

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerde des Bf., Adresse1, PLZ-Ort1, vom 3. Oktober 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart, vom 16. September 2013, betreffend Einkommensteuer 2011, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Der angefochtene Bescheid ergeht gemäß § 200 BAO endgültig.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) erklärte für das Jahr 2011 aus der Bewirtschaftung der Liegenschaft EZ. EZ2, KG T2., in PLZ-Ort4, D-See, einen Verlust aus Gewerbebetrieb iHv -EUR 242.069,61, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 1.492,08 und darüber hinaus Einkünfte aus Spekulationsgewinn iHv EUR 134.667,78.

Mit Bescheid vom 22. Dezember 2011 der Bezirkshauptmannschaft Eisenstadt-Umgebung, Zl. ZI1, wurde festgestellt, dass der Bf. die individuelle Befähigung zur Ausübung des Gewerbes "Immobilientreuhänder (Immobilienmakler, Immobilienverwalter, Bauträger) gemäß § 94 Z 35 GewO 1994 idgF besitzt.

1. Verlust aus Gewerbebetrieb iHv -EUR 242.069,61:

1.1 eingereichte Erklärung:

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärung 2011 erklärte der Bf. aus der Bewirtschaftung der mit Kaufvertrag vom 7. Dezember 2010 erworbenen Liegenschaft, EZ. EZ2, KG T2., in PLZ-Ort4, D-See, einen Verlust aus Gewerbebetrieb iHv -EUR

242.069,61 mit der Begründung, dass der Bf. im Jahre 2011 erstmals mit der Tätigkeit des Immobilienhandels begonnen habe.

Bei dieser Liegenschaft handelt es sich um ein im Zeitpunkt des Erwerbes stillgelegtes Gastronomielokal, das vom Bf. erworben und saniert worden sei. Dieses Geschäftslokal sei längere Zeit leer gestanden und mit Pachtvertrag vom Datum2 ab diesem Zeitpunkt auf unbestimmte Zeit samt Inventar, Kundenstock und Goodwill an die P-GmbH vermietet worden, an deren Stammkapital der Bf. zur Gänze (100%) beteiligt sei. Dabei sei ein Pachtzins iHv EUR 2.200,00 (netto), zahlbar 10 Mal jährlich (ohne Dezember, Jänner) und eine Betriebspflicht für die Pächterin vereinbart worden, wobei für das erste Betriebsjahr und in weiterer Folge für den Zeitraum von 01.06.2011 bis 31.05.2015 kein Pachtzins zu entrichten gewesen sei.

Mit weiterem Pachtvertrag vom 15. April 2013 wurde das Gastronomieunternehmen G. in PLZ-Ort4, D-See, für die Dauer von 5 Jahren ab 1. Mai 2013 an C.D. als Pächter verpachtet. Der Pachtzins beträgt monatlich EUR 800,00 (netto) für das gepachtete Objekt zuzüglich EUR 1.300,00 (netto) für das mitgepachtete Inventar, und sohin EUR 2.100,00 (netto). Dieses Objekt sei nur für die Dauer einer Saison an C.D. als Pächter verpachtet gewesen, da sich dieser in Zahlungsschwierigkeiten befunden habe.

Mit Datum1 sei der gegenständliche Gastronomiebetrieb G. mit Pachtvertrag vom 13. Mai 2017 ab 01.06.2017 für die Dauer von 5 Jahren an A.I. gegen einen monatlichen Pachtzins von EUR 950,00 (netto) verpachtet worden. Ab Juni 2018 betrage der zu entrichtende Pachtzins EUR 1.500,00 (netto) und ab Juni 2019 sowie für die restliche Pachtdauer EUR 1.750,00. Darüber hinaus hatte die Pächterin eine Kautions von EUR 10.500,00 zur Abdeckung etwaiger Pachtrückstände zu entrichten. Für die Pächterin sei ebenso eine Betriebspflicht vereinbart worden.

Mit 2. September 2017 wurde der mit 13. Mai 2017 mit A.I. geschlossene Pachtvertrag seitens des Bf. mit sofortiger Wirkung aufgelöst und die Kautions mit den Zahlungsverpflichtungen während der Pachtdauer von 15.05.2017 bis 02.09.2017 verrechnet.

Mit weiterem Pachtvertrag vom 24. Jänner 2018 wurde der in Rede stehende Gastronomiebetrieb an P.C. für die Dauer von 5 Jahren gegen einen monatlichen Pachtzins iHv EUR 1.500,00 (netto, ab April 2017) verpachtet und eine Betriebspflicht des Pächters vereinbart. Ab März 2018 sei ein monatlicher Pachtzins iHv EUR 1.700,00 (netto) zu entrichten.

Mit Zusatzvereinbarung vom 25. Oktober 2018 "zum Mietvertrag mit P.C." sei dem Pächter ein bis 01.03.2020 befristetes Vorkaufsrecht zum Erwerb des Geschäftslokals in PLZ-Ort4, D-See, eingeräumt worden. Bis dahin verpflichte sich der Bf. als Verpächter, das Objekt nicht anderwertig zu veräußern. Weiters werde - pünktliche Mietzahlungen vorausgesetzt - die Miete für die Monate Jänner und Februar 2019 auf EUR 750,00 (netto) halbiert.

In Zusammenhang mit dem Erwerb, der Sanierung und nachfolgenden Vermietung dieser Liegenschaft, wobei für 2011 noch keine Mieteinnahmen erzielt wurden, erklärte der Bf.

für das Jahr 2011 einen Verlust aus Gewerbebetrieb iHv -EUR 242.069,61, der wie folgt ermittelt worden sei:

Einnahmen:	Betrag:	Ausgaben:	Betrag:
Einnahmen:	-	Kauf Liegenschaft:	105.000,00
		GrEst und Eintraggeb.:	4.725,00
		Sanierung 0%:	11.000,00
		Sanierung 20%:	104.564,62
		Instandhltg. f. Geb.:	11.457,88
		Zinsaufwendungen:	3.655,71
		übrige Betriebsausg.:	1.666,40
SUMME:		SUMME:	242.069,61
Verlust:	242.069,61		

1.2 abweichende Veranlagung:

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer 2011 wich das Finanzamt mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid von der eingereichten Erklärung ab, als der erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb iHv -EUR 242.069,61 nicht zum Abzug zugelassen wurde.

Da hinsichtlich der erklärten Verluste aus Gewerbebetrieb betreffend die Bewirtschaftung der Liegenschaft in PLZ-Ort4, D-See, trotz Vorhalt keine Unterlagen nachgereicht, aber diese Liegenschaft zur Vermietung bestimmt sei, würden die aus der Bewirtung dieser Liegenschaft resultierenden Aufwendungen im Gesamtbetrag von -EUR 19.300,85 wie folgt bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt:

Aufwendungen:	Betrag:
AfA - Absetzung f. Abn.:	2.520,97
Zinsen, Spesen:	3.655,71
Instandhaltung:	11.457,78
sonstige Werbungskosten:	1.666,40
Verlust Vermietung:	19.300,86

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2011 seien daher mit -EUR 17.808,77 (d.s. EUR 1.492,08 lt. Erklärung abzüglich EUR 19.300,85) ermittelt worden.

1.3 Beschwerde vom 3. Oktober 2013:

Gegen den vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid 2011 erhob der Bf. mit Eingabe vom 3. Oktober 2013 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine erklärungskonforme Berücksichtigung des erklärten Verlustes aus Gewerbebetrieb iHv -EUR 242.069,61.

Insbesondere macht der Bf. im vorliegenden Fall geltend, dass der Bedenkenvorhalt des Finanzamtes vom 19. April 2013 nie ordnungsgemäß zugestellt worden sei. Aus diesem Grund seien die angeforderten belegmäßigen Nachweise betreffend dem 2011 begonnenen Gewerbebetrieb im beiliegenden Ordner kopiert worden.

Darüber hinaus habe es bereits ab Mai 2011 regelmäßige Einnahmen aus dem neu begonnenen Gewerbebetrieb gegeben, welche in der Umsatzsteuererklärung 2011 entsprechend mit 20% Umsatzsteuer besteuert und erklärt worden seien.

Es werde daher beantragt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit -EUR 242.069,61 anzuerkennen.

1.4 Vorhaltsbeantwortung vom 23. März 2015:

Auf den Vorhalt des Finanzamtes vom 23. Februar 2015, dass die in Rede stehende Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und zur Erzielung *außerbetrieblicher Einkünfte* bestimmt sei, wird seitens des Bf. ausgeführt:

Zum Zeitpunkt des Ankaufes der Liegenschaft EZ.1XXX, KGxxx T., D-See, mit Kaufvertrag vom 7. Dezember 2010 sei die definitive Kategorisierung (ob gewerblicher Immobilienhandel oder Vermietung/Verpachtung) *noch nicht festgelegt* gewesen. Im Jahre 2010 seien lediglich ein paar kleine Ausgaben für diese Liegenschaft angefallen.

Im Zuge der *Sanierung* sei *dann* entschieden worden, die Liegenschaft zu verkaufen - also sei die Zuordnung in den gewerblichen Immobilienhandel erfolgt. Hierzu habe es mehrere Verkaufsbemühungen und -aktivitäten gegeben - s. beiliegende Anlage. In diesem Zusammenhang möchte der Bf. darauf verweisen, dass er den Gewerbeschein als *Immobilienmakler* aufrecht innehave und auch entsprechende Einkünfte aus Gewerbebetrieb (s. Einkommensteuererklärung 2013) erziele und versteuere. Es seien daher eine Zuordnung der Liegenschaft als gewerblicher Grundstückshandel vorzunehmen und die Anschaffungs- und Sanierungskosten im Jahre 2011 als Betriebsausgabe zur Gänze anzuerkennen. Die originalen *Zahlungsnachweise* und Rechnungen der im Vorhalt vom 25. Februar 2015 angeforderten Lieferanten müssten beim Finanzamt aufliegen.

1.5 Beschwerdeentscheidung vom 9. Mai 2017:

Bei Erlassung der Beschwerdeentscheidung wurde der erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb iHv -EUR 242.069,61 iZm der Bewirtschaftung der Liegenschaft, EZ. EZ2, KGxxx T., D-See, nicht zum Abzug zugelassen und die Aufwendungen aus der Absetzung für Abnutzung iHv -EUR 3.125,30 u.a. bei den außerbetrieblichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt. Das Finanzamt begründete dies wie folgt:

In der Einkommensteuererklärung 2010 sei für das Objekt, D-See, mit Anschaffungskosten von EUR 52.500,00 ohne Grundanteil ein Verlust aus *Vermietung und Verpachtung* iHv

-EUR 1.311,75 erklärt worden. Die in den Jahren 2011 und 2012 an die verbundene P-GmbH Liegenschaft sei im Jahre 2011 für die Pächterin pachtfrei gewesen. Im Jahre 2013 werde dieses Objekt weiterhin verpachtet, ein Verkauf sei nicht vorgesehen. Es würden daher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen.

In den vom Bf. vorgelegten Belegen betreffend Instandsetzungsaufwendungen des Geschäftslokals D-See seien Rechnungen enthalten, die an die Fa.L. bzw. Fa.I. ausgestellt seien. Diese Kosten würden nicht anerkannt werden können. Zu den Aufwendungen der Firmen St., A., K-GmbH, AS.. und M. (Restzahlung) würden ordnungsgemäße Rechnungen gemäß § 11 UStG 1994 inkl. Leistungsbeschreibung.

Jene Aufwendungen, die nicht durch Rechnungen nachgewiesen oder wo der Bf. nicht als Rechnungsempfänger aufscheine, haben nicht berücksichtigt werden können. Insbesondere würden die Fa.L. und die P-GmbH bei Rechnung, RE-Nr. 1158/11, als Rechnungsempfänger aufscheinen.

Von den getätigten Investitionen im Geschäftslokal Px. seien die Kosten für die Kücheneinrichtung/-geräte, Rechnungen der Fa.A. iHv EUR 23.378,00 nicht sofort abzugsfähig, sondern zu aktivieren und im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren abzusetzen. Die AfA betrage daher EUR 3.125,30.

1.6 Vorlageantrag vom 6. Juni 2017:

Nach den weiteren Ausführungen im Vorlageantrag werde seitens der Bf. weiterhin eine Kategorisierung der Liegenschaft in PLZ-Ort1, D-See, als gewerblicher Immobilienhandel mit einem Verlust iHv -EUR 229.546,87 beantragt, der nunmehr wie folgt ermittelt worden sei:

Bezeichnung:	Betrag:
Kauf Liegenschaft lt. KV/lt. Erkl.:	105.000,00
GrESt und Eintragungsgebühr:	4.725,00
anerkannte Sanierungs-RE lt. FA:	91.139,76
anerkannte Investitionen lt. FA:	23.378,00
Betriebskosten lt. Erkl.:	1.191,96
Zinsen, Spesen lt. Erkl.:	3.655,71
Rechts- und Beratungskosten lt. Erkl.:	474,44
Verlust aus Gewerbebetrieb:	229.564,87

Die Liegenschaft in PLZ-Ort1, D-See, sei zum Zeitpunkt des Ankaufes ein stillgelegtes Gastronomielokal gewesen. Beim Kauf habe die Absicht bestanden, dass die Liegenschaft günstig gekauft, saniert, wieder von einem Pächter in ordentlichen Betrieb genommen und bei erfolgreicher Umsetzung mit entsprechendem Gewinn verkauft werde. Die Verkaufsabsicht sei immer der Grund für den Ankauf der Pizzeria gewesen, die

zwischenzeitige Verpachtung lediglich eine Notwendigkeit gewesen, um die Liegenschaft in PLZ-Ort1, D-See, mit einem entsprechend höheren Verkaufspreis wieder zu verkaufen.

Der *Ankauf* der Liegenschaft in PLZ-Ort1, D-See, sei mit dem Geld aus dem Verkauf der Liegenschaft in PLZ-Ort2, Adresse2, finanziert worden, welches im Jahr 2011 als Spekulationseinkünfte versteuert worden sei. Für die *Sanierungskosten*, welche nicht mit Eigenmitteln hinterlegt gewesen seien, sei ein Kredit aufgenommen worden.

Da ein Gastronomielokal mit einem laufenden Betrieb zu einem deutlich höheren Preis verkauft werden könne, als ein stillgelegter Betrieb, sei dies stets der Grund für die Verpachtung dieser Liegenschaft gewesen.

Da anfangs kein Pächter habe gefunden werden können, sei der Betrieb vorerst von der P-GmbH gepachtet und aufgenommen worden. In weiterer Folge sei dann auch D.C. als Fremdpächter und potentieller Käufer gefunden worden, welcher die Liegenschaft im Jahre 2013 gepachtet habe und diese auch dann habe kaufen wollen. Leider sei dieser Kauf an den finanziellen Möglichkeiten des Pächters gescheitert. Die Liegenschaft sei neben den Verkaufsbemühungen des Bf. auch stets von Immobilienmaklern zum Kauf angeboten worden (s. Anlagen 1 bis 3). Aktuell werde das Objekt ab Datum1 wieder an die Pächterin A.I. verpachtet. Es sei vereinbart worden, dass diese in weiterer Folge die Liegenschaft kaufe.

Ergänzend werde auf Rz 5444a der ESt-Richtlinien 2000 verwiesen, derzufolge eine zwischenzeitige Verpachtung der Liegenschaft für die Einstufung als gewerblicher Grundstückshandel nicht schädlich sei, wenn dadurch ein höherer Verkaufspreis erzielt werden könne. Vor allem die nachstehenden Ausführungen des VwGH würden für die Einordnung der Liegenschaft in PLZ-Ort1, D-See, als Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit sprechen:

"Auch Wirtschaftsgüter, die vorübergehend im Betrieb wie ein Anlagegut fungieren, aber gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes nicht dazu bestimmt seien, dem Betrieb dauernd zu dienen, können Umlaufvermögen darstellen. Liege ein Grundstückshandel vor, können zB Mietwohnhäuser auch dann als Umlaufvermögen des Grundstückshandels angesehen werden, wenn der Abgabepflichtige an einer (zwischenzeitigen) Vermögensnutzung durch Fruchtziehung interessiert ist (vgl. VwGH 13.4.2005, ZI. 2001/13/0028)." Es werde eine Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

1.7 Ergänzende Stellungnahme des Fachbereiches:

Den Ausführungen des Bf., dass hinsichtlich der Liegenschaft in PLZ-Ort1, D-See, gewerblicher Grundstückshandel vorliege, wird in der Stellungnahme des Fachbereiches zur Beschwerde entgegen gehalten, dass der Bf. im Jahre 2011 über *keine Gewerbeberechtigung* als Immobilienmakler verfügt habe. Laut einer GISA-Abfrage habe

eine Gewerbeberechtigung des Bf. als Immobilienmakler und -treuhänder nur für den Zeitraum 20.01.2012 bis 18.11.2015 bestanden.

Die in Rede stehende Liegenschaft in PLZ-Ort1, D-See, sei daher im Jahre 2010 im *Privatvermögen* angeschafft und nachfolgend saniert worden. Nach erfolgter Eigennutzung (korrekt: Vermietung an die eigene Gastronomie GmbH) sei diese Liegenschaft vorübergehend an einen fremden Dritten vermietet worden.

Diese Liegenschaft würde sich bis heute im Eigentum des Bf. befinden und sei längere Zeit leer gestanden. Ab Datum1 werde das Objekt wieder vermietet und in weiterer Folge sei ein Kauf durch die Mieterin vereinbart worden. Zum Beschwerdepunkt "beantragter gewerblicher Grundstückshandel" werde daher festgehalten:

Aus der Aktenlage sei ersichtlich, dass der Bf. im Jahre 2010 aus dieser Liegenschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet und erklärt habe. Auch die anderen, vom Bf. ab 2005 erworbenen Liegenschaften seien vermietet worden.

Die Liegenschaft in PLZ-Ort1, D-See, sei daher die **einzige** gewesen, für welche vom Bf. plötzlich ab dem Jahre 2012 von einem gewerblichen Grundstückshandel - sonst nur Vermietung - ausgegangen worden sei.

Die Beschwerde richte sich gegen den Einkommensteuerbescheid 2011. So nach den Beschwerdeausführungen bereits im Erwerbszeitpunkt im Jahre 2010 die Veräußerung dieser Liegenschaft (gewerblicher Grundstückshandel) geplant gewesen sei, habe der Bf. für das Jahr 2010 nicht gewerbliche Einkünfte, sondern Vermietungseinkünfte erklärt.

Im Jahre 2011 und davor würde sich im Akt kein einziger Hinweis auf einen gewerblichen Grundstückshandel finden. Die Veräußerung einer anderen Vermietungsliegenschaft in PLZ-Ort2, Adresse2, sei im Jahre 2011 als Spekulationstatbestand erklärt worden.

Die Gewerbeberechtigung für Immobilienmakler und Immobilienverwalter sei lt. GISA-Auskunft erst am 20.1.2012 erteilt worden und habe am 18.11.2015 als Einzelunternehmer geendet. Danach sei die Gewerbeberechtigung für die R-GmbH entstanden. Es werde daher die Abweisung des Beschwerdebegehrens zum gewerblichen Grundstückshandel beantragt.

1.8 Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juni 2019:

Den Ausführungen in der Ergänzenden Stellungnahme des Fachbereiches wird seitens des Bf. entgegen gehalten, für die Betrachtung des gewerblichen Grundstückshandels sei nicht relevant, ob eine Gewerbeberechtigung für Immobilienmakler vorliege. Diese Gewerbeberechtigung sei vom Bf. u.a. gelöst worden, da im angesprochenen Zeitraum (Anmerkung: 20.01.2012 bis 18.11.2015) vom Bf. auch Fremdobjekte zum Verkauf angeboten worden seien.

Fakt sei, dass der Bf. bereits in den Vorjahren mehrere Objekte, verkauft und hier ein entsprechender Immobilienhandel betrieben worden sei. Dies könne auch aus dem Steuerakt des Bf. entnommen werden.

Da der Bf. beim Kauf der in Rede stehenden Liegenschaft, PLZ-Ort1, D-See, bereits 58 Jahre alt gewesen und keine lange betriebliche Tätigkeit mehr geplant habe, sei der Verkauf und Handel dieses Objekts immer das Ziel gewesen. Bereits beim Kauf dieser Liegenschaft habe die Absicht bestanden, dass diese Liegenschaft günstig gekauft, saniert, wieder von einem Pächter in ordentlichem Betrieb genommen werde, da es sich bei dieser Liegenschaft um ein stillgelegtes Gastronomielokal handle. Bei erfolgreicher Umsetzung dieses Konzepts habe die Absicht bestanden, dieses Objekt mit Gewinn zu verkaufen. Die Verkaufsabsicht sei stets der Grund für den Kauf der Pizzeria gewesen, die zwischenzeitige Verpachtung sei lediglich eine Notwendigkeit gewesen, um die Liegenschaft mit einem entsprechend höheren Verkaufspreis wieder zu verkaufen. Der Kauf dieser Liegenschaft sei mit dem Geld aus dem Verkauf der Liegenschaft in PLZ-Ort2, Adresse2, finanziert worden, für die nicht mit Eigenmitteln hinterlegten Sanierungskosten sei ein Kredit aufgenommen worden.

Da anfangs kein Pächter habe gefunden werden können, sei der Gastronomiebetrieb vorerst von der P-GmbH aufgenommen und gepachtet worden. In weiterer Folge sei dann D.C. als Fremdpächter gefunden worden, welcher die Liegenschaft 2013 gepachtet habe und diese auch kaufen habe wollen. Leider sei der Verkauf an den finanziellen Möglichkeiten des Pächters gescheitert.

Nach diesen Verkaufsbemühungen des Bf. sei diese Liegenschaft auch stets von Immobilienmaklern zum Verkauf angeboten worden. In diesem Zusammenhang werde auf die dem Finanzamt vorgelegte E-Mail (REMAX Millenium 2014/15) sowie auf die an Immobilien-T. (Ende 2015) und "Home Immobilien" (2017) erteilten Alleinvermittlungsaufträge verwiesen.

Die in Rede stehende Liegenschaft sei ab Datum1 an A.I. mit der Intention und Vereinbarung verpachtet worden, dass diese in weiterer Folge die Liegenschaft kaufe.

Nach der Rechtsprechung des VwGH würden Wirtschaftsgüter, die im Betrieb vorübergehend wie Anlagegut fungieren, aber gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes nicht dazu bestimmt seien, dem Betrieb dauernd zu dienen, Umlaufvermögen darstellen. Liege ein Grundstückshandel vor, können zB Mietwohnhäuser auch dann als Umlaufvermögen des Grundstückshandels angesehen werden, wenn der Abgabepflichtige an einer (zwischenzeitigen) Vermögensnutzung durch Fruchtziehung interessiert sei (vgl. VwGH 13.4.2005, ZI. 2001/13/0028). In diesem Zusammenhang verweise der Bf. auf Rz 5445 der ESt-Richtlinien 2000.

Insbesondere seien umfangreiche Werbemaßnahmen zur Käufersuche (Schaltung von Inseraten: VwGH 24.6.2010, ZI. 2007/15/0033) - wie lt. Anlagen A und B der beigelegten Inseraten unternommen worden.

Auch sei der Erlös aus dem Verkauf zum Erwerb einer weiteren Liegenschaft verwendet worden - hier: Verwendung des Verkaufserlöses aus der Veräußerung des Objektes in PLZ-Ort2, Adresse2, zur Finanzierung des Ankaufs des Objektes D-See.

Verkaufsaktivitäten etc. seien dem Verkäufer als eigene Tätigkeit zuzuordnen, auch wenn er sich dazu eines Dritten bediene, der derartige Geschäfte eigengewerblich betreibe. Diese seien unternommen worden - s. Anlage C.

Auch der aktuelle mit P.C. geschlossene Pachtvertrag vom 24. Jänner 2018 unterstreiche diese Verkaufsabsicht. P.C. beabsichtige in weiterer Folge das Objekt nach einer kurzen Pachtdauer zu kaufen - s. befristetes Vorkaufsrecht bis 01.03.2020.

2. Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 EStG betreffend Vermietung der Objekte in PLZ-Ort2, Adresse2, und PLZ-Ort3, Adresse3:

2.1 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Erklärung:

In Zusammenhang mit der Vermietung der in den Jahren 2005 und 2007 angeschafften Miteigentumsanteile an Wohnungseigentum an den Objekten in PLZ-Ort2, Adresse2, und PLZ-Ort3, Adresse3, machte der Bf. für das Jahr 2011 jeweils Verluste aus Vermietung und Verpachtung iHv -EUR 6.328,37 (Objekt: Adresse2) bzw. -EUR 584,27 geltend.

Mit den Miteigentumsanteilen im Objekt PLZ-Ort2, Adresse2, ist jeweils das Wohnungseigentum an den Wohnungen Top 1, Top 2, Garage 1 sowie Magazin 1 verbunden. Diese Miteigentumsanteile wurden 2011 um EUR 350.000,00 veräußert.

Die Miteigentumsanteile an dem im Jahre 2005 angeschafften Objekt in PLZ-Ort3, Adresse3, wurden im Jahre 2012 um EUR 90.000,00 veräußert.

Aus der Vermietung der in Rede stehenden Liegenschaften sowie anderer Liegenschaften erklärte der Bf. für das Jahr 2011 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 1.492,08, die wie folgt ermittelt worden seien:

[...]

Hinsichtlich der in diesem Verfahren strittigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Objekte in PLZ-Ort2, Adresse2, und PLZ-Ort3, Adresse3, legte der Bf. Prognoserechnungen jeweils für den 2007 bis 2034 bzw. 2007 bis 2032 vor, denenzufolge die nachstehend bezeichneten Einkünfte aus der Vermietung prognostiziert werden:

ad Objekt in PLZ-Ort2, Adresse2:

Zeitraum:	Einnahmen:	Ausgaben:	Ergebnis:	Zeitraum:	Einnahmen:	Ausgaben:	Ergebnis:
Jahr 2007	-	23.631,64	- 23.631,64	Jahr 2015	52.819,01	21.024,63	31.794,38
Jahr 2008	44.434,80	20.425,70	24.009,10	Jahr 2016	54.139,49	21.108,26	33.031,23
Jahr 2009	45.545,67	20.564,05	24.981,62	Jahr 2017	55.492,98	21.193,97	34.299,01
Jahr 2010	46.684,31	20.636,15	26.048,16	Jahr 2018	56.880,30	21.281,82	35.598,48
Jahr 2011	47.851,42	20.710,06	27.141,36	Jahr 2019	58.302,31	21.371,87	36.930,44
Jahr 2012	49.047,71	20.785,82	28.261,89	Jahr 2020	59.759,87	21.464,17	38.295,70
Jahr 2013	50.273,90	20.863,47	29.410,43	Jahr 2021	61.253,86	21.558,77	39.695,09
Jahr 2014	51.350,75	20.763,06	30.587,69	Jahr 2022	62.785,21	21.655,75	41.129,46
SUMME:			166.808,61	SUMME:			290.773,79

Zeitraum:	Einnahmen:	Ausgaben:	Ergebnis:	Zeitraum:	Einnahmen:	Ausgaben:	Ergebnis:
Jahr 2023	64.354,84	21.755,15	42.599,69	Jahr 2031	78.410,12	22.645,20	55.764,92
Jahr 2024	65.963,71	21.857,03	44.106,68	Jahr 2032	80.370,38	22.769,34	57.601,04
Jahr 2025	67.612,80	21.961,45	45.651,35	Jahr 2033	82.379,64	22.896,57	59.483,07
Jahr 2026	69.303,12	22.068,49	47.234,63	Jahr 2034	84.439,13	23.026,99	61.412,14
Jahr 2027	71.035,70	22.178,21	48.857,49				
Jahr 2028	72.811,59	22.560,67	50.250,92				
Jahr 2029	74.631,88	22.405,94	52.225,94				
Jahr 2030	76.497,68	22.524,09	53.973,59				
SUMME:			384.900,29	SUMME:			234.261,17
kumuliertes Ergebnis 2026:			637.174,74				
kumuliertes Ergebnis 2031:			898.517,61				

ad Objekt in PLZ-Ort3, Adresse3:

Zeitraum:	Einnahmen:	Ausgaben:	Ergebnis:	Zeitraum:	Einnahmen:	Ausgaben:	Ergebnis:
Jahr 2005	7.107,96	8.890,41	- 1.782,45	Jahr 2013	7.549,71	7.533,25	16,46
Jahr 2006	7.197,09	9.796,18	- 2.599,09	Jahr 2014	7.738,45	7.568,57	169,88
Jahr 2007	6.319,56	9.692,07	- 3.372,51	Jahr 2015	7.931,91	7.471,32	460,59
Jahr 2008	6.672,84	7.168,97	- 496,13	Jahr 2016	8.130,21	7.508,43	621,78
Jahr 2009	6.839,66	7.400,17	- 560,51	Jahr 2017	8.333,46	7.546,46	787,00
Jahr 2010	7.010,65	7.432,37	- 421,72	Jahr 2018	8.541,80	7.585,45	956,35
Jahr 2011	7.185,92	7.465,17	- 279,25	Jahr 2019	8.755,34	7.625,41	1.129,93
Jahr 2012	7.365,57	7.498,79	- 133,22	Jahr 2020	8.974,23	7.666,38	1.307,85
SUMME:			- 9.645,09	SUMME:			5.449,84

Zeitraum:	Einnahmen:	Ausgaben:	Ergebnis:	Zeitraum:	Einnahmen:	Ausgaben:	Ergebnis:
Jahr 2021	9.198,58	7.708,36	1.490,22	Jahr 2029	11.207,58	8.084,32	3.123,26
Jahr 2022	9.428,55	7.751,40	1.677,15	Jahr 2030	11.487,77	8.136,75	3.351,02
Jahr 2023	9.664,26	7.795,50	1.868,76	Jahr 2031	11.774,96	8.190,49	3.584,47
Jahr 2024	9.905,87	7.840,72	2.065,15	Jahr 2032	12.069,34	8.245,59	3.823,75
Jahr 2025	10.153,52	7.887,07	2.266,45				
Jahr 2026	10.407,35	7.934,56	2.472,79				
Jahr 2027	10.667,54	7.983,26	2.684,28				
Jahr 2028	10.934,23	8.033,17	2.901,06				
SUMME:			17.425,86	SUMME:			13.882,50
kumuliertes Ergebnis 2024:			2.906,04				
kumuliertes Ergebnis 2029:			16.353,88				

2.2 abweichende Veranlagung:

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2011 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung zunächst nur insoweit ab, als die aus der Bewirtschaftung der Liegenschaft in PLZ-Ort4, D-See, erwirtschafteten Aufwendungen (AfA, Zinsen und Spesen, Instandhaltungsaufwendungen, sonstige Werbungskosten) im Gesamtbetrag von -EUR 19.300,85 (s. Punkt 1. dieser Entscheidung) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt wurden. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien demnach wie folgt ermittelt worden:

[...]

Diese abweichende Veranlagung begründete das Finanzamt mit dem Hinweis, dass der Bf. zu dem ihm übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben habe. Folglich sei daher die Veranlagung zur Einkommensteuer im Sinne des Vorhaltes vorgenommen worden.

2.3 Beschwerde vom 3. Oktober 2013:

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 eingebrachten Beschwerde beantragt der Bf. zunächst nur die Anerkennung des erklärten Verlustes aus Gewerbebetrieb iHv -EUR 242.069,61, die wechselseitig mit der Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung korrespondiert.

2.4 Vorhalt vom 25. Februar 2015 samt Stellungnahme Fachbereich:

Mit Vorhalt vom 25. Februar 2015 wurde dem Bf. vorgehalten, dass das im Jahre 2007 erworbene Objekt in PLZ-Ort2, Adresse2, bereits vor Erzielung eines Gesamtüberschusses im Jahre 2011 veräußert worden sei. Ebenso sei bei der Liegenschaft in PLZ-Ort3, Adresse3, mit der Vermietung dieser Liegenschaft 2005 begonnen und diese 2012 noch vor Erzielung eines Gesamtüberschusses veräußert worden.

Die Vermietung der Wohnungen in PLZ-Ort2, Adresse2, bzw. PLZ-Ort3, Adresse3, sei daher jeweils als Liebhaberei zu würdigen und die Verluste aus der Vermietungstätigkeit steuerlich nicht anzuerkennen, da keine Einkunftsquelle vorliege, wenn im abgeschlossenen Vermietungszeitraum jeweils ein Gesamtverlust iHv -EUR 27.928,81 bzw. -EUR 14.617,47 erzielt worden sei.

Im vorliegenden Fall seien zu keiner Zeit Unwägbarkeiten vorgebracht und vom Bf. im Vorlageantrag ausgeführt worden, dass der Erlös aus der Veräußerung dieser Liegenschaft zur Anschaffung anderer Liegenschaften verwendet worden sei.

Nach der ergänzenden Stellungnahme des Fachbereiches sei bereits in den veranlagten Jahren erheblich von den vom Bf. prognostizierten Ergebnissen abgewichen und ab dem Jahre 2014 keine Vermietungseinkünfte mehr erklärt worden. Eine Gegenüberstellung der prognostizierten Ergebnisse mit den erklärten Ergebnissen liege dieser Aufstellung bei.

So im vorliegenden Fall das Objekt in PLZ-Ort2, Adresse2, bereits im Jahre 2011 veräußert worden sei, liege ein abgeschlossener Vermietungszeitraum mit einem erwirtschafteten Werbungskostengesamtüberschuss iHv -EUR 27.928,81 für diese Vermietungstätigkeit vor. Unwägbarkeiten seien zu keiner Zeit vorgebracht worden. Folglich sei die vorläufige Veranlagung für 2011 zu korrigieren und der erwirtschaftete Werbungskostenüberschuss aus dieser Vermietung zu streichen.

Die Streichung der vorläufig berücksichtigten Werbungskostenüberschüsse 2011 betrage -EUR 6.328,37 bzw. -EUR 584,27 für die Objekt in PLZ-Ort2, Adresse2, und in PLZ-Ort3, Adresse3.

2.5 Eingabe vom 23. März 2015:

Mit weiterer Eingabe vom 23. März 2015 hält der Bf. fest, dass er den Ausführungen des Finanzamtes betreffend die Objekte in PLZ-Ort2, Adresse2, und in PLZ-Ort3, Adresse3, nicht folgen könne.

Anlässlich einer Überprüfung durch das damals zuständige Finanzamt sei jeweils eine Prognoserechnung erstellt worden, die einen entsprechenden positiven Überschuss innerhalb eines notwendigen Zeitraumes gezeigt habe. Das Objekt in PLZ-Ort2, Adresse2, sei an Herrn L. vermietet worden. Herr L. sei in weiterer Folge untergetaucht und sein Delogierungsverfahren habe dadurch außerordentlich lange gedauert. Dieser Sondereffekt habe einen unvorhergesehenen Aufwand an Leerstellungs- und Delogierungskosten bewirkt. Nach dem Abschluss des Delogierungsverfahrens seien diverse Verwertungsmaßnahmen gesetzt und es habe sich die Chance auf einen Verkauf geboten, welche genutzt worden sei. Es werde daher beantragt, die Liegenschaft nicht als Liebhaberei einzustufen und die Verluste voll anzuerkennen.

Der Argumentation der steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei könne der Bf. nicht folgen, wenn insbesondere die Anschaffungskosten dieser Liegenschaft vom Spekulationsgewinn abzuziehen seien.

2.6 Beschwerdeverentscheidung vom 9. Mai 2017:

Der Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 9. Mai 2017 teilweise Folge gegeben. Dabei wurden bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung u.a. sofort abzugsfähige Sanierungsaufwendungen iHv EUR 91.139,76 als Werbungskosten berücksichtigt und die Verluste aus Vermietung und Verpachtung mit -EUR 98.095,09 wie folgt ermittelt:

[...]

Zwecks Überprüfung des Zahlenmaterials der vorgelegten Prognoserechnung für die einzelnen Vermietungsobjekte bleibe die Veranlagung weiterhin gemäß § 200 BAO vorläufig.

2.7 Vorlageantrag vom 6. Juni 2017:

Mit Eingabe vom 6. Juni 2017 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

2.8 Vorlagebericht des Finanzamtes vom 29. November 2017:

Mit Vorlagebericht des Finanzamtes vom 29. November 2017 wird die Qualifikation der Vermietungstätigkeit betreffend die Objekte in PLZ-Ort2, Adresse2, und PLZ-Ort3, Adresse3, als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO beantragt.

2.9 Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juni 2019:

Das Objekt in PLZ-Ort2, Adresse2, sei von der Hausverwaltung I-GmbH, verwaltet worden. Die Unterlagen betreffend das Delogierungsverfahren von Herrn L. sollten daher bei der Hausverwaltung aufliegen. Aufgrund der lange zurückliegenden Dauer des Delogierungsverfahrens - bereits über 8 Jahre - sei es dem Bf. bisher nicht gelungen, die Unterlagen von der Hausverwaltung zu organisieren.

Abermals werde darauf verwiesen, dass das Objekt in PLZ-Ort2, Adresse2, verkauft worden sei, um die Anschaffung des Objektes, D-See, zu finanzieren.

3. Einkünfte aus Spekulationsgeschäft iHv EUR 134.667,78:

3.1 Einkünfte lt. eingereichter Erklärung:

Bei Einreichung der Einkommensteuererklärung 2011 erklärte der Bf. aus der Veräußerung der im Jahre 2007 erworbenen Liegenschaftsanteile an der Liegenschaft, EZ.1xxx, KG N., in PLZ-Ort2, Adresse2, einen Spekulationsgewinn iHv EUR 134.667,78, der wie folgt ermittelt worden sei:

Bezeichnung:	Betrag:
Verkaufspreis:	350.000,00
Entrümpelung:	- 7.200,00
vorzeitige Auflösung Kredit BKS:	- 5.340,47
Anschaffungskosten:	-211.241,40
AfA 2007-2011:	8.449,65
Einkünfte Spekulationsgeschäft:	134.667,78

Die Liegenschaftsanteile an der Liegenschaft, EZ.1xxx, KG N., in PLZ-Ort2, Adresse2, verbunden mit Wohnungseigentum an den Wohnungen Top 1 und 2, Garage 1 und Magazin 1, habe der Bf. mit Kaufvertrag vom 5. Juli 2007 um EUR 200.000,00 zuzüglich Grunderwerbsteuer erworben und mit Kaufvertrag vom 25. März 2011 um EUR 350.000,00 weiterveräußert.

3.2 abweichende Veranlagung - Einkünfte aus Spekulationsgeschäft:

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2011 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung insoweit ab, als der erklärte Spekulationsgewinn um die in den Jahren 2007 bis 2011 jeweils geltend gemachte Absetzung für Abnutzung (AfA-Beträge) betreffend die Liegenschaftsanteile in PLZ-Ort2, Adresse2, im Gesamtbetrag von EUR 13.519,44 erhöht und die Aufwendungen für Entrümpelung sowie Kosten aus der vorzeitigen Auflösung des BKS-Kredites nicht zum Abzug zugelassen wurden. Die Einkünfte aus Spekulationsgewinn wurden daher wie folgt ermittelt:

Einkünfte Spekulationsgeschäft:	lt. Erkl:	lt. Vlg.:
Verkaufspreis:	350.000,00	350.000,00
Entrümpelung:	- 7.200,00	
vorzeitige Auflösung Kredit BKS:	- 5.340,47	
Anschaffungskosten:	-211.241,40	-211.241,40
AfA 2007-2011:	8.449,65	13.519,44
SUMME:	134.667,78	152.278,04

Die abweichende Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäft begründete das Finanzamt mit dem Hinweis, dass der Bf. zu dem ihm übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben habe. Folglich sei daher die Veranlagung zur Einkommensteuer im Sinne des Vorhaltes vorgenommen worden.

3.3 Beschwerde vom 3. Oktober 2013:

In der Beschwerde vom 3. Oktober 2013 wurde beantragt, die Einkünfte aus Spekulationsgewinn in Höhe der eingereichten Erklärung mit EUR 134.667,78 festzusetzen.

3.4 Beschwerdeverentscheidung vom 9. Mai 2017:

Bei Erlassung der Beschwerdeverentscheidung wurden für das Jahr 2011 die Einkünfte aus Spekulationsgewinn ebenso mit EUR 152.278,04 ermittelt und Aufwendungen für Entrümpelung iHv EUR 7.200,00 sowie Aufwendungen iZm der vorzeitigen Auflösung eines Kredites iHv EUR 5.340,47 nicht zum Abzug zugelassen.

Begründend wurde ausgeführt, da nicht sämtliche Ausgaben betreffend der Ermittlung des Spekulationsgewinnes belegmäßig nachgewiesen worden seien, haben diese nicht berücksichtigt werden können. Insbesondere seien die Kosten für Entrümpelung sowie die Kosten für die vorzeitige Auflösung des Kredites bei der BKS nicht berücksichtigt worden.

Weiters ergebe sich durch die Hinzurechnung der bisher geltend gemachten AfA eine Differenz (EUR 8.449,95 lt. Erkl. bzw. EUR 13.519,44 lt. ha. Unterlagen). Somit ergebe sich ein Spekulationsgewinn aus der Veräußerung der Liegenschaft iHv EUR 152.278,04.

3.5 Vorlageantrag vom 6. Juni 2017:

Mit Vorlageantrag vom 6. Juni 2017 beantragte der Bf. die Einkünfte aus Spekulationsgeschäft in Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaftsanteile in PLZ-Ort2, Adresse2, mit EUR 146.937,57 (statt 152.278,04) festzusetzen. Der Betrag iHv EUR 146.937,57 sei wie folgt ermittelt worden:

Bezeichnung:	Betrag:
Verkaufspreis:	350.000,00
Anschaffungskosten:	- 211.241,40
vztige Kreditauflösung:	- 5.340,47
AfA 2007-2011:	13.519,44
Spekulationsgewinn:	146.937,57

Der in der Bescheidbegründung vom 9. Mai 2017 fehlende Betrag iHv EUR 5.340,47 aus der vorzeitigen Auflösung des Kredites bei der BKS-Bank werde als Anlage 4 beigelegt.

3.6 Ergänzende Stellungnahme des Fachbereiches bzw. Vorlagebericht:

Im Wege des Vorlageantrages sei der Behörde ein elektronischer Bankauszug der BKS-Bank AG übermittelt worden, auf welchem die Pönalzahlung iHv EUR 5.340,47 wegen vorzeitiger Vertragsauflösung ersichtlich sei. Aus diesem Grund werde die Erfassung der Spekulationseinkünfte mit EUR 146.937,57 begehrt, da der Beleg über die Kosten der vorzeitigen Kreditauflösung bisher nicht berücksichtigt habe werden können. Dem Beschwerdebegehren um Verminderung der Spekulationseinkünfte auf EUR 146.937,57 könne aus der Sicht der Behörde nicht gefolgt werden.

Mit Eingabe vom 23. September 2019 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Bewirtschaftung Objekt D-See/7:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Bewirtschaftung der Liegenschaft EZ. EZ2, KG T2., in PLZ-Ort4, D-See, bereits für das Jahr 2011 eine *gewerbliche Tätigkeit* des Bf. begründete, die dem Gewerbe eine Immobilientreuhänders zuzurechnen war. Dies insbesondere unter dem Aspekt, dass mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Eisenstadt-Umgebung vom 22. Dezember 2011 festgestellt wurde, dass der Bf. die Befähigung zur Ausübung des Gewerbes "Immobilientreuhänder (Immobilienmakler, Immobilienverwalter, Bauträger) gemäß § 94 Z 35 GewO besitzt.

Nach Auffassung des Finanzamtes würden der Erwerb, die Sanierung und nachfolgende Vermietung des Objektes in PLZ-Ort4, D-See, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken iSd § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 begründen, da der Bf. erst ab 20. Jänner 2012 über eine Gewerbeberechtigung als Immobilienmakler verfügte.

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.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Ob gewerbliche Vermögensverwertung, die zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt oder private Vermögensverwaltung, die zur Wertsteigerung von Privatvermögen führt, ist nach der Rechtsprechung des VwGH eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist (vgl. VwGH 24.1.2007, ZI. 2008/13/0118).

Nach der Lehre liegt ein Gewerbebetrieb dann vor, wenn die Betätigung über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Maßgeblich ist das Gesamtbild der Tätigkeit (vgl. Peyerl in Jakom, § 23, Tz. 46, S. 1171).

Die Veräußerung von Grundstücken wird zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn sie auf planmäßige Art und Weise, somit nicht nur unter bloßer Ausnützung einer sich zufällig bietenden Möglichkeit erfolgt (vgl. VwGH 24.1.2007, ZI. 2003/13/0118; 24.2.2005, ZI. 2001/15/0159).

Überschreitet eine an sich private Veräußerung von Wirtschaftsgütern jenes Maß, das mit der Vermögensverwaltung üblicherweise verbunden ist, liegt ein *Gewerbebetrieb* vor. Entscheidend für das Vorliegen einer die Vermögensverwaltung überschreitenden gewerblichen Veräußerungstätigkeit sind vor allem die Gewinnabsicht und die Nachhaltigkeit. Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt es für die Nachhaltigkeit entscheidend darauf an, ob ausreichende Anzeichen dafür vorliegen, dass wiederholte Veräußerungen beabsichtigt waren (vgl. VwGH 22.3.1993, ZI. 91/13/0190). Für die Nachhaltigkeit ist nicht das lang andauernde Suchen nach zu erwerbenden Grundstücken, sondern die wiederholte Veräußerung entscheidend (vgl. VwGH 10.3.1993, ZI. 91/13/0189; Urtz/Loukota in Hofstätter/Reichel, EStG, § 31, Tz. 13).

Im vorliegenden Fall ist somit strittig, zu welchem Zeitpunkt bereits eine gewerbliche Tätigkeit des Bf. als Immobilientreuhänder bzw. ob diese bereits 2011 vorlag.

Im vorliegenden Fall wurde bereits mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Eisenstadt-Umgebung vom 22. Dezember 2011 festgestellt, dass der Bf. über die individuelle Befähigung zur Ausübung des Gewerbes "Immobilientreuhänder (Immobilienmakler, Immobilienverwalter, Bauträger) gemäß § 94 Z 35 GewO idgF verfügt.

Aus diesem Grund werden die mit der Bewirtschaftung des Objektes in PLZ-Ort4, D-See, für das Jahr 2011 erzielten Ergebnisse bereits den Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2011 zugerechnet.

In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass gewerblicher Grundstückshandel auch schon bei An- und Verkauf von zwei Grundstücken vorliegen kann, wenn sie der Erwerber mit "unbedingter Veräußerungsabsicht" erworben hat (vgl. BFH 18.9.2002, ZI. X R 5/00, BStBl II 03, 286). Dabei ist nach der österr. Rechtsprechung und Verwaltungspraxis keine bestimmte Objektgrenze, sondern einzig und allein das Gesamtbild der Verhältnisse unter Bedachtnahme auf die Umstände des Einzelfalles maßgeblich (vgl. Jakom, EStG, § 23, Rz. 87).

Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist (auch) der Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsgeschäften Bedacht zu nehmen. So der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht erfolgt, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Sanierung wieder zu veräußern, spricht in Fällen, in denen der Steuerpflichtige seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet, für eine gewerbliche Tätigkeit (vgl. VwGH 13.9.2006, ZI. 2002/13/0059).

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2011 werden daher wie folgt ermittelt:

AfA Gebäude:	Betrag:
AK Liegenschaft:	105.000,00
davon 50% Geb.Anteil (lt. Vlg. 2010):	52.500,00
50% GrESt und Eintragungsgebühren 4.725,00:	2.362,50
AfA-Bemessungsgrundlage Gebäude:	54.862,50
davon 1,5% AfA Gebäude:	822,94

AfA Kücheneinrichtung:	Betrag:
AK Kücheneinrichtung:	23.378,00
davon 1/10 AfA lt. FA:	2.337,80

Einkünfte Gewerbebetrieb:	Betrag:
Einnahmen:	-
1,5% AfA von 50% Geb.-Anteil lt. Vlg. 2010	822,94
Sanierungsrechnungen lt. FA:	91.139,76
10% AfA Kücheneinrichtung lt. FA:	2.337,80
Betriebskosten lt. Erkl.:	1.191,96
Zinsen, Spesen:	3.655,71
Rechts- und Beratungskosten:	474,44
Verlust Gewerbebetrieb:	- 99.622,61

2. Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO betreffend Objekte

PLZ-Ort2, Adresse2 und PLZ-Ort3, Adresse3:

Des Weiteren ist strittig, ob die Vermietung der Objekte in PLZ-Ort2, Adresse2, und PLZ-Ort3, Adresse3, jeweils eine Einkunftsquelle begründete oder als eine Liebhabereitätigkeit iSd § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhaberei-Verordnung 1997 anzusehen ist. Dies insbesondere, wenn diese Liegenschaft vor Erzielung eines Gesamtüberschusses vorzeitig veräußert und für diese Veräußerungen keine stichhaltigen Gründe vorgebracht wurden, um die Liebhabereivermutung zu widerlegen.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhaberei-Verordnung, BGBl II 33/1993 idF BGBl II 358/1997 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen.

Gemäß § 2 Abs. 4 L-VO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Die Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung liegen nur dann vor, wenn in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann und dies anhand der objektiven Umstände nachweisbar ist. Für entgeltliche Überlassungen ist bei Betätigungen nach § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO ein Zeitraum von 20, maximal 23 Jahren nach dem Anfallen von Aufwendungen maßgeblich (vgl. Laudacher in Jakom, EStG, § 28, Rz. 9).

Die für die Widerlegung der Liebhaberei zu erstellende Prognoserechnung beginnt mit der Anschaffung der Liegenschaft und enthält Einnahmen und Ausgaben vom Beginn der Betätigung bis zum Ende des absehbaren Zeitraumes unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen. Unwägbarkeiten sind der Prognoserechnung nicht zu Grunde zu legen (vgl. VwGH 19.6.2002, ZI. 98/15/0154).

Wurde eine Betätigung nach mehrjähriger Verlustzielung eingestellt und fehlte objektiv in diesem Zeitraum die Möglichkeit, einen Gesamtgewinn zu erzielen, oder mangelte es an der Absicht dazu, liegt keine Einkunftsquelle vor (vgl. VwGH 14.4.1994, ZI. 93/15/0185).

War nach der Kriterienprüfung ein Gesamtgewinn zu erwarten, liegt im Falle der vorzeitigen Beendigung nur dann eine Einkunftsquelle vor, wenn die Einstellung der Tätigkeit wegen Unwägbarkeiten oder unvorhergesehener Betätigungsrisiken erfolgte. Dagegen ist bei einer Einstellung wegen typischer Betätigungsrisiken keine Einkunftsquelle anzunehmen (vgl. Laudacher in Jakom, EStG, § 2, Rz. 246).

Unvorhersehbar eingetretene Ereignisse wie zB Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses aufgrund eines Delogierungsverfahrens können bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Tätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen, ohne dass dies schon allein gegen die Einkunftsquelleneigenschaft sprechen würde (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, § 2, Rz. 196).

Stellt der Steuerpflichtige die Tätigkeit aufgrund privater Unwägbarkeiten vorzeitig ein, hat er den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses abgestellt war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung aus im privaten Bereich gelegenen Unwägbarkeiten ergeben hat (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, § 2, Rz. 198). Dass nur der Notverkauf Beweis für eine auf Dauer geplante Vermietung sein soll, ist aus der Rspr des VwGH nicht ableitbar (vgl. VwGH 27.6.2017, ZI. Ra 2017/13/0029).

Infolge der vorzeitigen Veräußerung der Liegenschaften in PLZ-Ort2, Adresse2, und PLZ-Ort3, Adresse3, die auf nicht aufgrund von Unwägbarkeiten oder nicht vorhergesehenen Ereignissen jeweils erfolge, ist hinsichtlich der Bewirtschaftung dieser Liegenschaften Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhaberei-Verordnung 1997 gegeben. Dies insbesondere in den Zeiträumen 2007 bis 2011 (Objekt: Adresse2) bzw. 2005 bis 2011 (Objekt: Adresse3) die nachstehend bezeichneten Verluste erwirtschaftet wurden:

[...]

Die erzielten Verluste aus der Bewirtschaftung der Objekte in PLZ-Ort2, Adresse2, und PLZ-Ort3, Adresse3, werden für das Jahr 2011 daher aus den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeschieden. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2011 werden daher wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	lt. Erkl.:	lt. BFG:
7000 Eisenstadt, Ödenburger Straße 20:	3.785,88	3.785,88
1060 Wien, Stumpergasse 63:	- 6.328,37	-
1180 Wien, Theresiengasse 7:	- 584,27	-
1030 Wien, Große Neugasse 18/7:	4.618,84	4.618,84
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:	1.492,08	8.404,72

3. Einkünfte aus Spekulationsgeschäft iZm Veräußerung des Objektes in PLZ-Ort2, Adresse2:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob Pönalezahlungen iZm mit einer vorzeitigen Kreditauflösung bzw. Geldbeschaffungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäft iHv EUR 5.340,47 zu berücksichtigen sind. Die erklärten Einkünfte aus Spekulationsgeschäft für das Jahr 2011 stehen iZm Erwerb und Veräußerung von Liegenschaftsanteilen an dem Objekt in PLZ-Ort2, Adresse2, verbunden mit dem Wohnungseigentum an den Wohnungen Top 1 und 2, Garage 1 sowie Magazin 1.

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG Z 1 lit. a 1988 idF BGBl I 111/2010 sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

Bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte sind die tatsächlichen Anschaffungskosten in Abzug zu bringen (vgl. VwGH 31.5.2000, Zl. 97/13/0223). Als Anschaffungskosten gilt der aufgewendete Kaufpreis mitsamt Nebenkosten wie zB Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Provisionen, Gebühren und Abgaben. Nicht zu den Anschaffungskosten gehören jedoch Zinsen für Eigen- oder Fremdkapital sowie Geldbeschaffungskosten und nachträgliche Erhöhungen und Verminderungen der Anschaffungskosten (vgl. VwGH 16.11.1993, Zl. 93/14/0125).

Anschaffungskosten liegen unabhängig davon vor, ob das Wirtschaftsgut eigenfinanziert oder fremdfinanziert wurde. Aus diesem Grund gehören auch Verzugszinsen wegen verspäteter Kaufpreiszahlung und Finanzierungskosten nicht zu Werbungskosten, die bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes zu berücksichtigen wären (vgl. Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG, § 31, Rz. 115).

So im vorliegenden Fall bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgewinn für das Jahr 2011 aus der vorzeitigen Auflösung des "Kredites BKS" Aufwendungen

iHv EUR 5.340,47 geltend gemacht wurden, können diese von den Einkünften aus Spekulationsgewinn nicht abgezogen werden.

Absetzungen für Abnutzung für die Zeit zwischen Anschaffung und Veräußerung kürzen nicht die Anschaffungskosten. Es wird daher keine Ermittlung eines fiktiven Buchwertes vorgenommen (vgl. Kirchmayr/Perl in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG, § 31, Tz. 130).

Die Absetzungen für Abnutzung (AfA) für den Zeitraum 2007 bis 2011 werden mit den im Zuge der Veranlagung berücksichtigten Betrag iHv EUR 13.519,44 berücksichtigt. Die Einkünfte aus Spekulationsgewinn 2011 werden daher wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	lt. Vorlage- antrag:	lt. BFG:
Verkaufspreis:	350.000,00	350.000,00
vorzeitige Auflösung Kredit:	- 5.340,47	-
Anschaffungskosten:	- 211.241,40	- 211.241,40
AfA-Beträge 2007-2011:	13.519,44	13.519,44
Spekulationsgewinn:	146.937,57	152.278,04

Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 30 EStG 1988 idF BGBl I 111/2010 zählen zu den außerbetrieblichen Einkünften, bei denen die Anschaffungskosten vom Veräußerungserlös in Abzug gebracht werden. Zweck der Besteuerung ist es, eine Besteuerung im Falle gelegentlicher Veräußerungsgeschäfte zu erfassen (vgl. Jakom, 1. Auflage, § 30, Rz. 1). Dabei ist lediglich punktuell auf den Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung abzustellen. Nicht hingegen von Bedeutung ist, ob durch die infolge der vorzeitigen, nicht auf unvorhergesehenen Unwägbarkeiten beruhende Veräußerung, der Tatbestand der Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO aufgrund von erwirtschafteten Verlusten, verwirklicht wurde.

Dem Spekulationstatbestand gemäß § 30 EStG idF BGBl I 111/2010 und in weiterer Folge dem Abzug von Anschaffungskosten betreffend das Objekt in PLZ-Ort2, Adresse2, steht nicht entgegen, dass hinsichtlich der Bewirtschaftung dieser Liegenschaft im Zeitraum 2007 bis 2011 der Tatbestand der Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO verwirklicht wurde.

4. rechnerische Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte 2011:

Der Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2011 wird daher wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	- 99.622,61
IVV Immobilien Verw. u. Verw. GmbH:	42.470,52
Pauschbetrag für Werbungskosten:	- 132,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:	8.404,72
Einkünfte aus Spekulationsgeschäft:	152.278,04
Gesamtbetrag der Einkünfte:	103.398,67

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als die in diesem Erkenntnis behandelte Frage der zeitlichen Begründung von Einkünften aus Gewerbebetrieb auf der Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes beruhte. Darüber hinaus folgt dieses Erkenntnis in der Frage der Nichtberücksichtigung von Finanzierungskosten bei der Ermittlung von Einkünften aus Spekulationsgeschäft (vgl. VwGH 16.11.1993, ZI. 93/14/0125) sowie des Vorliegens von Liebhaberei bei Grundstücksvermietungen (vgl. VwGH 14.4.1994, ZI. 93/15/0185) der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 27. September 2019