

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat, in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 04.08.2016, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015, in der Sitzung am 28.05.2019 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) meldete am 30.03.2015 Immobilienertragsteuer in Höhe von € 4.286,00 und am 23.12.2015 Immobilienertragsteuer in Höhe von € 25.915,00 beim zuständigen Finanzamt (FA) über Finanzonline an.

1. Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 04.08.2016 setzte das FA Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 178.100,00 fest und führte begründend Folgendes aus:

„Gemäß § 10 EStG 1988 kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da Sie weder einen Gewinnfreibetrag in einer bestimmten Höhe beantragt haben, noch auf die Geltendmachung verzichtet haben, wurde bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) in Höhe von 3.900,00 berücksichtigt. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

[...]

Gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn er planmäßig auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gerichtet ist, bzw. wenn die Anschaffung zum Zwecke der Weiterveräußerung in gleichem Zustand oder nach weiterer Be- oder Verarbeitung erfolgt. Die für den Grundstücks- bzw. Wohnungshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188) oder der auf die Ausnützung der Marktverhältnisse gezielte Erwerb von Baugrund, seine Parzellierung, die Errichtung von Wohnungen und deren Veräußerung heben die entsprechenden Geschäfte aus der der Privatsphäre zuzuweisen den Betätigung oder

aus dem Bereich der betrieblichen Hilfgeschäfte heraus und machen sie zu einem gewerblichen Grundstückshandel (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188, VwGH 30.9.1980, 0317/80, VwGH 7.11.1978, 2085/78, VwGH 17.9.1974, 0359/74). Die in diesen Merkmalen zum Ausdruck kommende Veräußerungsabsicht muss im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. im Zeitpunkt der Bebauung des Grundstücks vorhanden sein (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).“

2. Dagegen wurde Beschwerde erhoben und vorgebracht, das FA unterstelle zu Unrecht, dass der Bf. mit dem An- und Verkauf von Wohnungen einer gewerblichen Tätigkeit nachgehe. Gerade bei der Abgrenzung zwischen Immobilienveräußerungen im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung und dem gewerblichen Grundstückshandel sei die präzise Sachverhaltsermittlung Kern der amtswegigen Ermittlungspflicht.

Der Bf. sei nie gewerblich tätig gewesen. Eine diesbezügliche Bestätigung der Wirtschaftskammer Wien vom 5.9.2016 werde übermittelt. Der Bf. sei weder im Firmenbuch noch in einem sonstigen Datenregister eingetragen und besitze auch keine DVR Nummer.

Richtig sei, dass der Bf. im Jahr 2015 hinsichtlich der ImmoEst steuerpflichtig wurde und dieser Abgabenverpflichtung auch nachgekommen ist. Dabei sei es zu einer Kumulierung von zwei steuerpflichtigen Verkaufsvorgängen innerhalb eines Jahres (2015) gekommen.

Da es sich, wie aus dem Sachverhalt ersichtlich um private Verkäufe handelte, sei der Bf. aufgrund der Abgeltungswirkung der ImmoEst auch nicht verpflichtet gewesen eine Steuererklärung abzugeben. Der Bf. sei völlig zu Recht von einer Endbesteuerung ausgegangen, die ihn nicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichte.

Die Zuordnung seiner Steuernummer zu einem BV Team anstelle eines AV Teams habe seine Begründung lediglich darin, dass die Verarbeitung einer auf dem Abgabenkonto gebuchten Zahlung an Immobilienertragsteuer nur durch ein BV Team verarbeitet werden könne. Der Bf. sei aufgrund zweier Einzahlungen auf seinem Abgabenkonto unverschuldet in den Fokus der Finanzverwaltung geraten und habe erst jetzt im Zuge der Bescheidbeschwerde erstmalig die Möglichkeit erhalten, zu zwei privaten Immobilienverkäufen Stellung zu nehmen.

Bei den Einzahlungen auf dem Steuerkonto des Bf. im Jahr 2015 von € 4.286 am 23. Jänner 2015 und € 25.915 am 29. Oktober 2015, handle es sich um den Verkauf von zwei Wohnungen, die zu privaten Zwecken angeschafft wurden:

1. Wohnung 1 - 1050 Wien:

Der Bf. sei verheiratet und habe zwei Töchtern. Im Jahr 2015 habe er mit seiner Ehefrau in einer Genossenschaftswohnung in 1100 Wien gelebt und hatte dort auch seinen Wohnsitz. Die Ehe sei in den Jahren davor zerrüttet gewesen, sodass die beiden Ehepartner getrennt voneinander gelebt haben. Eine Tochter lebte beim Vater, die andere bei der Mutter. Die Ehepartner hätten jedoch nach vielen Streitereien nach einer längeren Krise und Trennung vor einigen Jahren wieder zueinander gefunden und einen Neuanfang ihrer

Ehe beschlossen. Die Familie habe damals auf der Suche nach einem gemeinsamen Heim bereits verschiedenes hinter sich gehabt und musste nach den Jahren der Trennung zwischen dem Bf. und seiner jetzigen Ehefrau dafür einige Mühen auf sich nehmen.

Beweggrund für den Ankauf der Wohnung in 1050 Wien sei die anstehende Heirat der jüngeren Tochter gewesen. Die jüngere Tochter hatte sich im Jahr 2013 verlobt und sei mit ihrem damaligen Verlobten auf der Suche nach einer gemeinsamen Wohnung gewesen. Die ältere Tochter war bereits davor aus der elterlichen Wohnung ausgezogen, sodass die Eltern mit ihrer jüngeren Tochter in der Genossenschaftswohnung zurückblieben.

Da die Genossenschaftswohnung ausreichend Platz für eine Familie mit Kind vorsah, hätten sich der Bf. und seine Ehefrau entschlossen, eine kleinere Wohnung zu suchen. Dabei habe man die Wohnung in 1050 Wien gefunden, die dem Wohnbedürfnis eines älteren Ehepaars entsprochen habe. In diese würden die Eltern dann übersiedeln, sodass die große Genossenschaftswohnung der jüngeren Tochter und ihrem zukünftigen Ehemann und deren gemeinsamen Kindern für die Zukunft zur Verfügung stehen sollte.

Die Wohnung in 1050 Wien sei am 25.07.2013 gekauft worden und sei kleiner (50 m^2) als die Genossenschaftswohnung gewesen. Zu diesem Zeitpunkt habe der Bf. noch gemeinsam mit seiner jüngeren Tochter und seiner Ehefrau in der Genossenschaftswohnung gewohnt. Die neue Wohnung sei vom Bf. mit seinen handwerklichen Fähigkeiten renoviert worden. Die Renovierung habe einige Monate bis März 2014 gedauert. Zur anstehenden Hochzeit der Tochter sollte die Wohnung fristgerecht fertig werden, damit die Eltern in diese übersiedeln konnten. Die Gesamtkosten für die Renovierung samt Nebenkosten hätten € 17.401,84 betragen. Sowohl den Kaufpreis für den Ankauf der Wohnung als auch das notwendige Material für die Renovierung habe die Familie aus ihren Ersparnissen aufgebracht. Es seien keine Kredite in Anspruch genommen worden.

Kurz nach Beendigung der Renovierung habe sich die jüngere Tochter jedoch unerwartet von ihrem damaligen Verlobten getrennt und die Hochzeit sei nicht zustande gekommen. Damit hätten sich auch schlagartig die Pläne für die ausschließlich zu diesem Zweck angeschaffte kleine Wohnung geändert. Die Eltern entschlossen sich ihrer Tochter in dieser Zeit beizustehen um als Familie zusammen zu bleiben und wollten gemeinsam weiter in der Genossenschaftswohnung wohnen.

Es sei auch in Erwägung gezogen worden, das mühsam geschaffene Eigenheim zu behalten und dafür die Genossenschaftswohnung aufzugeben. Das Problem sei jedoch die Größe der gekauften Wohnung gewesen. Da die angekaufte Wohnung aufgrund der geringen Größe von 50 m^2 für einen 3 Personenhaushalt zu klein war habe sich die Familie entschlossen, die Wohnung zu verkaufen. Eine Vermietung der Wohnung sei nicht infrage gekommen, da man das Geld nur im Hinblick auf eine langfristige private Eigennutzung in eine Immobilie investieren wollte.

Der Bf. habe sich über mehrere Monate bemüht, die Wohnung zu verkaufen. Erst im Dezember 2014 konnte ein Käufer gefunden werden. Die Wohnung sei um € 190.000,00

verkauft worden. In Anbetracht der vielen Arbeitsstunden, die der Abgabepflichtige mit der Sanierung der Wohnung zugebracht, handle es sich bei diesem Veräußerungserlös um einen reinen „buchmäßigen“ Überschuss quasi „auf dem Papier“. Dennoch sei dieser als private Immobilienveräußerung steuerpflichtig und sei die dafür vorgesehene Immobilienertragsteuer am 28.01.2015 an das Finanzamt abgeführt worden.

Die jüngere Tochter sei durch die aufgelöste Verlobung und den geplatzten Traum, eine Familie zu gründen, damals bereits psychisch stark belastet gewesen und musste ab diesem Zeitpunkt ärztliche (psychologische) Hilfe in Anspruch nehmen. Sie hätte bereits Pläne gehabt die ehemalige elterliche Wohnung mit ihrem zukünftigen Ehemann umzugestalten usw.

Da die Genossenschaftswohnung jetzt nach Jahren der Trennung der Eltern nun mit zusätzlichen negativen Begleitumständen behaftet gewesen sei, habe die Familie beschlossen, sich nach einer gemeinsamen neuen Wohnung umzusehen. Diese sollte aber so groß sein, dass sie zu dritt darin leben konnten.

2. Wohnung 2 - 1030 Wien:

Der Bf. habe daher nach einer größeren Wohnung mit zwei Schlafzimmern gesucht. Nachdem die Genossenschaftswohnung im Grünen lag, wollte er für sich und seine Familie eine annähernd ähnliche Grünlage suchen. Gefunden habe man schließlich eine Wohnung mit 73 m² in 1030 Wien. Die Wohnung sei ebenfalls renovierungsbedürftig gewesen und die dort durchgeführten Renovierungsarbeiten dauerten bis Ende August 2015. Die Familie habe sich damals ihren Wohntraum von einer eigenen Eigentumswohnung verwirklichen wollen.

Die Wohnung sei im damaligen Inserat als Wohnung mit Blick auf den Donaukanal beworben worden, sodass das geforderte Kriterium einer Lage mit weitem Ausblick auf Fluss und ins Grüne erfüllt war. In der Wohnung seien bereits zum Zeitpunkt des Ankaufes doppelglasige Fenster vorhanden gewesen, da es sich bei der Gegend zwar um eine Wohnung mit schöner Aussicht, jedoch in einer verkehrsintensiven (Lärm) Lage handelte.

Der Bf. habe daher versucht, durch das Austauschen der Fenster trotz Verkehrslärm eine ruhige Wohnatmosphäre zu schaffen. Jegliches Risiko sollte ausgeschaltet werden und er entschloss sich die bestehenden Lärmschutzfenster gegen Fenster mit Dreifachverglasung auszutauschen. Die Renovierung der Wohnung sei vorangeschritten und die jüngere Tochter habe sich schon auf den Einzug in die neue Wohnung gefreut.

Als die Wohnung bezugsbereit war, habe die jüngere Tochter einige Tage probeweise in der Wohnung übernachtet. Sie wollte feststellen, an welcher Stelle im Raum sie am besten schlafen würde, damit sie dort ihr Bett aufstellen könnte. Im Zuge ihrer Übernachtungen habe sie jedoch feststellen müssen, dass der Verkehrslärm trotz geschlossener Fenster auch in der Nacht so laut war, dass sie nur schlecht bzw. gar nicht schlafen konnte. Dies obwohl die Fenster bereits dreifach verglast waren. Ein Schlafen bei geöffnetem Fenster sei ihr überhaupt unmöglich gewesen.

Sie habe auch Rücksprache mit ihrer Psychologin gehalten, die sie seit der geplatzten Verlobung laufend betreute und man habe als Familie beschlossen die neue Wohnung nicht zu beziehen, da der Straßenlärm unerträglich war und sich der psychisch labile Zustand der Tochter vermutlich weiter verschlechtert hätte. Man habe sich daher entschieden die Wohnung zu verkaufen und weiterhin in der Genossenschaftswohnung zu bleiben. Dort lebe die Familie bis zum heutigen Tag.

Aus der Bescheidbegründung ergebe sich, dass die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt wurden. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei die Schätzung immer als sogenannte „ultima ratio“ zu verstehen. Die Befugnis zur Schätzung beruhe dabei allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Genau diese Schätzungsberechtigung stehe der belangten Behörde im gegenständlichen Fall jedoch gar nicht zu. Die Behörde hätte den Sachverhalt amtswegig ermitteln und dabei alle Umstände des Einzelfalles abwägen und zu einer Entscheidung zusammenfassen müssen. Im gegenständlichen Fall habe sich die Behörde mit der Sachverhaltsermittlung gar nicht erst auseinandergesetzt sondern dem Bf., ohne vorherige Ankündigung oder Vorhalteverfahren den Schätzungsbescheid zugestellt.

Weder habe der Bf. eine Aufforderung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, eine Erinnerung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, eine Androhung einer Zwangsstrafe oder einen Bescheid über die Verhängung einer Zwangsstrafe erhalten.

Die belangte Behörde habe es gänzlich unterlassen darzulegen, aus welchen konkreten Gründen sie im vorliegenden Fall überhaupt von einer gewerblichen Tätigkeit des Bf. ausgehe. Somit sei es dem Bf. gar nicht möglich gewesen, im Rahmen seines Rechtes auf Parteiengehör zu den einzelnen Vorwürfen oder Vermutungen der Abgabenbehörde vor Bescheiderlassung Stellung zu nehmen. Die dargestellte Vorgehensweise der belangten Behörde verletze daher den Abgabepflichtigen in seinem Recht auf Parteiengehör.

Da die belangte Behörde den Sachverhalt gar nicht erst ermittelt habe, konnte sie die jetzt erst im Zuge der Beschwerde vorgebrachten Sachverhaltselemente in keinsten Weise würdigen, somit ist die angenommene Beweiswürdigung aufgrund der vorliegenden Unterlagen und Informationen nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht nachvollziehbar bzw. entspreche diese nicht den logischen Denkgesetzen.

Die Veräußerung von privaten Liegenschaften werde erst dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn sie auf nachhaltige planmäßige Art und Weise erfolge, also nicht bloß unter Ausnutzung sich zufällig ergebender Möglichkeiten. Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt ergebe hatte der Bf. nie planmäßig vor, die erworbenen Wohnungen wieder zu verkaufen. Vielmehr sei es so gewesen, dass er für sich und seine Familie bzw. aus ausschließlich privaten Überlegungen die beiden Wohnungen überhaupt angeschafft hat. Diesem Ankauf vorangegangen, sei eine bereits seit Jahren anhaltende schwierige Situation im Hinblick auf die Zusammenführung der vorher getrennten Lebenspartner und die Unterbringung der beiden Kinder. Rein private Interessen seien für

den Ankauf der Wohnungen maßgeblich gewesen, gewerbliche Interessen lagen gar nicht vor.

Beim Verkauf der Wohnungen sei der Bf. zufällig auf sich ihm bietende Marktchancen gestoßen und habe diese für den Verkauf genutzt, da er sonst das eingesetzte Kapital nicht zurückerhalten hätte. Sein Ziel, für seine Familie eine adäquate Wohnsituation zu schaffen habe er dabei nicht erreicht.

Familiäre Ziele seien das einzige gewesen, was der Bf. verfolgt habe, weder hatte er dabei Rendite- noch Gewinnziele im Auge.

Schätzungsergebnisse unterlägen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung habe die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen.

Wie sich aus dem Bescheid entnehmen lasse, habe die Behörde dazu überhaupt keine Feststellungen getroffen.

Auch was die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit betreffe, habe die Abgabenbehörde lediglich aus den Einkommensteuerrichtlinien den relevanten Absatz in den Bescheid eingefügt ohne sich mit den näheren Umständen des vorliegenden Einzelfalles zu beschäftigen. Keinesfalls vermag der pauschale Hinweis auf Judikatur, welche die Rechtslage vor dem Stabilitätsgesetz (Einführung der ImmoEst) betreffe, eine taugliche Begründung für einen gewerblichen Grundstückshandel darzustellen.

Aufgrund der ausführlichen Sachverhaltsdarstellung ergebe sich, dass der Bf. die Wohnungen aus rein privaten Motiven angekauft habe und diese aus privaten Motiven wieder verkaufen musste. Dabei habe er sich ergebende Marktchancen genützt, ja er habe den Markt als solchen gar nicht umgehen können. Da die Wohnungen mit gespartem Geld gekauft und saniert wurden, sei der Bf. auch beim Verkauf nicht unter wirtschaftlichen Druck gestanden und musste daher nicht unter seinen Kosten verkaufen.

Von einem planmäßigen nachhaltigen An- und Verkauf könne jedoch nicht einmal ansatzweise die Rede sein. Jedenfalls sei der Verkauf der Wohnungen nicht bereits beim Ankauf geplant gewesen, genau das Gegenteil war der Fall.

Der Bf. habe keine Kredite in Anspruch genommen und hatte auch keine bestimmten Rendite- oder Gewinnerwartungen. Der Bf. sei auch nie beruflich mit Immobilien beschäftigt gewesen und besitze auch keine besonderen Kenntnisse im Bereich von Immobilien. Dadurch sei ihm auch insbesondere beim Ankauf der Wohnung 2 das mit dieser Wohnung verbundene Lärmrisiko erst viel zu spät bewusst geworden.

3. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 09.11.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

„Gemäß § 23 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und

sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn weder Land- und Forstwirtschaft noch selbstständige Tätigkeit vorliegt.

Gemäß EstRI Rz 5443 liegt gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn er planmäßig auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gerichtet ist bzw. wenn die Anschaffung zum Zwecke der Weiterveräußerung im selben Zustande oder nach weiterer Be- und Verarbeitung erfolgt. Die für den Grundstücks- bzw. Wohnungshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz (VWGH 82/14/0188) oder der auf die Ausnützung der Marktverhältnisse gezielte Erwerb von Baugrund, seine Parzellierung, die Errichtung von Wohnungen und deren Veräußerung heben die entsprechenden Geschäfte aus der der Privatsphäre zuzuweisenden Betätigung oder dem Bereich der betrieblichen Hilfstätigkeit heraus und machen sie zu einem gewerblichen Grundstückshandel. (VWGH 82/14/0188, 2085/78, 0317/80, 0359/74). Die in diesen Merkmalen zum Ausdruck kommende Veräußerungsabsicht muss im Zeitpunkt der Anschaffung bzw im Zeitpunkt der Bebauung des Grundstücks vorhanden gewesen sein (VWGH 82/14/188).

Nach Doralt Kommentar zum ESTG § 23 Rz 128 genügt die Umschichtung von mehreren Grundstücken innerhalb weniger Jahre als Qualifikationsmerkmal für die gewerbliche Tätigkeit.

Überdies wird wie im vorliegenden Fall, nicht vermögensverwaltend agiert (wie bei Vermietung nach Renovierungen) sondern mit Verkaufsabsicht, also gewerblich.

Für die steuerliche Beurteilung der Einkünfte als gewerbliche ist es unerheblich, ob die dafür in eventu notwendigen Konzessionen vorliegen oder nicht und ob ein Gewerbe angemeldet wurde.

Für die gewerbliche Tätigkeit sprechen auch folgende Tatsachen:

*Wiederholte Käufe und Verkäufe von Wohnungen bereits seit dem Jahr 2012
Vornahme von Renovierungen dieser Wohnungen zur Erlangung eines höheren Erlöses
Gewinnerzielungsabsicht über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehend, die Gewinne aus der Veräußerung der Immobilien stellen die einzige Einkunftsquelle des Beschwerdewerbers dar*

Sowie die in der Vorsprache des Beschwerdewerbers vom 13.01.2014 selbst geäußerte Absicht, Wohnungen kaufen und nach Renovierung verkaufen zu wollen da er keine Arbeit mehr finde.

Für diese teilweise in Eigenregie vorgenommenen Renovierungen wurde auch Belege vorgelegt.

Nach den vorliegenden Unterlagen bezieht der Beschwerdewerber seit geraumer Zeit AMSbezüge und die Behauptung, dass er wegen der geplanten Hochzeit seiner Tochter für sich und seine Gattin eine neue Wohnung gekauft hätte und diese dann doch nicht bezogen hat weil die Hochzeit nicht stattfand ist eine Schutzbehauptung.

Ebenfalls nicht nachvollziehbar ist die Behauptung, dass die Familie in der innegehabten und bis dato unverändert auch bewohnten Genossenschaftswohnung, in der sie im Gegensatz zur erworbenen und nach Renovierung wiederverkauften Wohnung genügend Platz hat, wieder eine neue Wohnung angeschafft, renoviert und dann erst festgestellt hätte, dass sie wegen Lärms unbewohnbar sei.

Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass es einer Familie möglich ist, innerhalb eines Jahres 2 verschiedene Wohnungen zu kaufen, aufwändig über längere Zeit zu renovieren, dann aus persönlichen Gründen nicht zu beziehen aber auch nicht zur Erzielung von Einnahmen zu vermieten sondern wieder zu verkaufen.

Insgesamt bietet sich das Bild eines gewerblichen Grundstückshandels und der bekämpfte Bescheid erging daher zurecht. [...]“

4. Dagegen stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das BFG und führte ergänzend aus, die Beweiswürdigung des FA sei verfehlt. Insbesondere die behaupteten Widersprüche wirkten konstruiert, um sich nicht mit Beweisergebnissen auseinandersetzen zu müssen.

Gerade in der Abgrenzung zwischen privatem Liegenschaftsverkauf und gewerblichem Grundstückshandel sei allen Entscheidungen der Finanzbehörden der letzten 40 Jahre gemeinsam, dass die Umstände des Einzelfalles (Gesamtbild der Verhältnisse) eine maßgebliche Rolle spielen. Dies könne natürlich nur durch ein korrekt abgeführtes Erhebungsverfahren erreicht werden. Im vorliegenden Fall habe es für den Bf. überhaupt kein derartiges Verfahren gegeben.

Es müsse auch festgehalten werden, dass der Bf. im Zuge des Rechtsmittelverfahrens Akteneinsicht in den Veranlagungsakt beantragt habe. Diese konnte jedoch bis zur Einbringung dieses Vorlageantrages trotz vielfacher Urgenz beim FA nicht durchgeführt werden. Die belangte Behörde habe darauf verwiesen, dass sich der Inhalt der Akteneinsicht ohnehin mit dem Steuerakt laut FinanzOnline decken würde, was aber nachweislich nicht der Fall sei.

1. Zur Einstufung als gewerblicher Grundstückshandel: Wie in der Bescheidbegründung vom 09.11.2016 richtig ausgeführt werde, bedarf es für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels bereits im Zeitpunkt der Anschaffung einer Veräußerungsabsicht des Abgabepflichtigen. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht vorgelegen.

Beide Wohnungen seien vom Bf. ausschließlich für eigene Wohnzwecke bzw. seiner Familie angeschafft worden. Die beiden Wohnungen seien auch nie gleichzeitig im Eigentum des Bf. gestanden.

Die erste Wohnung (1050 Wien) sei bereits mit Kaufvertrag vom 19.12.2014 verkauft worden, der Kaufpreis sei dann erst im Jänner 2015 zugeflossen. Mit diesen frei gewordenen Eigenmitteln sei dann aus den angeführten Gründen die zweite Wohnung (1030 Wien) angeschafft worden, die aber später aus den ebenfalls schon dargelegten Gründen wieder verkauft werden musste.

Der Bf. habe die erste Wohnung, nachdem die Verlobung seiner jüngeren Tochter im Frühjahr 2014 aufgelöst wurde und sich ihre psychische Krankheit deutlich verschlechtert habe, zum Verkauf inseriert und zeitnah begonnen eine andere Wohnung (wiederum für private Zwecke – siehe Ausführungen in der Bescheidbeschwerde) zu suchen. Der Verkauf der ersten Wohnung habe länger als erwartet gedauert und es konnte erst im Dezember 2014 ein Käufer gefunden werden. Erst als der Bf. wusste, dass seine Eigenmittel wieder frei werden, habe er seine Suche nach der zweiten Wohnung intensiviert und im Februar 2015 den Kaufvertrag abgeschlossen.

Anders als in der Bescheidbegründung angeführt, widerspreche der dargelegte Sachverhalt sowie die Chronologie der Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens wenn man die familiären Umstände, insbesondere die dafür ausschlaggebende Motivation für die erfolgten privaten Wohnungskäufe und die durch die familiären Umstände bedingten Verkäufe, berücksichtige. Klarstellend solle auch betont werden, dass der Ankauf der zweiten Wohnung finanziell nur möglich war, nachdem die erste Wohnung wieder verkauft werden konnte.

Die Bescheidbegründung ziele darauf ab, den Eindruck zu erwecken, dass der Bf. und seine Familie zwei Wohnungen gleichzeitig gekauft hätten, um diese gewissermaßen als Vorratsvermögen zu halten. Genau das Gegenteil sei jedoch der Fall gewesen, die erste Wohnung musste verkauft werden und erst aus diesen durch den Verkauf freiwerdenden Geldmitteln konnte die zweite Wohnung angekauft werden. Dieser Vorgang sei nachvollziehbar und widerspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, wie wohl beim Bf. zusätzliche, durch die familiäre Situation bedingte Umstände, hinzugekommen sind.

Der Bf. habe beide Wohnungen tatsächlich aufwändig über längere Zeit saniert. Diese Investition der Ersparnisse des Bf. und seiner Familie sowie seiner Arbeitszeit in die hochwertige Sanierung sei rein aus der privaten Motivation heraus erfolgt, für sich und seine Familie ein schönes Heim zu schaffen. Hätte er schon im Zeitpunkt der Anschaffung die Absicht gehabt, die Wohnungen möglichst schnell mit hohem Gewinn zu veräußern, hätte er weder seine gesamte Arbeitskraft in die Sanierungsarbeiten gesteckt noch hochwertige Materialien verwendet (z.B.: KUNEX-Türen, Erneuerung Estrich, hochwertige Fischgrätparkettböden, Kombitherme JUNKERS, LAUFEN-Sanitäreinrichtung, GROHE-Armaturen, Natursteinwände).

Er hätte, ganz im Gegenteil den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechend, mit möglichst wenig Zeit- und Kostenaufwand eine rasche Sanierung und einen schnellen Weiterverkauf angestrebt, um - wie es für gewerbliche Grundstückshändler typisch ist - seinen Gewinn aus der Transaktion zu maximieren.

Wenn in der Bescheidbegründung jetzt angeführt werde, dass es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, dass der Bf. die Wohnungen nicht zur Erzielung von Einnahmen (Vermietung) verwendet hat, so spreche genau dieser Umstand dafür, dass der Bf. gezwungen war die Wohnung wieder zu veräußern, um aufgrund

der Fehlinvestition das investierte Kapital aus seinen Ersparnissen wieder zurück zu erlangen bzw. für den Ankauf einer anderen Wohnung zu verwenden. Der Bf. habe nie vorgehabt, die Wohnungen in irgendeiner Art und Weise für die Erzielung betrieblicher oder außerbetrieblicher Einkünfte zu verwenden.

Herausgestrichen werden müsse außerdem, dass der Bf. keine Fremdmittel für die Anschaffung und Sanierung aufgenommen hat. Dies sei ein Indiz dafür, dass eben kein gewerblicher Grundstückshandel vorliege. Dies ergebe sich e contrario zum RS der Entscheidung des VwGH 88/14/0158, der als Indizien ua. die Finanzierung der Grundstückskäufe mit Fremdmitteln anführt sowie „wenn der Steuerpflichtige auch sonst im Grundstücksgeschäft tätig ist“. Auch für dieses zweite Indiz gebe es keinen Anhaltspunkt.

Vom Finanzamt sei mitgeteilt worden, dass der Bf. in einem „Unternehmerverzeichnis“ geführt wird, es konnte jedoch nicht Auskunft darüber gegeben werden, um welches Verzeichnis es sich hier handle. Wie bereits dargelegt, werde der Bf. in keinem der Öffentlichkeit zugänglichen Register als Unternehmer geführt. Er war nie und sei auch kein Unternehmer. Er habe weder einen Gewerbeschein noch eine DVR-Nummer noch sei er im Firmenbuch als protokollierter Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personen- oder Kapitalgesellschaft eingetragen.

Nur weil das Finanzamt in einem ergänzenden Telefonat darauf verwiesen habe, dass der Bf. angeblich in einem Verzeichnis aufscheine, habe dieser, um auch diesen zusätzlichen Vorwurf zu entkräften, einen Negativbescheid der Wirtschaftskammer Wien angefordert und vorgelegt.

2. Zur Schätzung der Besteuergrundlagen: Betont werden müsse, dass die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung einerseits zu Unrecht erfolgte, weil keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, andererseits auch aus zweierlei Gründen die Schätzung falsch vorgenommen wurde:

a) Schätzungsberechtigung. Eine Berechtigung zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung liege nach dem Gesetzeswortlaut des § 184 BAO dann vor, wenn die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere deswegen nicht ermitteln oder berechnen kann, weil der Abgabepflichtige „keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind“ (leg cit.).

Die Abgabenbehörde habe keinerlei Maßnahmen ergriffen, um die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln:

- Der Bf. sei nicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung aufgefordert worden.
- Es sei dem Bf. kein Fragebogen (Formular Verf24) zugestellt worden, obwohl das Finanzamt angeblich die Vermutung des Vorliegens einer gewerblichen Tätigkeit schon vor Bescheiderlassung hatte.
- Es seien keine Sachverhaltserhebungen in irgendwelcher Form durchgeführt worden, das Finanzamt habe keine amtswegigen Ermittlungen iSd § 115 BAO durchgeführt.

- Der Bf. sei nicht aufgefordert worden, Bücher oder Aufzeichnungen vorzulegen.
- Die Abgabenbehörde berufe sich auf angebliche Schutzbehauptungen des Bf. Dabei handle es sich aber bei der angeblichen Vorsprache vom 13.1.2014 selbst um eine Schutzbehauptung (der Behörde selbst), da diese nachweislich nicht stattgefunden habe.
- Es gebe keine Protokollierung in Form einer Niederschrift der angeblichen Vorsprache des Bf. am 13.01.2014, die in dieser Form nicht stattgefunden haben könne, handle es sich doch bei dem Datum 13.1.2014 keinesfalls um das Datum irgendeiner Vorsprache am Finanzamt sondern vielmehr um das Bescheiddatum des ersten Einkommensteuerbescheides 2012. Die Verwechslung dieser Daten zeige auf, wie oberflächlich der Sachverhalt ermittelt wurde.

Eine Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen und sei als ultima ratio anzuwenden (Ritz, BAO § 184 TZ 6). Die Abgabenbehörde hätte ihre diesbezügliche Pflicht zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen leicht erfüllen können, da sich der Bf. zu keinem Zeitpunkt seiner Mitwirkungspflicht entzogen habe.

Das Parteiengehör sei bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zu wahren und dem Bf. wären VOR Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen gewesen. Die Abgabenbehörde hätte auf alle vom Bf. vorgebrachten für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen und sich damit auseinandersetzen müssen, auch wenn die Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt hätten werden müssen (siehe dazu ausführlich Ritz, BAO § 184 TZ 19ff mit weiteren Nachweisen).

Aus diesen Ausführungen ergebe sich, dass die Abgabenbehörde keine Berechtigung hatte, eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen.

b) Schätzungsmethode. Die Abgabenbehörde habe nicht dargelegt, wie sie die Besteuerungsgrundlagen berechnet/geschätzt hat. Im Wesentlichen könnten der Abgabenbehörde, mangels Anforderung anderer Unterlagen vom Bf., nur die Kaufverträge jeweils für die Anschaffung und Veräußerung aus dem öffentlichen Grundbuch zugänglich gewesen sein.

Dazu ist jedenfalls zu sagen, dass die Schätzung insofern falsch sei, als sie überhaupt nicht nachvollzogen werden könne. Folgende Ableitung solle dies dokumentieren: Die Veräußerung der ersten Wohnung sei mit Kaufvertrag vom 19.12.2014 erfolgt. Auf Basis dieses Kaufvertrages hätte die Abgabenbehörde unter Anwendung der primären Gewinnermittlungsart des § 4 Abs. 1 EStG zu dem Ergebnis kommen müssen, dass dieser Veräußerungsvorgang im Jahr 2014 zu veranlagern sei.

c) Ermittlung der Einkünfte: Für die beiden verkauften Wohnungen, für die im Jahr 2015 aufgrund des Zuflusses des Kaufpreises beim Bf. Immobilienertragsteuer zu entrichten ist ermitteln sich die Bemessungsgrundlagen wie folgt:

Wohnung 1 (1050 Wien):

€

Veräußerungserlös	190.000,00
- - Anschaffungskosten	-154.915,98
- - Herstellungsaufwendungen	-17.217,00
- + Absetzung für Abnutzung	0
- - Inflationsabschlag	0
- - Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung gem. § 30c EStG	-360
Steuerpflichtige Einkünfte (Bemessungsgrundlage)	17.507,02
davon 25 % Immobilienertragsteuer	4.286,06

Wohnung 2 (1030 Wien):

€

Veräußerungserlös	285.000,00
- - Anschaffungskosten	-164.550,14
- - Herstellungsaufwendungen	-16.187,88
- + Absetzung für Abnutzung	0
- - Inflationsabschlag	0
- - Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung gem. § 30c EStG	-600
Steuerpflichtige Einkünfte (Bemessungsgrundlage)	103.661,98
davon 25 % Immobilienertragsteuer	25.915,50

Anhand dieser vorgelegten Zahlen könne in keinsten Weise nachvollzogen werden wie die Behörde Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v € 178.100 ermittelt habe. Ermittle man die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer für beide Wohnungen, entspreche die Zuschätzung einem Sicherheitszuschlag von fast 50 % (!!).

3. Weitere Beilagen: Wie in der Beschwerde schon angeführt, sei die familiäre Situation der Familie des Bf. den letzten Jahren sehr schwierig gewesen. Auf die Trennung der beiden Elternteile und die psychische Erkrankung der jüngeren Tochter sei explizit hingewiesen worden. Diese Faktoren hätten natürlich Einfluss auf die dargestellten Umstände gehabt, die überhaupt zur Thematik der Wohnungssituation (Wohnungssuche) geführt haben. Gerade in diesem Fall hätte die Abgabenbehörde den Sachverhalt, der von einer „Durchschnittsfamilie“ abweiche, bereits im Vorfeld ermitteln können.

Zur Untermauerung des dargestellten Ablaufs der Anschaffung und Veräußerung der beiden Wohnungen im Jahr 2015 aus rein familiären Gründen werde eine Bestätigung des

AKH der Stadt Wien, Universitätsklinik für Kinder- und Jugendpsychiatrie vom 16.12.2015 beigelegt, in dem die psychische Labilität der jüngeren Tochter des Bf. bescheinigt werde. Völlig unrichtig und falsch sei in der Bescheidebegründung angeführt worden, dass der Bf. „nach den vorliegenden Unterlagen [...] seit geraumer Zeit AMS-Bezüge [...]“ beziehe. Es werde dazu eine Bestätigung des AMS Wien vom 24.08.2016 vorgelegt, woraus sich ergebe, dass der Bf. im Jahr 2015 (bis laufend) als arbeitssuchend vorgemerkt sei ohne Anspruch auf Leistung nach dem Arbeitslosenversicherungsgesetzes zu haben. Ergänzend werde noch angemerkt, dass sich diese Tatsache auch schon aus dem der Abgabenbehörde vorliegenden Steuerakt für das Jahr 2015 ergebe. Wahr sei vielmehr, dass der Bf. seit 22.09.2014 überhaupt keine AMS-Leistungen mehr beziehe.

5. Mit Vorlagebericht vom 17.02.2017 legte das FA die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

Es wurde erwogen:

1. Streitpunkt:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist strittig, ob die vom Bf. getätigten Verkäufe von zwei Wohnungen als gewerblicher Grundstückshandel anzusehen sind und die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch das FA zu Recht erfolgt ist.

2. Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus, welcher sich aus den Verwaltungsakten und den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen ergibt:

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in geringfügigem Ausmaß. Am 30.03.2015 führte er Immobilienertragsteuer in Höhe von € 4.286,00 und am 23.12.2015 in Höhe von € 25.915,00 an das zuständige Finanzamt ab.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 04.08.2016 setzte das FA Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 178.100,00 fest wobei begründend neben allgemeinen Ausführungen zur Frage des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels lediglich dargelegt wurde, dass ein Gewinnfreibetrag von € 3.900,00 berücksichtigt wurde.

In der Beschwerde wurde eingewendet, der Bf. sei nie gewerblich tätig gewesen, beide Wohnungen seien zu privaten Zwecken angeschafft worden und hätten aufgrund – ausführlich dargestellter – privater Probleme wieder veräußert werden müssen. Aus der Bescheidebegründung ergebe sich, dass die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt wurden. Das FA habe dem Bf. diesbezüglich aber keine Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äußern und habe damit das Recht auf Parteigehör verletzt. Auch habe das FA nicht dargestellt, wie die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermittelt worden seien.

In der Beschwerdevorentscheidung legte das FA dar, dass „*folgende Tatsachen*“ für eine gewerbliche Tätigkeit sprächen:

- *Wiederholte Käufe und Verkäufe von Wohnungen bereits seit dem Jahr 2012*

- *Vornahme von Renovierungen dieser Wohnungen zur Erlangung eines höheren Erlöses*
- *Gewinnerzielungsabsicht über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehend, die Gewinne aus der Veräußerung der Immobilien stellen die einzige Einkunftsquelle des Beschwerdewerbers dar*
- *Sowie die in der Vorsprache des Beschwerdewerbers vom 13.01.2014 selbst geäußerte Absicht, Wohnungen kaufen und nach Renovierung verkaufen zu wollen da er keine Arbeit mehr finde. Für diese teilweise in Eigenregie vorgenommenen Renovierungen wurde auch Belege vorgelegt.*

Die dargestellten privaten Gründe, insbesondere was die geplante Hochzeit der Tochter und die erst nach Renovierung festgestellte Unbewohnbarkeit der Wohnung wegen Lärms betreffe, sehe das FA als Schutzbehauptungen an. Nach Ansicht des FA widerspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass es einer Familie möglich sei, innerhalb eines Jahres zwei verschiedene Wohnungen zu kaufen, aufwändig über längere Zeit zu renovieren, dann aus persönlichen Gründen nicht zu beziehen, aber auch nicht zur Erzielung von Einnahmen zu vermieten sondern wieder zu verkaufen.

Dazu wurde im Vorlageantrag eingewendet, dass die vom FA angeführte Vorsprache des Bf. nachweislich nicht stattgefunden habe, zumal es keinerlei Niederschrift dazu gebe und es sich bei dem genannten Datum 13.01.2014 um das Ausstellungsdatum des Einkommensteuerbescheides 2012 handle. Eine im Zuge des Rechtsmittelverfahrens beantragte Akteneinsicht habe das FA trotz vielfacher Urgenz nicht gewährt sondern darauf verwiesen, dass der Steuerakt dem Steuerakt laut Finanzonline entspreche. Weiters könne nach wie vor nicht nachvollzogen werden, wie das FA die Besteuerungsgrundlagen ermittelt habe, zumal keine Unterlagen vom Bf. angefordert worden seien.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zur Frage des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels

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

Demgegenüber zählen die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988) zu den sonstigen Einkünften gemäß § 29 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören.

Im vorliegenden Beschwerdefall hängt das Ausmaß der Versteuerung der Einkünfte aus der Veräußerung von zwei Wohnungen somit davon ab, ob gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen ist oder ob die Veräußerung noch in der privaten Sphäre des Bf. erfolgt ist.

Die Veräußerung von Grundstücken (iSd § 30 EStG in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung) wird zum Grundstückshandel, wenn sie auf planmäßige Art und Weise (VwGH 28.6.12, 2009/15/0113; 24.6.2010, 2007/15/0033) erfolgt. Berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft und das damit im Vergleich zu einem nicht in der Branche Tätigen zu unterstellende Fachwissen sind geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken (VwGH 18.12.2001, 99/15/0155).

Es ist eine über den Veranlagungszeitraum hinausgehende mehrjährige Betrachtung erforderlich. Dies ergibt sich aus der Bedachtnahme auf die Marktgängigkeit von Grundstücken (VwGH 24.2.05, 2001/15/0159). Eine mehrjährige Betrachtung ist auch hinsichtlich der Frage der Nachhaltigkeit vorzunehmen (VwGH 13.5.1986, 84/14/0077).

Zur Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, bieten sich bestimmte, objektiv erkennbare Kriterien an. Indizien für das Vorliegen eines Grundstückshandels sind unter anderem die Planmäßigkeit des Vorgehens, die Art der Geschäfte, der Umfang der Tätigkeit, der zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb und Verkauf bzw. die Behaltdauer, der wirtschaftliche Zusammenhang, die Art und Weise der Finanzierung, die berufliche Nahebeziehung, die Verwendung des Veräußerungserlöses, die werbende Tätigkeit sowie die Gewinnerzielungsabsicht.

3.2. Zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 3 leg. cit. ist u.a. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196).

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, muss das Schätzungsverfahren einwandfrei geführt werden. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bestehende Ergebnis muss mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Weiter ist auch auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (z. B. VwGH 19.12.2002, 98/15/0210) hinzuweisen, wonach die Bescheidsbegründung erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt

und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass dem österreichischen Abgabenverfahrensrecht als tragender Grundsatz das Prinzip der materiellen Wahrheitsfindung zugrunde liegt. Die Verfahrensvorschriften verpflichten die Abgabenbehörde zur Überprüfung der Abgabenerklärung und amtswegigen Erforschung der für die Abgabenerhebung wesentlichen, tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse. Zugleich sind Mitwirkungsverpflichtungen der Steuerbürger in unterschiedlicher Form normiert (§§ 115, 119, 138ff, 161ff u.a. BAO).

Die Sachverhaltsgrundlage für die Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, bedarf also einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich, die im angefochtenen Bescheid in keiner Weise geleistet wurde (vgl. VwGH 23.02.2010, 2007/15/0003). Weiters fehlen nachvollziehbare tatsächliche und rechtliche Ausführungen zur von der Behörde angestellten Berechnung des Schätzungsergebnisses.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das BFG eine Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können, vorausgesetzt die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst liegt nicht im Interesse der Raschheit des Verfahrens oder ist mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden.

§ 265 Abs. 1 BAO idF FVwGG, BGBl I 2013/14 verpflichtet die Abgabenbehörde zur Durchführung etwa noch erforderlicher Ermittlungen vor der Rechtsmittelvorlage und ordnet damit die Vorlage von bezüglich des Sachverhalts entscheidungsreifen Rechtsmitteln an.

Ob (dennoch) unterlassene Ermittlungen vom Verwaltungsgericht selbst durchgeführt werden, ob dieses der Abgabenbehörde Ermittlungsaufträge gem. § 269 Abs. 2 erteilt oder nach § 278 Abs. 1 die Bescheidbeschwerde kassatorisch erledigt, liegt grundsätzlich im gerichtlichen Ermessen (vgl. Ritz5, § 278 Tz 4).

Ein Aspekt im Rahmen dieser Ermessenentscheidung kann etwa sein, inwieweit der zu erhebende Sachverhalt bereits im abgabenbehördlichen Verfahren (offensichtlich) klärungsbedürftig war und die Aktenvorlage an das BFG dennoch ohne die erforderlichen Ermittlungen erfolgte.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen dann in Betracht, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat (VwGH 26.6.2014, Ro 2014/03/0063 zu § 28 VwGVG).

Im Erkenntnis vom 21.11.2002, 2002/20/0315 hat der VwGH darauf hingewiesen, dass es die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. auch Ritz⁵, § 278 Tz 5).

Gegenständlich ist festzuhalten, dass aufgrund der vorliegenden Erhebungen des FA und der vom Bf. vorgelegten Unterlagen eine abschließende Beurteilung des Sachverhaltes nicht vorgenommen werden kann und zwar aus folgenden Gründen:

Wie dargestellt ist für die Prüfung der Nachhaltigkeit einer Tätigkeit im Sinne einer gewerblichen Tätigkeit eine über den Veranlagungszeitraum hinausgehende mehrjährige Betrachtung erforderlich. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Beurteilung der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, eine eigenen Wohnzwecken dienende Liegenschaft grundsätzlich nicht einzubeziehen. Muss das Grundstück wegen unvorhergesehener Umstände verkauft (Notverkauf) werden, führt dies allein noch zu keinem gewerblichen Grundstückshandel. Keine „Notverkäufe“ liegen allerdings vor, wenn der Steuerpflichtige schon zuvor laufend Abverkäufe getätigt hat und die strittigen Verkäufe nur eine schon früher eingeleitete Entwicklung fortgesetzt haben.

Das FA hat in der Beschwerdeentscheidung auf *wiederholte Käufe und Verkäufe* von Wohnungen durch den Bf. *bereits seit dem Jahr 2012* hingewiesen, hat dazu aber keine konkreten Feststellungen getroffen oder diesbezügliche Unterlagen vorgelegt. Es ist daher aus Sicht des BFG nicht nachvollziehbar, ob die im Streitjahr getätigten Grundstücksumsätze sogenannte Notverkäufe, wie dies in der Beschwerde vorgebracht wird, darstellen, oder ob der Bf. eine schon früher eingeleitete Entwicklung fortgesetzt hat.

Was die vom FA in der Beschwerdeentscheidung angeführte und vom Bf. bestrittene Vorsprache beim FA am 13.01.2014 betrifft, ergeben sich weitere Unklarheiten. Dem BFG wurde lediglich folgender Aktenvermerk des FA vom 08.02.2017 vorgelegt:

„Die Herstellungsaufwendungen wurden nach persönlicher Vorsprache vorgelegt, da es die Wohnung auf Eigenregie hergerichtet wurde, bestanden diese aus mind. 70 Rechnungen. Es wurde auf das Einscannen dieser Belege verzichtet. Durch teilweise Bestellungen von Ebay oder willhaben, deckten sich die Bilder der Bestellungen mit den Bildern der renovierten Wohnung. (Badewanne, Heizkörper, Innentüren, Leuchtmittel, etc) Der Pfl gab an, dass er keine Arbeit mehr fand und daher jetzt privat Wohnungen kauft und renoviert und dann wieder verkauft.“

Weder geht aus diesem Aktenvermerk hervor, dass diese Vorsprache am 13.01.2014 stattgefunden hat, noch kann daraus abgeleitet werden um welchen

Besteuerungszeitraum oder welche Wohnung bzw. welche Herstellungsaufwendungen es sich dabei gehandelt hat. Eine Niederschrift wurde offensichtlich nicht aufgenommen.

Nicht nachvollziehbar ist weiters, wie das FA den Gewinn aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2015 ermittelt hat, zumal in der 'Bescheidbegründung lediglich dargelegt wurde, dass ein Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 in Höhe des Grundfreibetrages von € 3.900,00 berücksichtigt wurde.

Vorgelegt hat das FA dem BFG in diesem Zusammenhang folgende Aufstellung:

„Bemessungsgrundlage

*Kauf 10/2*****/2011 € 117.000,00*

*Verkauf 10/1*****/2012 € 210.000,00*

Differenz € 93.000,00

*Kauf 10/22*****/2012 € 135.000,00*

*Verkauf 10/11*****/2013 € 198.000,00*

Differenz € 63.000,00 ImmoEST 25% laut Selbstberechnung € 7.297,00

*Kauf 10/222*****/2013 € 143.000,00*

*Verkauf 10/111*****/2015 € 190.000,00*

Differenz . € 47.000,00 ImmoEST 25% laut Selbstberechnung € 4.286,00

*Kauf 10/121*****/2015 € 150.000,00*

*Verkauf 10/212*****/2015 € 285.000,00*

Differenz € 135.000,00 ImmoEST 25% laut Selbstberechnung € 25.915,00"

Mangels diesbezüglicher Angaben durch das FA kann daraus nur geschlossen werden, dass zur Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2015 lediglich die Anschaffungskosten und die Veräußerungskosten herangezogen wurden. Die vom Bf. geltend gemachten Renovierungskosten hat das FA anscheinend nicht anerkannt, obwohl diese laut Beschwerdeentscheidung als Indiz für einen gewerblichen Grundstückshandel ins Treffen geführt wurden. Mangels Begründung, ist es für das BFG nicht nachvollziehbar, warum das FA die Renovierungskosten nicht anerkannt hat, zumal laut Aktenvermerk der Bf. *rund 70 Rechnungen* auf deren *Einscannen verzichtet* wurde, vorgelegt hat.

Auf dieser Grundlage ist weder eine Nachvollziehbarkeit der Kalkulation gegeben noch hat das FA eine Geldverkehrs- oder Vermögensrechnung angestellt, um das Schätzungsergebnis abzusichern oder besonders gelagerte Umstände aufgezeigt, die eine Schätzung gerechtfertigt hätten. Zusammenfassend kann daher weder eine Schätzungsbefugnis formeller noch materieller Art bejaht werden.

Weiters gibt es keine Stellungnahme des FA aus welchen Gründen die vom Bf. beantragte Akteneinsicht vom FA nicht gewährt wurde.

Auch mit den übrigen Kriterien, die für die Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, maßgeblich sind, etwa dem Umfang der Tätigkeit, der Art und Weise der

Finanzierung der Wohnungskäufe oder der werbenden Tätigkeit des Bf. hat sich das FA laut Aktenlage nicht auseinandergesetzt und dazu keinerlei Feststellungen getroffen.

Nach Dafürhalten des BFG ist die Annahme des Finanzamtes, die Wohnungsverkäufe des Streitjahres seien als gewerblicher Grundstückshandel anzusehen nicht nachvollziehbar, zumal diesbezügliche Erhebungen nicht im erforderlichen Ausmaß und auch nicht unter Wahrung des Parteiengehörs dem Bf. gegenüber vorgenommen wurden. Ebenso wenig hat sich das FA mit dem Vorbringen des Bf. entsprechend auseinandergesetzt und lediglich pauschal darauf hingewiesen, dass es sich dabei um *Schutzbehauptungen* handle.

Wie bereits dargestellt fehlen auch hinreichende Sachverhaltsfeststellungen über die Höhe des gegebenenfalls anzusetzenden Gewinnes aus Gewerbebetrieb.

Dass die Durchführung der unterlassenen Ermittlungen zu einem anderen Bescheidspruch führen hätten können, liegt aufgrund der vorangegangenen Ausführungen auf der Hand.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Abgaben wesentlich sind. Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Die – nach der obigen Judikatur – erforderlichen und maßgebenden Feststellungen im Zusammenhang mit dem Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels, wurden vom Finanzamt nicht getroffen bzw. nicht dokumentiert. Insoweit reicht der aktenkundige Sachverhalt zur Beurteilung dieser Frage nicht aus und ist diesbezüglich umfassend ergänzungsbedürftig.

Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es, „Vermutungen“ durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann. Die Abgabenbehörden haben Angaben des Abgabepflichtigen auch zu seinen Gunsten zu prüfen und zu würdigen.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen.

Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Zur Ermessensübung hat der VwGH ausgeführt (siehe Ritz, BAO⁵, § 278, Tz 5 mit entsprechenden Verweisen): *„Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei*

Entscheidungsinstanzen damit zu einer bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.“ (VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315).

Die zitierten höchstgerichtlichen Ausführungen sind analog auf das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht anzuwenden.

Die Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 BAO). Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall jedenfalls aus dem Grund, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch umfangreiche Ermittlungen notwendig sind, die zu tätigen dem Verwaltungsgericht die Kapazitäten fehlen. Billig ist die Zurückverweisung, weil es der Bf. nicht zumutbar ist, das Verfahren durch umständliches Erhebungsprocedere des Verwaltungsgerichtes weiter zu verzögern und durch die Verfahrensverlagerung zum Verwaltungsgericht den Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen einzuschränken.

Die Abgabenbehörde wird daher für den Fall, dass die bisherige Rechtsauffassung beibehalten werden sollte, die angesprochenen ergänzenden Ermittlungen durchzuführen und den unter Zugrundelegung dieser Ermittlungsergebnisse festgestellten Sachverhalt einer neuerlichen rechtlichen Beurteilung zu unterziehen haben.

Die Aufhebung ist nicht unzulässig, weil das BFG den maßgeblichen Sachverhalt weder rascher noch kostengünstiger als das FA aufklären kann. Vielmehr ist eine Sachaufklärung durch das BFG aufwändiger, zumal gerichtliche Ermittlungsergebnisse und allfällige Stellungnahmen den Verfahrensparteien zwecks Wahrung des Parteienghört wechelseitig unter Einräumung entsprechender Fristen zur Kenntnis gebracht werden müssen. Da dem FA bezüglich der Feststellung des Abgabenanspruches nicht weniger effiziente Ermittlungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen als dem BFG, können die Ermittlungen im Rahmen des weniger zeitaufwendigen Einparteienverfahrens in erster Instanz schneller und kostengünstiger durchgeführt werden.

Damit liegen die Voraussetzungen für ein Absehen von der grundsätzlich meritorischen Entscheidungspflicht des BFG vor.

Neben den offenkundig missachteten gesetzlichen Verpflichtungen der Abgabenbehörde zur ordnungsgemäßen Ermittlung des den angefochtenen Abgabenbescheiden zugrunde gelegten Sachverhalts und zur Vorlage eines entscheidungsreifen Rechtsmittels, ist im Rahmen der Ermessensübung zudem zu berücksichtigen, dass mit der Aufhebung des angefochtenen Bescheides und der Zurückverweisung an die erste Instanz auch dem Rechtsschutzgedanken besser entsprochen wird. Eröffnet sich damit der Bf. doch die Möglichkeit, ihren Standpunkt, den sie bisher aufgrund der unterlassenen Ermittlungen und der unzureichenden Bescheidbegründung im abgabenbehördlichen Verfahren noch nicht angemessen darlegen konnte, unter Wahrung des gesetzlich vorgesehenen Instanzenzuges zu vertreten. Es widerspricht der Ratio des anzuwendenden

Abgabenverfahrensrechts, diesen Verfahrensweg durch Verlagern von Ermittlungsbedarf auf die Ebene der gerichtlichen Kontrolle abzukürzen und damit im Ergebnis auf eine Instanz zu beschränken.

Ungeachtet eines Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung kann gemäß § 274 Abs. 3 Z 2 und 3 BAO u. a. dann davon abgesehen werden, wenn die Beschwerde als gegenstandslos zu erklären ist (Z 2) oder gemäß § 278 Abs. 1 BAO eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (Z 3). Das Absehen von der Verhandlung liegt in den Fällen des § 274 Abs. 3 BAO im Ermessen des Senates (vgl. Ritz, BAO⁶, § 274 Tz 12). Die Ermessensentscheidung, mit der dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht Rechnung getragen wird, ist zu begründen (vgl. allgemein zu Ermessensentscheidungen Ritz, a.a.O., § 20 Tz 13; zum ähnlich geregelten Fall des Absehens von der Verhandlung gemäß § 44 Abs. 4 VwGVG aus der ständigen Rechtsprechung etwa die Erkenntnisse VwGH 31.7.2014, Ra 2014/02/0011; 15.12.2014, Ro 2014/17/0121, VwSlg 18994/A; 1.6.2017, Ra 2016/17/0200, 0201).

Da davon auszugehen ist, dass ohne die noch durchzuführenden Ermittlungen die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht zweckmäßig ist, konnte der Senat davon absehen.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Judikatur gefunden (vgl. zB VwGH vom 26.4.2006, 2004/14/0059, VwGH vom 28.6.2007, 2006/16/0220). Die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht als uneinheitlich zu bezeichnen. Die vorliegende Entscheidung berücksichtigt die Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofes zur Beschwerdeerledigung durch Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen. Im gegenständlichen Fall ist eine ordentliche Revision daher nicht zulässig.

Wien, am 24. Juni 2019

