gegenständlichen Fall würden die Grundstücksverkäufe als Hilfsgeschäfte des landwirtschaftlichen Betriebes gelten. Die Aussage des Finanzamtes, dass keine sinnvollen Maßnahmen zur Erhaltung des landwirtschaftlichen Betriebes vorlägen, sei nicht begründet worden und falsch.

Nach Rz 5449 der EStRL 2000 sei entscheidend, ob der hohe Schuldenstand den Verkauf von Betriebsgrundstücken notwendig mache, um den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erhalten zu können, und ob ohne die gesetzten Maßnahmen (Parzellierung, Baureifmachung, Umwidmung) dieses Ziel nicht erreicht werden können (zB weil für unaufgeschlossene Grundstücke der zur Rettung erforderliche Preis nicht hätte erzielt werden können).

Im gegenständlichen Fall wären die unvermeidbaren erforderlichen Umbauten des Bauernhofes nicht möglich gewesen. Die EStRL ließen in diesem Fall sowohl die Umwidmung als auch die Parzellierung zu und erachteten diese nicht als schädlich. Selbst Aktivitäten zur Baureifmachung, die im gegenständlichen Fall gar nicht getätigt worden seien, würden hier akzeptiert. Nur mit der Aussage, dass es sich um keine sinnvolle Maßnahme zur Erhaltung des landwirtschaftlichen Betriebes gehandelt habe, habe die Ausnahme, dass die Grundstücksverkäufe trotz wertsteigernder Maßnahmen doch dem landwirtschaftlichen Betrieb zugerechnet werden, umgangen werden können.

Laut BMF vom 3. Juli 1996 führe die Umwidmung eines seit vielen Jahren land- und forstwirtschaftlich genutzten Grund und Bodens in Bauland mit nachfolgendem Verkauf der umgewidmeten Flächen regelmäßig noch nicht zu einem Gewerbebetrieb. Um von einer gewerblichen Tätigkeit ausgehen zu können, müsse noch die Aufschließung des Grund und Bodens zum Zwecke der Baureifmachung hinzutreten. Es sei also erst die planmäßige Erschließung von Bauland und dessen Verwertung als gewerbliche Tätigkeit anzusehen.

Im gegenständlichen Fall sei keinerlei Aufschließung des Grund und Bodens zum Zwecke der Baureifmachung erfolgt.

Laut BMF vom 23. Jänner 1998 begründe die Parzellierung mit nachfolgendem Verkauf der Parzellen für sich allein keinen Gewerbebetrieb. Dazu müsse jedenfalls die Aufschließung zum Zwecke der Baureifmachung hinzutreten. Erst die planmäßige Erschließung von Baugelände und dessen Verwertung sei eine gewerbliche Tätigkeit. Grundstückshandel sei zB anzunehmen, wenn eine Liegenschaft aufgeschlossen, parzelliert und parzellenmäßig verkauft werde, der Grund und Boden also als Ware behandelt werde.

Im gegenständlichen Fall sei keinerlei Aufschließung des Grund und Bodens zum Zwecke der Baureifmachung erfolgt.

2.2. Laut Jakom, EStG-Kommentar, Rz 90 zu § 23 könne die Parzellierung einer Liegenschaft mit nachfolgendem Verkauf der Parzellen bzw. der Verkauf unbebauter Grundstücke, die vorher zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört hätten, erst dann zum Grundstückshandel werden, wenn der Verkäufer an der Baureifmachung des Geländes (durch Aufschließung usgl.) planmäßig mitwirke.

Im gegenständlichen Fall liege keine planmäßige Veräußerung vor, weil die Grundstücke nur veräußert worden seien, um den Fortbestand des landwirtschaftlichen Betriebes zu gewährleisten. Ohne diese wäre der Bauernhof nicht mehr bewohn- und bewirtschaftbar gewesen. Insofern könne man hier eindeutig von Notverkäufen sprechen. Die Bw hätten diese Grundstücksverkäufe nicht angestrebt und, wenn es irgendwie möglich gewesen wäre, gerne verhindert.

Nach Jakom, Rz 104 zu § 23 liege in der Baureifmachung und dem parzellenweisen Abverkauf von Grundstücken jedenfalls dann nur ein Hilfsgeschäft des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vor, wenn die betreffenden Maßnahmen durch die Erhaltung des Betriebes bedingt

seien.

Selbst die Baureifmachung, die im gegenständlichen Fall gar nicht erfolgt sei, werde von der Finanzverwaltung als nicht schädlich anerkannt, wenn sie der Erhaltung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes diene. Es handle sich somit bei den Grundstücksverkäufen um ein Hilfsgeschäft des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und nicht um einen eigenständigen Gewerbebetrieb.

Nach Jakom seien Notverkäufe land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke nur in jenen Grenzfällen ein Indiz gegen die Annahme gewerblichen Grundstückshandels, in denen sie eine sinnvolle Maßnahme zur Erhaltung der Land- und Forstwirtschaft darstellten.

Im vom Finanzamt zitierten VwGH-Erkenntnis vom 25.2.1997, 95/14/0115, handle es sich um den Abverkauf des gesamten, hiefür baureif gemachten land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes, weshalb keine Notverkäufe zur Erhaltung des Betriebes vorliegen könnten, da ja keiner mehr bestanden hätte.

Im gegenständlichen Fall seien nicht die gesamten Grundstücke veräußert worden. Entgegen der Annahme des Finanzamtes seien von der Gesamtfläche von ca. 12,4 ha nicht 9,8 ha, sondern nur 0,9673 ha verkauft worden. Es habe sich also nur um einen geringen Teil des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes gehandelt, der verkauft habe werden müssen, um die Landwirtschaft erhalten zu können.

2.3. Wie Renner in ÖStZ 1996, 460, ausgeführt habe, könne nach der in österreichischer Lehre und Judikatur entwickelten Definition gewerblicher Grundstückshandel (auch) dann vorliegen, wenn Grundstücke aufgeschlossen, parzelliert und parzellenweise verkauft würden, der Grund und Boden als "Ware" behandelt werde.

Im gegenständlichen Fall sei lediglich parzelliert worden, weil ansonsten ein Verkauf nicht möglich gewesen wäre. Es hätten keinerlei Aufschließungsmaßnahmen durch die Steuerpflichtigen stattgefunden.

Nach Renner werde keineswegs bereits jeder Landwirt, der Teile seines Grundbesitzes – auch parzellenweise – veräußere, zum Grundstückshändler. Vielmehr liege im Zweifel bei der Veräußerung von Grundstücken im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ein Hilfsgeschäft vor, was insbesondere dann der Fall sei, wenn die Erhaltung dieses Betriebes diese Maßnahme erzwinge, bzw. seien Notverkäufe in Grenzfällen als Indiz gegen einen gewerblichen Grundstückshandel anzusehen.

Selbst wenn Aufschließungsmaßnahmen stattgefunden hätten, würde diese Betrachtung gegen die Einstufung als Gewerbebetrieb sprechen, weil die Verkäufe ausschließlich durch die Erhaltung des landwirtschaftlichen Betriebes notwendig geworden seien.

Laut Renner könne nach dem Gesamtbild der Tätigkeit das Vorliegen eines gewerblichen Unternehmens selbst dann noch zu verneinen sein, wenn keine Notverkäufe vorlägen und eine über die Parzellierung hinausreichende Tätigkeit entfaltet werde. Es sei stets auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen. Eine angebotene Hofbesichtigung hätte gezeigt, dass im gegenständlichen Fall nicht die Vermögensverwertung, sondern die Vermögensnutzung im Vordergrund gestanden habe. Abgesehen davon sei die Verwendung der Verkaufserlöse für landwirtschaftliche Zwecke ausführlichst nachgewiesen worden.

Generell hätten – so Renner – Judikatur und Lehre auf Einzelfällen aufbauend folgende Definition für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels entwickelt: Der Grundstückseigentümer (Landwirt) gestalte ähnlich einem Grundstücksmakler oder Bauaufschließungsunternehmer seinen Besitz ganz oder teilweise durch Baureifmachung in Baugelände um, teile zu diesem Zweck das Grundstück nach einem bestimmten Bebauungsplan auf und veräußere es sodann an verschiedene Interessenten. Von einem solchen Gesamtbild könne im gegenständlichen Fall keinesfalls gesprochen werden.

Die bislang durch Judikatur und Literatur vertretene Linie, dass bei Setzen entsprechender Maßnahmen wie Aufschließung, Parzellierung und Baureifmachung durch einen Landwirt gewerblicher Grundstückshandel vorliegen könne, sei vom VwGH voll beibehalten worden (so Renner in ÖStZ 1997, 329). Eine Aufschließung und Baureifmachung durch die Bw sei aber in keiner Weise gesetzt worden. Die Parzellierung sei eine Voraussetzung für eine Veräußerung und alleine nicht schädlich.

Bei wenigen Verkäufen sei, wenn lediglich die Parzellierung durch den Grundstückseigentümer durchgeführt werde, der Verkauf der Grundstücke als land- und forstwirtschaftliche Hilfständigkeit und nicht als gewerblicher Grundstückshandel anzusehen (Stadler/Stadler-Ruzicka in SWK 23/24/2000, S 598).

Der Entnahmepunkt der Grundstücke sei vor allem aus der Sicht der Land- und Forstwirtschaft zu beurteilen. Auch wenn eine Parzellierung bereits erfolgt sei, sei bei unveränderter landwirtschaftlicher Nutzung keine Entnahme gegeben. Eine land- und forstwirtschaftliche Nutzung der Grundstücke schließe den Beginn eines gewerblichen Grundstückshandels aus (Ginthör/Huber, ÖStZ 2003, 542). Im gegenständlichen Fall seien die Grundstücke bis zum Zeitpunkt des Verkaufs landwirtschaftlich genutzt worden.

Da § 23 Z 1 EStG ausdrücklich ausführe, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur dann vorlägen, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen sei, spreche das Hilfsgeschäft in der Landwirtschaft gegen eine Wertung als gewerblicher Grundstückshandel.

In der Folge wurde auf Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zum Grundstückshandel eingegangen und ein konkreter Bezug zum berufsgegenständlichen Fall hergestellt: Zur Aussage, wonach in der Baureifmachung und dem parzellenweisen Abverkauf jedenfalls nur dann ein Hilfsgeschäft im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vorläge, wenn die Erhaltung dieses Betriebes die betreffenden Maßnahmen erzwinge (siehe VwGH 22.9.1992, 92/14/0064), wurde ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall ohne den Verkauf der Grundstücke der Hof nicht mehr weiter bewirtschaftet werden können, weil die Bausubstanz so schlecht gewesen sei, dass nur ein Neubau des Bauernhofes die weitere Bewirtschaftung ermöglicht hätte.

Die Aussage des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 26.4.1989, 89/14/0004, wonach in der Baureifmachung und dem parzellenweisen Abverkauf von zum Betriebsvermögen einer Land- und Forstwirtschaft gehörenden Grundstücken ein Hilfsgeschäft vorläge, wenn die Erhaltung dieses Betriebes diese Maßnahme erzwinge, treffe im gegenständlichen Fall zu.

Zur Feststellung in VwGH 25.2.1997, 95/14/0115, dass ein Notverkauf bzw. eine sinnvolle Maßnahme zur Erhaltung der Landwirtschaft nicht vorläge, wenn ein beträchtlicher Teil der landwirtschaftlichen Flächen oder gar die gesamte Landwirtschaft parzellenweise abverkauft werde, wurde betont, dass im gegenständlichen Fall nur ein kleiner Teil der Flächen veräußert worden sei. Das Finanzamt sei anfangs von einem falschen Flächenausmaß ausgegangen.

Zur Aussage, wonach es für die Frage der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen entscheidend darauf ankomme, ob es dazu bestimmt sei, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens zu dienen (siehe VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028), wurde festgehalten, dass die Grundstücke bis zum Zeitpunkt des Verkaufs landwirtschaftlich genutzt worden seien und damit ausschließlich dem Betrieb der Landwirtschaft gedient hätten.

Bei der Beurteilung, ob ein gewerblicher Grundstückshandel oder bloße Vermögensverwaltung vorliege, komme es nicht entscheidend auf die absolute Anzahl der Ankaufs- und Verkaufsvorgänge an. Nach VwGH 13.9.2006, 2002/13/0059, 0061, sei in Zweifelsfällen darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen solle, dem Bild entspreche, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmache. Die Frage, ob die Vermögensnutzung oder die Vermögengsumschichtung bzw. -verwertung im Vordergrund stehe, sei eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen sei. Im gegenständlichen Fall stehe die Vermögensnutzung eindeutig im Vordergrund, weil die veräußerten Grundstücke bis zum Zeitpunkt des Verkaufes landwirtschaftlich genutzt worden seien. Es seien keinerlei Maßnahmen gesetzt worden, welche eine Vermögenssteigerung zur Folge haben könnten.

3. Das Finanzamt habe in seiner Begründung lediglich ausgeführt, dass bei den gegenständlichen Verkäufen ab 1999 von gewerblichem Grundstückshandel auszugehen sei und das VwGH-Erkenntnis vom 26.7.2000, 95/14/0161, angeführt. Diese Argumentation sei zu wenig.

4. Wieso ab 1999 keine sinnvollen Maßnahmen zur Erhaltung des landwirtschaftlichen Betriebes mehr vorliegen sollten, sei nicht begründet und nicht verständlich; dies umso mehr, als in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juni 2006 genau aufgelistet worden sei, dass die Erlöse aus den Grundstücksverkäufen zur Gänze für die Weiterführung der Landwirtschaft verwendet worden seien. Die unbedingt erforderlichen Investitionen in die Landwirtschaft wären – wie in der Gegenüberstellung dargelegt – nur mit Erlösen bis 1998 ökonomisch nicht verantwortlich gewesen, da der Hof überschuldet und konkursreif gewesen sei.

Die Bausubstanz des Hofes sei derart schlecht gewesen, dass es für die Weiterführung der Landwirtschaft unbedingt notwendig gewesen wäre, den "alten" Gebäudeteil abzureißen und durch einen neuen Gebäudeteil zu ersetzen. Eine Sanierung des Mauerwerks sei nicht mehr möglich gewesen, was auch durch Bausachverständige bestätigt worden sei. Hier von nicht mehr sinnvollen Maßnahmen zur Erhaltung des landwirtschaftlichen Betriebes zu sprechen, komme einer Verhöhnung gleich.

Das Dach sei in so schlechtem Zustand gewesen, dass es nicht mehr sanierungsfähig gewesen sei, was durch den Wassereintritt auch dazu geführt habe, dass das Mauerwerk beschädigt worden und an verschiedenen Stellen eingebrochen sei. Zusätzlich habe das Auftreten von groben Rissen gezeigt, dass die Stabilität des Mauerwerks bereits sehr schlecht gewesen sei. Ein Betrieb der Landwirtschaft, der mittlerweile auf Pferdehaltung umgestellt worden sei, wäre unter solchen Bedingungen nicht mehr möglich und aus Sicherheitsgründen auch nicht mehr zumutbar gewesen. Der einzige vernünftige Weg, der sich aus vielen Gesprächen mit Bausachverständigen ergeben hätte, sei der Abriss des beschädigten Gebäudeteiles mit anschließendem Neubau gewesen, der auf der gleichen Grundrissfläche erfolgt sei. Dieser Neubau sei nur für den südseitigen Teil des Bauernhofes erfolgt, weil der Zustand dieses Gebäudeteiles, wie bereits ausgeführt, am schlechtesten und somit schon gefährlich gewesen sei. Die Familie der Bw habe in dieser Zeit im nordwestlichen Teil des Bauernhofes gewohnt, der ebenfalls schon einen sehr schlechten Zustand aufgewiesen habe. Nach Fertigstellung des Neubaus sei die Übersiedlung in die neuen Räumlichkeiten erfolgt. Dass der zuvor erfolgte Neubau und die anschließende Übersiedlung die richtige Entscheidung gewesen sei, habe sich in der Folge dadurch gezeigt, dass die Gemeinde St einen Abbruchbescheid auch für den nordwestlichen Teil erlassen habe. Der südliche Gebäudeteil sei in einem noch viel schlechteren Zustand als der nordwestliche Gebäudeteil (Abbruchbescheid) gewesen, womit auch die Notwendigkeit dieses Abrisses untermauert werde. Wäre die sinnvolle Maßnahme des Grundstücksverkaufes, verbunden mit dem dadurch möglichen Neubau des südseitigen Teiles des Bauernhofes, nicht gesetzt worden, wäre die Familie der Bw mit ihrem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ohne Gebäude gewesen.

5. Im gegenständlichen Fall habe es sich bei den Grundstücken um **Anlagevermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes** gehandelt. Die Grundstücke seien bis zum Verkauf landwirtschaftlich genutzt worden. Land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke seien Anlagevermögen des Land- und Forstwirtes, da sie dazu bestimmt seien, dem Betrieb des Steuerpflichtigen dauernd zu dienen. Die Bestimmung des § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988, wonach Gewinne aus der Veräußerung nackten Grund und Bodens außer Ansatz blieben, gelte nur für Grundstücke, die dem Anlagevermögen zuzuordnen seien. Die Grenze der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb werde überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund trete. Eine solche Ausnutzung substantieller Vermögenswerte treffe im gegenständlichen Fall nicht zu.

6. Wofür die **Gelder aus den einzelnen Verkäufen verwendet** worden seien, sei aus der nachstehenden Zusammenstellung (siehe auch Vorhalt vom 28. Juli 2006) ersichtlich:

1. Zahlung an die Eltern laut Übergabsvertrag und diverse Zahlungen für die Auszugswohnungssanierung

2. Dachstuhl und Neueindeckung über der Auszugswohnung und Teil des Stallgebäudes

-
3. Reparaturkosten für Hofinstandhaltung, Kreditrückzahlung für Traktorkauf durch Eltern
 4. Wirtschaftlich notwendige Investitionen in die Landwirtschaft
 5. Reitplatz und Stallumbau
 6. Pferdekauf und Rückzahlungsverpflichtung an die Bank
 7. Pferdekauf und Rückzahlungsverpflichtung an die Bank
 8. Desolater Hof und daher notwendige Instandhaltungen
 9. Desolater Hof und Vorbereitung für den Neubau
 10. Hofneubau
 11. Hofneubau
 12. Hofneubau
 13. Rückzahlungsverpflichtung an die Bank
 14. Rückzahlungsverpflichtung an die Bank

7. Es sei gar nicht erforderlich, dass es sich um **zufällig ergebende Möglichkeiten zur Veräußerung von Grundstücken** handeln müsse. Wenn es die Bewirtschaftung des Hofes erfordere, dass notwendige Investitionen und Reparaturen durchgeführt werden müssten, könne man nicht auf eine zufällige Möglichkeit warten, weil dies den Betrieb beträchtlich gefährden würde und jeglicher wirtschaftlichen Vernunft widerspräche. Von Bedeutung sei lediglich, dass die Aufwendungen als sinnvolle Maßnahme zur Erhaltung des landwirtschaftlichen Betriebes getätigten würden, was hier eindeutig der Fall gewesen sei.

8. Maßnahmen der Eigentümer

Die einzige Maßnahme, welche die Eigentümer gesetzt hätte, sei jene, dass sie die Parzellierung der Grundstücke veranlasst hätten.

Es handle sich dabei keineswegs um Maßnahmen, die üblicherweise von Grundstücksmaklern gesetzt würden, um den Wert eines Grundstücks entsprechend zu erhöhen. Von den Steuerpflichtigen seien keinerlei solcher Maßnahmen gesetzt worden. Der Wert der Grundstücke sei schon vorher gegeben gewesen, weil auch ein Landwirt, der diese Grundstücke erworben hätte, den höheren Preise hätte bezahlen müssen.

9. Es liege kein gewerblicher Grundstückshandel vor. Festzuhalten sei jedoch, dass die Grundstücke bis zum Verkauf landwirtschaftlich genutzt worden seien, daher wäre der Verkaufspreis auch der Einlagewert, sodass sich kein Veräußerungsgewinn ergeben könne. Der Zeitpunkt der Entnahme aus der Landwirtschaft sei aus Sicht der Landwirtschaft zu beurteilen. Sofern eine unveränderte landwirtschaftliche Nutzung erfolge, sei eine Entnahme nicht gegeben. Auch beim Landwirt sei die Entnahme erst im Zeitpunkt der Aufgabe der landwirtschaftlichen Nutzung gegeben (zB wenn auf dem Grundstück eine Straße angelegt werde).

Es seien keinerlei werterhöhende Maßnahmen zur Baureifmachung durchgeführt worden, sodass der Verkaufspreis mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme gleichzusetzen sei. Auch ein anderer Landwirt hätte für die Grundstücke diesen Preis zahlen müssen. Es gebe keinen einheitlichen Verkaufswillen für alle Verkäufe und es könne daher auch keine Entnahme aller Grundstücke vor dem Verkauf des ersten Grundstückes unterstellt werden. Die Entnahmen seien unmittelbar mit dem Verkauf erfolgt.

Für den Fall, dass die Berufung dem UFS vorgelegt werde, werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit **Vorlagebericht** vom 8. Juli 2008 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Vorhaltsschreiben vom 12. April 2012** wurden die Bw vom Unabhängigen Finanzsenat gebeten, folgende noch offenen Fragen im Zusammenhang mit der

gegenständlichen Berufungssache zu beantworten bzw. angesprochene Unterlagen vorzulegen, was auftragsgemäß mit E-Mail vom 26. April 2012 geschah:

Fragen 1:

"Anlässlich Ihrer Einvernahme am 7.2.2003 (siehe Beilage 1, Seite 6, Fragen 54 und 55) haben Sie angegeben, dass die berufungsgegenständlichen Grundstücke auf Ihre Initiative hin umgewidmet und parzelliert worden seien und der **Bebauungsplan** – ebenfalls auf Ihre Initiative – entsprechend geändert worden sei.

a) Inwieweit wirkten Sie auf eine Änderung bzw. die Erstellung eines Bebauungsplanes tatsächlich ein (Anregung, Aufstellung von Entwürfen und aktive Verfolgung von inhaltlich von Ihnen bestimmten Plänen)?

b) Wurden die Kosten der Änderung bzw. Erstellung des Bebauungsplanes auch von Ihnen getragen? Wenn ja, in welchem Umfang?"

Antworten:

"Zu 1a)

Es erfolgten Anregungen auf Umwidmungen (s. Punkt 4).

Zu 1b)

Aus der Erinnerung von Herrn G keine; möglicherweise Stempelgebühren."

Fragen 2:

"In Ihrer Berufungsschrift weisen Sie darauf hin, dass Sie keinerlei Maßnahmen zur Baureifmachung getätigten haben.

Laut Aktenlage (siehe auch Auskunft des Gemeindeamtes St, Beilage 2) wurden die Anschlüsse für Wasser, Kanal und Strom direkt mit den neuen Grundeigentümern abgerechnet; die **Abtretungen an das öffentliche Gut (Straße)** wurde mit Ihnen abgewickelt.

a) Im Zusammenhang mit welchen Grundstücksverkäufen wurden Abtretungen an das öffentliche Gut wegen Errichtung einer Straße konkret notwendig?

b) Welche Aktivitäten außer Anträgen auf Durchführung der Umwidmung in Bauland und Parzellierung übernahmen Sie im Zusammenhang mit dem Abverkauf der einzelnen Grundstücke?"

Antworten:

"Zu 2a)

Straßen bzw. Güterwege. Der Grundverkäufer ist verpflichtet, kostenlos einen Streifen abzutreten. Dies war bei den Grundstücken der Fall, die an die "Mstraße" angrenzen (Sm, Rb, Beilage 2) bzw. die an die Straße "Sweg" angrenzen, das sind E, Sf/Gm, Sl, Mh.

Zu 2b)

Keine."

Frage 3:

"Wie aus einer Ihrem Schreiben vom 26.5.2004 beigelegten Aufstellung hervorgeht, wurde im Jahr **2000** am 25.7. ein Grundstück im Ausmaß von 641 m² an W.u.E. M verkauft.

Laut Aufstellung der Gemeinde St wurden an die Familie(n) M jedoch nur in den Jahren 1993 (25.2.1993: 143 m² an RR M; 213 m² an W.u.E. M), 1995 (29.12.1995: 263 m² an RR M) und 1998 (11.5.1998: 649 m² an RR M) Grundstücke verkauft.

Um Vorlage des Kaufvertrages/M aus dem Jahr 2000 wird ersucht."

Antwort:

"Der Kaufvertrag M aus dem Jahr 2000 wird vorgelegt (s. Anhang)."

Fragen 4:

"Laut der von Ihnen bestätigten Auskunft des Gemeindeamtes war ursprünglich der **Verkauf eines Großgrundstückes im Ausmaß von 13.000 m²** (laut Beilage 2: zzzz/1) ins Auge gefasst und waren auch bereits entsprechende Umwidmungsanträge gestellt worden, die jedoch abgelehnt worden waren.

a) Wurde dieser Verkauf mittlerweile realisiert bzw. wie ist der momentane Stand etwaiger diesbezüglicher Verkaufsaktivitäten?

b) Handelte es sich hiebei tatsächlich um das Grundstück "zzz/1" oder richtigerweise um das Grundstück "z/1"?"

Antworten:

"Zu 4a)

Nein, wird weiterhin landwirtschaftlich genutzt. Es ist auch keine Umwidmung erfolgt.

Zu 4b)

Ja, Grundstück z/1. Hier hat die Gemeinde gedrängt, dass umgewidmet wird, es kam jedoch zu keiner Umwidmung. Seit 2002 sind keine Umwidmungen und Grundstücksverkäufe getätigt worden (s. Beilage 1, Frage 46)."

Beigelegt wurde eine **Kopie des Kaufvertrages vom 25. Juli 2000** mit den Ehegatten W und Ek M über den Verkauf des aus dem Gutsbestand des Grundstückes zz/1 I.N.-Wald der Ehegatten G neu gebildeten Grundstückes zz/8 im Ausmaß von 641 m² (Kaufpreis 1.346.100,00,00 S) sowie ein diesbezüglicher Teilungs- und Lageplan.

Gleichzeitig wurde mitgeteilt, *dass Frau V G am 22. Februar 2010 verstorben sei. Ihren Anteil habe Sohn A übernommen.*

Die Unterlagen des Vorhaltsverfahrens wurden in der Folge der **Amtspartei** zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt. Eine gesonderte Stellungnahme wurde seitens des Finanzamtes, wie von der Vertreterin der Amtspartei mitgeteilt wurde, hiezu nicht mehr abgegeben.

Mit **Faxschreiben vom 16. Mai 2012** zog der steuerliche Vertreter der Bw seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück und wies darauf hin, dass er auch vom Erben der Bw V G mit der Vertretung beauftragt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Streitpunkt:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war strittig, ob die von den Bw in den Jahren 2000 und 2002 durchgeführten **Grundstücksverkäufe Teil eines gewerblichen Grundstückshandels** darstellten und somit zu gemeinsam erwirtschafteten Einkünften aus Gewerbebetrieb führten.

II) Sachverhalt:

Aufgrund der im Veranlagungs- und Berufungsverfahren durchgeführten Ermittlungen ergab sich folgender für die rechtliche Beurteilung **entscheidungsrelevante Sachverhalt:**

Die Bw, ein Ehepaar, übernahmen im Oktober 1991 von den (Schwieger)Eltern gemeinsam den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und führten diesen weiter.

Im Zeitraum 1992 bis 2002 verkauften Sie vom landwirtschaftlichen Grundbesitz insgesamt 13 in Bauland umgewidmete Grundstücke sowie ein Waldgrundstück (2000; Ehepaar M).

Ein Teil der veräußerten Grundstücke war bereits seit 1987 in Bauland umgewidmet worden, ein weiterer Teil wurde auf Antrag der Ehegatten im Jahr 1995 umgewidmet. Der Zufluss des 1999 veräußerten Grundstückes erfolgte erst 2002. Bei dem im Jahr 2000 verkauften Grundstück handelte es sich um ein Waldgrundstück; die im Jahr 2002 veräußerten drei Parzellen waren aufgrund eines im Jahr 2000 gestellten Antrages der Bw in Bauland umgewidmet worden.

Insgesamt wurden circa 9.800 m² von 16,4 ha Grundbesitz (davon 12,4 ha Wiese) verkauft. Wie auch vom Gemeindeamt bestätigt, wurden von den Bw im Zusammenhang mit dem Verkauf der Grundstücke die Umwidmungen in Bauland betrieben, Vermessungsarbeiten in Auftrag gegeben, Parzellierungen durchgeführt und in weiterer Folge die Grundstücke parzelliert abverkauft. Die Abtretungen an das öffentliche Gut (Zufahrtsstraßen) wurden von der Gemeinde mit den Bw abgewickelt; die Anschlüsse für Wasser, Kanal und Strom wurden von der Gemeinde direkt mit den neuen Grundeigentümern getätigt und hatten die Bw damit nichts zu tun. Außer bei dem bereits 1992 verkauften Grundstück (B) gab es seitens der Gemeinde keine Auflagen.

Die Erstellung bzw. Änderung eines Bebauungsplanes wurde von den Bw weder betrieben noch finanziert (siehe Auskunft/Gemeinde und Vorhaltsbeantwortung vom 26. April 2012). Bei den Abtretungen an das öffentliche Gut handelte es sich um die kostenlose Abtretung eines Grundstücksstreifens seitens der Grundstücksverkäufer im Zusammenhang mit veräußerten Parzellen, die an die bereits bestehenden Straßen "Mstraße" bzw. "Sweg" angrenzten.

Nach 2002 wurden keine weiteren Grundstücke mehr in Bauland umgewidmet. Die Umwidmung eines Großgrundstückes in Bauland erfolgte nicht, weil die Bw nicht bereit waren, die Kosten eines straßenseitigen Schallschutzes zu übernehmen.

Nach einem umfangreichen Ermittlungsverfahren wurden die Erlöse aus den bis 1998 durchgeföhrten Grundstücksverkäufen vom Finanzamt als sog. "Notverkäufe" nicht als gewerblicher Grundstückshandel qualifiziert, da die finanziellen Mittel zur Abdeckung von Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit notwendigen Investitionen im landwirtschaftlichen Betrieb herangezogen worden waren.

Die aus den Grundstücksverkäufen 1999 (Zufluss 2002), 2000 und 2002 erzielten Gewinne wurden hingegen den Einkünften aus Gewerbebetrieb (gewerblicher Grundstückshandel) zugerechnet, zumal diese Mittel zur Fortführung der Bautätigkeit bezüglich des Wohntraktes herangezogen worden waren.

Es wurden für diese Jahre Feststellungsbescheide erlassen, in denen entsprechende Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt wurden.

III) Rechtliche Beurteilung:

Nach **§ 2 Abs. 3 EStG 1988** unterliegen der Einkommensteuer nur

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),

.....

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß **§ 23 Z 1 EStG 1988** Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Der Umfang der Betätigung muss zudem den Rahmen der sog. **Vermögensverwaltung** überschreiten (VwGH 17.12.1998, 97/15/0060), wobei sich dieses Erfordernis aus § 32 BAO ergibt.

Danach kann sich die Nutzung von Vermögen sowohl als Vermögensverwaltung als auch als betriebliche Einkunftsquelle darstellen.

Während die aus einer Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO erwirtschafteten Erträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27) bzw. als solche aus Vermietung und Verpachtung (§ 28) anzusehen sind, führt eine als Betrieb zu wertende Vermögensnutzung zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21) oder aus Gewerbebetrieb (§ 23) (siehe Jakom, EStG-Kommentar, Wien 2012, Tz 6 zu § 23).

Vermögensverwaltung liegt nach § 32 BAO insbesondere dann vor, wenn Vermögen genutzt wird. Als Abgrenzungskriterium zwischen bloßer Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit kommt der Art und dem Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens entscheidende Bedeutung zu (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 4. Aufl., Wien 2011, Tz 1ff zu § 32).

Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum **gewerblichen Grundstückshandel**, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise, demnach nicht bloß unter Ausnützung sich zufällig ergebender Möglichkeiten, erfolgen.

In Zweifel ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (VwGH 29.7.2010, 2008/15/0093). Die Frage, ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung bzw. Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist (VwGH 23.4.2008, 2006/13/0019; 24.1.2007, 2003/13/0118).

Maßgeblich für die Qualifizierung als Gewerbebetrieb im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels ist also das **Gesamtbild des Einzelfalles** (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159), wobei es in diesem Zusammenhang auf die absolute Anzahl an Verkaufsvorgängen nicht ankommt (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0059).

Die Parzellierung einer Liegenschaft mit nachfolgendem Verkauf der Parzellen bzw. der Verkauf unbebauter Grundstücke, die vorher zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört haben, kann erst dann zum Grundstückshandel werden, wenn der Verkäufer an der Baureifmachung des Geländes (durch Aufschließung usgl.) planmäßig mitwirkt. Erst die planmäßige Erschließung von Bauland und dessen Verwertung, insbesonders Bebauung, ist eine gewerbliche Tätigkeit (Jakom, a.a.O., Tz 90 zu § 23 unter Verweis auf VwGH 22.9.92, 92/14/0064, und 30.9.80, 317/80, EStR 5445, BMF 2.9.98 ecolex 99, 131).

Grundstücksverkäufe eines Landwirtes sind dann als gewerblicher Grundstückshandel anzusehen, wenn Grundstücke aufgeschlossen, parzelliert und parzellenweise verkauft werden, der Grund und Boden also als "**Ware**" behandelt wird (VwGH 26.4.1989, 89/14/0004).

Der deutsche Bundesfinanzhof traf in diesem Zusammenhang folgende wesentliche Aussage:
"Grundstücksveräußerungen sind erst dann Gegenstand eines selbständigen gewerblichen Grundstückshandels und nicht mehr landwirtschaftliche Hilfsgeschäfte, wenn der Landwirt über die Parzellierung und Veräußerung hinausgehende Aktivitäten entfaltet, die darauf gerichtet sind, den zu veräußernden Grundbesitz zu einem Objekt anderer Marktgängigkeit zu machen." (BFH 8.11.2007, IV R 35/06)

Die planmäßige Parzellierung **und** Aufschließung von Grundstücken mit nachfolgendem Abverkauf begründet regelmäßig gewerblichen Grundstückshandel; dies gilt auch für im Erbweg (VwGH 26.4.1989, 89/14/0004) und im Schenkungsweg (VwGH 27.2.2001, 99/13/0121) erworbenes Vermögen. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Erschließung durch den Steuerpflichtigen selbst oder einen von ihm beauftragten Dritten erfolgt, oder dass die Erschließung primär in den ersten Jahren eines elfjährigen Verkaufszeitraumes erfolgt (VwGH 25.2.1997, 95/14/0115). Im Zeitpunkt der Anschaffung des Grundstücks muss der parzellenweise Abverkauf noch nicht geplant gewesen sein (VwGH 14.11.1984, 83/14/0242).

Der planmäßige Abverkauf von (privaten) Grundstücken oder Grundstücksteilen ohne zusätzliche Maßnahmen wie Aufschließung kann ebenfalls einen Gewerbebetrieb begründen; der BFH nimmt in diesem Fall einen Gewerbebetrieb dann an, wenn der Abverkauf mit einer Anschaffung im Zusammenhang steht, da in diesem Fall davon auszugehen sei, dass die Anschaffung des Grundstückes bereits in der bedingten Verkaufsabsicht erfolgt sei (BFH

13.12.1995, XI R 43-45/89, BStBl II 1996/232; ebenso Quantschnigg/Schuch, § 23 Tz 14.2.4.).

In diesem Sinne wird auch in Jakom, a.a.O., Tz 91 zu § 23, unter Verweis auf die österreichische Verwaltungspraxis festgehalten, dass Grundstücksverkäufe ohne zusätzliche Tätigkeiten im Bereich der privaten Vermögensverwaltung lägen, es sei denn, die Verkäufe stünden mit einer Anschaffung in Zusammenhang. Die bloße Umwidmung eines seit vielen Jahren land- und forstwirtschaftlich genutzten Grund und Bodens in Bauland mit nachfolgendem Verkauf der umgewidmeten Flächen führe daher in der Regel noch nicht zu einem Gewerbebetrieb (Verweis auf BMF 3.7.96, RdW 96, 565 unter Hinweis auf VwGH 22.9.92, 92/14/0064).

Nach Ansicht des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes liegt noch keine gewerbliche Grundstücksveräußerung vor, wenn im Schenkungsweg erworbene Liegenschaften verkauft werden, ohne dass weitere Maßnahmen getroffen werden (VwGH 27.2.2001, 99/13/0121). Allein die Parzellierung einer Liegenschaft mit nachfolgendem Verkauf der Parzellen begründet auch dann keinen Gewerbebetrieb, wenn es sich um 35 Parzellen handelt (RdW 1998, 173; Renner, Grundstücksverkäufe eines Landwirtes – Hilfsgeschäfte oder gewerblicher Grundstückshandel?, in: ÖStZ 1996, 460).

In einer Zusammenschau der oben wiedergegebenen korrespondierenden Aussagen österreichischer und deutscher Rechtsprechung und Lehre ist **zusammenfassend** festzuhalten, dass bei Beurteilung der Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel zu unterstellen ist, im Einzelfall sehr genau zu untersuchen ist, ob zum bloßen Verkauf der Vermögenswerte (Grundstücke) **noch andere Umstände hinzutreten**, die Annahme eines gewerblichen "Handels" rechtfertigen.

Diese Umstände mögen einerseits darin begründet liegen, dass die Grundstücke schon in Verkaufsabsicht erworben wurden, oder andererseits darin, dass die Vermögenswerte zwar nicht für Zwecke des Verkaufs erworben wurden, ein planmäßiges, zur Gewerblichkeit führendes Handeln jedoch durch weitere Maßnahmen, die aus den Grundstücken Waren anderer Marktgängigkeit zu machen geeignet sind, hinzutreten.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeuten obige Ausführungen Folgendes:

1. Fest steht, dass die Bw den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, zu dem die berufsgegenständlichen Grundstücke gehörten, im Jahr 1991 im Wege eines Übergabsvertrages von den Eltern bzw. Schwiegereltern erworben hatten und diesen auch fortführten. Die strittigen Grundstücke waren somit ursprünglich Bestandteil land- und forstwirtschaftlichen Anlagevermögens.

Der Verkauf von Grundstücken in den Neunzigerjahren (bis 1998) erfolgte – wie vom Finanzamt durch Qualifikation als sog. "Notverkäufe" anerkannt – für Zwecke der Erhaltung dieses Betriebes.

Dass die Mitte 1999 sowie in den Jahren 2000 und 2002 erfolgten berufungsgegenständlichen Grundstücksverkäufe zeitnah zu einer entgeltlichen Anschaffung gewesen wären oder mit einer entsprechenden Verkaufsabsicht erworbene Grundstücke betroffen hätten, kann daher auf keinen Fall behauptet werden. Die Grundstücke hatten bereits vor der Hofübergabe durch die (Schwieger)Eltern zum Anlagevermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehört und waren auch seit der Übernahme bis zu deren Verkauf bereits fast bzw. mehr als 10 Jahre Bestandteil dieses Anlagevermögens, wobei unstrittig ist, dass die Grundstücksverkäufe insgesamt nur einen kleinen Teil des gesamten Grundvermögens des Betriebes betrafen und eine (letztlich durch diese Verkäufe ermöglichte) Fortführung nie in Frage stand.

2. Die Veräußerung von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehört, führt grundsätzlich zu Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft, weil die Veräußerung ein Hilfsgeschäft der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung ist. Dies gilt auch dann, wenn ein großes bisher landwirtschaftlich genutztes Areal parzelliert wird und zahlreiche Parzellen an verschiedene Erwerber mit erheblichem Gewinn veräußert werden (siehe BFH 8.9.2005, IV R 38/03, BStBl. II 2006/166).

Nach österreichischer Lehre und Verwaltungspraxis begründet allein die Parzellierung einer Liegenschaft mit nachfolgendem Verkauf der Parzellen, wie bereits oben erwähnt, auch dann keinen Gewerbebetrieb, wenn es sich um 35 Parzellen handelt (RdW 1998, 173, und Renner, a.a.O.).

Ebenso führt in der Regel die bloße Umwidmung von seit vielen Jahren land- und forstwirtschaftlich genutztem Grund und Boden in Bauland mit nachfolgenden Verkauf der umgewidmeten Flächen noch nicht zu einem Gewerbebetrieb (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 128 zu § 23; RdW 1996, 565).

Wie der **deutsche Bundesfinanzhof** in seinem **Urteil vom 8.9.2005, IV R 38/03, BStBl. II 2006/166**, betont, wird nämlich auch jeder vermögensverwaltende Verkäufer bestrebt sein, einen möglichst günstigen Preis für seine Grundstücke zu erzielen, was durch die Umwidmung in Bauland erreicht wird. Ausschlaggebend sei vielmehr, ob die **Maßnahmen des Verkäufers** darauf gerichtet sind, den zu veräußernden Grundbesitz zu einem **Objekt anderer Marktgeschäftigkeit** zu machen. Erst wenn der Landwirt eine über die Parzellierung und Veräußerung hinausgehende Aktivität entfalte und sich aktiv an der Erschließung des bisher landwirtschaftlich genutzten Areals als Baugelände beteilige, seien die

Grundstücksveräußerungen keine landwirtschaftlichen Hilfsgeschäfte mehr, sondern Gegenstand eines selbständigen gewerblichen Grundstückshandels (Verweis auf umfangreiche Vorjudikatur).

Als schädliche Aktivitäten in diesem Zusammenhang hat der BFH die Beantragung eines **Bebauungsplanes** und dessen Finanzierung **und/oder** die Anlage von Straßen und Abwasserkanälen oder die Verlegung von Versorgungsleitungen, was einer Beteiligung an der **aktiven Erschließung** des bisher landwirtschaftlich genutzten Areals als Baugelände gleichkomme (siehe BFH 28.6.1984, IV R 156/81, BStBl. II 1984/798), gesehen.

3. Um von einer gewerblichen Tätigkeit ausgehen zu können, müsste demnach – dies auch nach herrschender österreichischer Lehre, Verwaltungspraxis und Judikatur – noch die Aufschließung des Grund und Bodens zum Zwecke der Baureifmachung (entweder im Wege der Betreibung eines Bebauungsplanes oder sonst einer aktiven Beteiligung an der Erschließung des bisher landwirtschaftlich genutzten Areals als Baugelände) hinzutreten. Es ist also erst die **planmäßige Erschließung von Bauland** und dessen Verwertung als gewerbliche Tätigkeit anzusehen (RdW 1996, 565 unter Hinweis auf VwGH 22.9.1992, 92/14/0064), denn erst durch einen entsprechenden Einsatz des Landwirtes als zum Verkauf bestimmte Waren erlangen die Grundstücke einen höheren Wert (siehe BFH 8.9.2005, IV R 38/03, BStBl. II 2006/166).

4. Im gegenständlichen Fall wurden von den Bw in den Jahren 1992 bis 2002 mehrere Grundstücksveräußerungen durchgeführt, wobei diese aus dem Anlagebestand des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, den die Ehegatten G 1991 aufgrund des Übergabsvertrages übernommen hatten, stammten. Insgesamt handelte es sich um circa 9.800 m² von 16,4 ha Grundbesitz (davon 12,4 ha Wiese).

Ein Teil der Grundstücke war bereits 1987 in Bauland umgewidmet worden, ein Teil aufgrund eines Ansuchens aus dem Jahr 1995 und ein weiterer Teil aufgrund eines Ansuchens aus dem Jahr 2000.

Aktiv wurden von den Grundstücksverkäufern (Bw) die Umwidmungen in Bauland betrieben, Vermessungsarbeiten in Auftrag gegeben, Parzellierungen und der anschließende Abverkauf durchgeführt. Die Abtretungen an das öffentliche Gut (Zufahrtsstraßen) wurden von der Gemeinde mit den Bw abgewickelt, wobei es sich hiebei um die unentgeltliche Abtretung eines Grundstreifens im Zusammenhang mit den an der Straße liegenden veräußerten Grundstücken handelte. Mit den Aufschließungsarbeiten betreffend Wasser, Kanal und Strom hatten die Bw nichts zu tun, diese wurden direkt mit den neuen Grundeigentümern verrechnet bzw. waren bereits vorhanden.

Bezüglich eines Großgrundstücks, das verkauft werden sollte, wurde der Umwidmungsantrag

von der Gemeinde abgelehnt, weil die Bw die Kosten für die Errichtung eines straßenseitigen Schallschutzes nicht übernehmen wollten.

5. Fest steht, dass im gegenständlichen Fall von den Verkäufern (Bw) die Erstellung eines **Bebauungsplanes** weder betrieben noch finanziert wurde. Dies geht aus der vom Betriebsprüfer eingeholten Auskunft des Gemeindeamtes St hervor und wurde auch vom steuerlichen Vertreter der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. April 2012 bekräftigt.

6. Aufschließungsarbeiten in Form der Anlage von Straßen oder Abwasserkanälen oder der Verlegung von Versorgungsleitungen wurden – wie vom Gemeindeamt dezidiert bestätigt wurde – von den Bw **nicht** geleistet.

7. Lediglich die **Abtretung** in Form der unentgeltlichen Abtretung eines Grundstücksstreifens an das öffentliche Gut in Zusammenhang mit den an die Mstraße bzw. den Sweg angrenzenden Grundstücken wurde von den Bw pflichtgemäß mit der Gemeinde abgewickelt.

Diese Form der zusätzlichen Betätigung macht aber, wie der deutsche Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 28.6.1984, IV R 156/81, BStBl. II 1984/798, zu einem gleichgelagerten Fall festgestellt und diese Ansicht in einem weiteren Urteil vom 8.11.2007, IV R 35/06, bekräftigt hat, die Bauplatzverkäufe der Bw **noch nicht** zum gewerblichen Grundstückshandel (Verweis auf BFH 17.12.1970, IV R 286/66, BStBl. II 1971/456, wonach erheblich weiterreichende Aktivitäten noch als unschädlich angesehen worden seien). Es könne nämlich keinen wesentlichen Unterschied machen, ob Bauplätze als Brutto- oder Nettoflächen veräußert würden, ob also erst der Erwerber den Straßengrund abtreten müsse oder dies bereits der Veräußerer tue.

8. Insgesamt konnten also im gegenständlichen Fall **keine zusätzlichen Aktivitäten** festgestellt werden, die entsprechend den in der Judikatur herausgearbeiteten Grundsätzen zur Annahme berechtigt hätten, dass die Bw als Verkäufer ihrer land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke diese dadurch zu Wirtschaftsgütern anderer Marktgütingkeit aufgewertet hätten.

9. Dass diese Bereitschaft zu derartigen weitergehenden Aktivitäten bei den Bw grundsätzlich fehlte, wird auch dadurch bestätigt, dass sie bis dato nicht bereit waren, für Zwecke der Umwidmung des noch zur Veräußerung ins Auge gefassten Großgrundstückes eine Schallschutzmauer zu errichten, obwohl entsprechende Aufwendungen im Verhältnis zu einem potentiellen Verkaufserlös vergleichsweise gering und – wie vom zuständigen Gemeindeorgan bestätigt – seitens der Gemeinde in diesem Fall keine Widerstände gegen eine Umwidmung mehr zu erwarten gewesen wären.

10. Letztlich ist abschließend darauf hinzuweisen, dass es sich bei dem im Jahr 2000 veräußerten Grundstück laut im Berufungsverfahren vorgelegtem Kaufvertrag gar nicht um ein Bau-, sondern ein Waldgrundstück gehandelt hat, was den Umstand erklärt, dass dieser Verkauf mangels Befassung der Gemeinde bezüglich Umwidmung gar nicht in der Aufstellung der Gemeinde über die Grundstücksverkäufe erfasst worden war.

11. Insgesamt ergab sich bei intensiver Betrachtung des berufungsgegenständlichen Sachverhaltes jenes Bild, das laut Rechtsprechung nicht für die Annahme gewerblichen Grundstückshandels spricht: Die Tätigkeit der Bw beschränkte sich auf eine – unter den gegebenen Umständen bestmögliche – Verwertung der zu ihrem landwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstücke, die eine Qualifikation der Grundstücksverkäufe als landwirtschaftliche Hilfsgeschäfte rechtfertigt (siehe BFH 8.11.2007, IV R 35/06). Aufgrund obiger Erwägungen war daher im gegenständlichen Fall **nicht von gewerblichem Grundstückshandel** auszugehen.

12. Mangels Vorliegens einer entsprechenden gewerblichen Betätigung stellten die veräußerten Grundstücke folglich keine Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens innerhalb eines solchen Betriebes dar, deren Verkaufserlös bei der Ermittlung von gewerblichen Einkünften berücksichtigt hätte werden müssen (siehe hiezu Jakom, a.a.O., Tz 108f); sie waren vielmehr Bestandteil land- und forstwirtschaftlichen Anlagevermögens. Nach § 4 Abs. 1 und 3 letzter Satz EStG 1988 sind aber Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen. Die berufungsgegenständlichen Veräußerungserlöse waren daher bei der Ermittlung der Einkünfte nicht zu erfassen.

13. Aufgrund obiger Ausführungen lagen im gegenständlichen Fall **keine** von den berufungswerbenden Ehegatten **gemeinsam erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb** vor, die im Wege eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt hätten werden müssen. Dem Berufungsbegehren war daher stattzugeben und die entsprechenden aus diesem Titel für die Jahre 2000 und 2002 erlassenen Feststellungsbescheide ersatzlos aufzuheben.

Linz, am 18. Mai 2012