

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Ralf Schatzl, den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner sowie die fachkundigen Laienrichter Dr. Rupert Mayr und MMag.^a Michaela Schmidt in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Saller & Saller Steuerberatungs GmbH, Raiffeisenstraße 3, 5500 Bischofshofen, über die Beschwerde vom 15. März 2012 gegen den Bescheid des FA St. Johann Tamsweg Zell am See vom 9. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer 2008, den Bescheid des FA St. Johann Tamsweg Zell am See vom 9. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer 2009 und den Bescheid des FA St. Johann Tamsweg Zell am See vom 4. Oktober 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer führte in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2008 bis 2011 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als Handelsvertreter an. Weiters wurden in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2008 bis 2010 neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Verluste aus einem gewerblichen Grundstückshandel geltend gemacht, die mit den Einkünften aus der Handelsvertreterstätigkeit zum Ausgleich gelangten.

Die Einkommensteuerveranlagungen bezüglich der Jahre 2008 und 2009 erfolgten erklärungsgemäß. Im Jahr 2011 führte das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell (nunmehr

Finanzamt Österreich; im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) beim Beschwerdeführer eine Außenprüfung betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für den Zeitraum 2007 bis 2009 durch. Dabei vertrat der Prüfer die Ansicht, dass in der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit kein Grundstückshandel iSd § 23 EStG gesehen werden könne und seien die geltend gemachten Verluste in Höhe von -177.052,80 (2008), -17.493,82 (2009) und -10.767,70 (2010) nicht anzuerkennen. Dabei ging der Prüfer von folgendem Sachverhalt aus (vgl. Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28.11.2011 unter Tz 1):

Der Beschwerdeführer habe mit Kaufvertrag vom 29. September 2008 eine unbebaute Liegenschaft in ***PLZ1*** ***Ort1*** (***EZ1*** ***GB1*** ***Ort1*** mit dem dort vorgetragenen Grundstück ***GrstNr1*** im Flächenausmaß von 725 m²) um den Kaufpreis von € 159.686,- erworben. Die Finanzierung des Kaufpreises sei durch Aufnahme zweier Darlehen bei der ***Bank1*** im Betrag von € 80.000,- sowie bei der ***Bank2*** im Betrag von € 100.000,- erfolgt, wobei es sich dabei um endfällige Darlehen gehandelt habe. Einer Stellungnahme des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 8.9.2011 zufolge sei geplant gewesen, mit einem Partner diese Liegenschaft und die angrenzende Nachbarliegenschaft mit mehreren Wohnhäusern zu bebauen und zu parzellieren, um sie nach Fertigstellung zu verkaufen. Konkret sollten auf der vorgenannten Liegenschaft zwei Reihenhäuser errichtet werden. Nachdem dieses Projekt nicht zur Umsetzung gelangt sei, habe der Beschwerdeführer in der Folge im Mai 2011 (Kaufvertrag vom 6. Mai 2011) diese unbebaute Liegenschaft um einen Kaufpreis von € 115.000,- an das Bauträgerunternehmen ***Bauträger*** GmbH, die auf diesem Grundstück (Grst. ***GrstNr1*** ***EZ1*** ***GB1*** ***Ort1***) die Wohnhausanlage „***XY***“ errichte. Mit eigenem Kaufvertrag vom 6. Mai 2011 habe der Beschwerdeführer die Wohnung Top 2 mit zwei PKW Abstellplätzen in diesem Gebäude von der ***Bauträger*** GmbH um den Kaufpreis von € 110.000,- erworben. Das Grundstück ***GrstNr1*** liege am nördlichen Rand einer Wohnsiedlung in ***Ort1***, wobei sich auf der gegenüberliegenden Straßenseite, nämlich auf dem Grundstück ***GrstNr2*** das Wohnhaus des Beschwerdeführers befinde.

Seitens des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers war im Zuge der Außenprüfung mit Schriftsatz vom 8.9.2011 folgende Stellungnahme betreffend das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels abgegeben worden:

„Nach § 31 BAO fällt eine Betätigung dann unter die außerbetrieblichen Einkunftsarten, wenn sie nicht über die den [sic!] Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht. Vermögensverwaltung liegt gemäß §32 BAO vor, wenn Vermögen genutzt wird (zB durch Vermietung einer Immobile). Die Nutzung von Vermögen kann jedoch auch einen Gewerbebetrieb darstellen, wenn alle Merkmale eines Betriebes erfüllt sind. Dabei hat die Beurteilung, ob vermögensverwaltende oder gewerbliche Tätigkeit vorliegt, stets nach der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit zu erfolgen (...). Im Sinne der Einkommensteuerrichtlinien liegt allgemein dann gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn der Grundstückseigentümer ähnlich

einem Grundstücksmakler oder Bauaufschließungsunternehmer seinen Besitz ganz oder teilweise durch Baureifmachung in Baugelände umgestaltet, zu diesem Zweck das Grundstück nach einem bestimmten Bebauungsplan aufteilt und es sodann an verschiedene Interessenten veräußert (...). Demgegenüber liegt entsprechend den Richtlinien Vermögensverwaltung vor, wenn es sich bei der Grundstücksveräußerung um den Abschluss der privaten Nutzung handelt und die Veräußerung zur Realisierung des während der Besitzzeit eingetretenen Substanzwertsteigerungen erfolgt. Kennzeichen der (privaten) Vermögensverwaltung ist somit die Nutzung des Vermögens in Form der Fruchtziehung, an deren Ende zwar auch die Veräußerung des Vermögensgegenstandes steht, dies jedoch nicht als eigentlicher Zweck der Gewinnerzielung, sondern als hinter die laufende Fruchtziehung zurücktretender Effekt. Erfolgt der Erwerb eines Grundstücks, die Errichtung eines Gebäudes und die nachfolgende Veräußerung durch einen im Baugewerbe Tätigen spricht dies tendenziell für die Gewerblichkeit auch wenn es sich nur um ein Objekt handelt sollt [sic!] (...). Anhand der in den Richtlinien angeführten Indizien, welche für einen Grundstückshandel sprechen, sei nun der gegenständliche Fall betrachtet:

1. Planmäßige Parzellierung, Aufschließung, Baureifmachung

*Im Jahr 2008 machte ***Bf1*** von seinem Optionsrecht Gebrauch, die in unmittelbarer Nähe seines privat genutzten Grundstückes gelegene Liegenschaft zu erwerben. Dies mit Überlegung, diese Liegenschaft mit mehreren Wohnhäusern zu bebauen, diese zu parzellieren, um sie dann einzeln nach Fertigstellung spätestens im Jahr 2010 zu verkaufen (dies belegbar durch die entsprechenden Pläne und Studien). Wesentlicher Hintergrund dieser kaufmännischen Überlegungen war dabei auch die zum Ankaufszeitpunkt in Bau befindlichen Lärmschutzmaßnahmen an der Tauernautobahn, was zu einer entsprechenden Aufwertung der Liegenschaft führen sollte.*

2. Betreibung eines Bebauungsplanes, Aufstellung von Entwürfen

****Bf1*** beauftragte die Erstellung von Planungsentwürfen und führte persönlich Gespräche mit Architekten und Baumeistern.*

3. Schaffung wesentlicher Voraussetzung für die Erschießung und künftige Bebauung

****Bf1*** legte ebenfalls persönlich und aus eigenem Antrieb alle Unterlagen der zuständigen Baubehörde vor und führte aufgrund seines Wissens (gemeinsam mit dem Bauträger) die Bauverhandlungen.*

4. Verkaufsaktivitäten

****Bf1*** hat sich selbstständig und persönlich mit dem Verkauf der Immobile beschäftigt (u.a. in einer Vielzahl von persönlichen Verkaufsgesprächen bzw. mittels auf eigene Rechnung platzierter Werbung und Inseraten).*

5. Fremdkapitalquote

Der Ankauf des Grundstückes wurde zu 100% mit Fremdkapital finanziert. Die Rückzahlung des Darlehens wurde mit den Kreditinstituten endfällig mit dem Verkauf der Liegenschaften vereinbart.

6. Berufliche Nahebeziehung

*In der Vergangenheit war ***Bf1*** immer wieder mit der Entwicklung und Umsetzung von Immobilienprojekten beschäftigt (zB Projekt „***A***“); darüber hinaus ist er laufend in der Entwicklung von Neuprojekten (z.B. „Hotelprojekt ***Ort1***“ oder „Projekt ***Ort3***“) engagiert.“*

Demgegenüber begründete der Prüfer – teilweise unter Bezugnahme auf die oa Stellungnahme des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers – das Nichtvorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels wie folgt (vgl Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28.11.2011 unter Tz 1):

*„Nach Ansicht des ho. Finanzamtes führt die Baureifmachung einer unbebauten Liegenschaft mit Planung und dem Verkauf dieser damals noch unbebauten Liegenschaft 3 Jahre später an ein Bauträgerunternehmen auch bei einer 100%igen Fremdfinanzierung des ursprünglichen Liegenschaftskaufes bei einem Berufsfremden noch nicht zu einem gewerblichen Grundstückshandel iSd § 23 EStG. Dass die von ***Bf1*** im Mai 2011 angeschaffte Wohnung Top 2 in dem von der ***Bauträger*** GmbH errichteten Gebäude auch verkauft werden soll, ist nach der derzeitigen Aktenlage völlig ungeklärt. Da bis dato keinerlei Verkaufsaktivitäten diesbezüglich aktenkundig sind, ist wohl von einer Vermietung dieser Wohnung – wie 3 andere Wohnungen auch – auszugehen. Wäre ein Verkauf dieser Wohnung tatsächlich beabsichtigt, so hätte ***Bf1*** sicher entsprechende Werbemaßnahmen bereits zum Zeitpunkt der Errichtung gesetzt, zumal die Wohnung im November 2011 fertiggestellt wird. Wird nur eine Liegenschaft – wie im vorliegenden Fall – angeschafft und baureif gemacht, aber nach 3 Jahren als unbebaute Liegenschaft wieder veräußert, so fehlt es an der von der Judikatur geforderten planmäßigen wiederholten Anschaffung von Objekten und deren Umsatz. Hingegen begründet ein einmaliger Umsatz für sich noch keinen Gewerbebetrieb (...).*

Was die Schaffung der wesentlicher [sic!] Voraussetzung für die Erschließung und künftige Bebauung betrifft (Punkt 3 der Stellungnahme), so blieb es bei den Vorbereitungshandlungen für dieses ‚eine Projekt‘. Mangels einer Umsetzung dieses Projektes gelangte nämlich nur diese eine unbebaute Liegenschaft 3 Jahre nach deren Anschaffung zum Verkauf. Der Umstand von Verkaufsaktivitäten (Punkt 4 der Stellungnahme) wird zwar behauptet, konkrete Nachweise dafür wurden aber bislang nicht beigebracht, wobei auch in den Gewinnermittlungen der Jahre 2008 bis 2010 keinerlei Aufwendungen für entsprechende Werbemaßnahmen enthalten sind. Zur Fremdkapitalquote (Punkt 5 der Stellungnahme) ist zu bemerken, dass auch die Tatsache

*einer 100%igen Fremdfinanzierung im Rahmen des Verkaufes „einer unbebauten Liegenschaft“ bei einem Betriebsfremden noch nicht zur Einstufung als gewerblicher Grundstückshandel führt, zumal diesem Umstand nur Indizwirkung zukommt. Von einer beruflichen Nahebeziehung zu Grundstücksgeschäften – wie unter Punkt 6 der Stellungnahme angeführt – kann im vorliegenden Fall wohl kaum gesprochen werden, zumal ***Bf1*** „Handelsvertreter“ und nicht Immobilienmakler oder sonst in der Baubranche (bspw als Baumeister, Baunebengewerbe etc.) tätig ist. Der Abgabepflichtige war vor diesem Projekt nie eigenständig mit der Entwicklung und Umsetzung von Immobilienprojekten beschäftigt. Das in der Stellungnahme angeführte Projekt „***A***“ wurde im Rahmen einer GmbH abgewickelt, an der ***Bf1*** nur beteiligt war. Von wesentlicher Bedeutung ist im gegenständlichen Fall auch die Tatsache, dass ***Bf1*** über keine Gewerbeberechtigung für einen gewerblichen Grundstückshandel verfügt. Nach dem Gesamtbild des vorliegenden Sachverhaltes kann in der Baureifmachung einer Liegenschaft und der geplanten Errichtung von 2 Reihenhäusern auf der gegenständlichen Liegenschaft, die schließlich nach 3 Jahren im Verkauf dieser einen unbebauten Liegenschaft endete, noch kein gewerblicher Grundstückshandel iSd § 23 EStG gesehen werden. Offenkundig sprechen verschiedene Umstände dafür, dass sich ***Bf1*** nach Erkennen der Sachlage (keine bzw. geringe Nachfrage an Reihenhäusern in ***Ort1***, 100%iger Fremdmiteinsatz, drohender Verlust) entschlossen hat, die Liegenschaft so rasch wie möglich zu veräußern, um den finanziellen Schaden so gering wie möglich zu halten. Ein gewerblicher Grundstückshandel ist demnach nicht gegeben.“*

Die belangte Behörde folgte der vom Prüfer vertretenen Ansicht und erließ für die Jahre 2008 und 2009 nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechende Einkommensteuerbescheide (Einkommensteuerbescheid 2008 vom 9. Jänner 2012 und Einkommensteuerbescheid 2009 vom 9. Jänner 2012). Bezüglich des Jahres 2010 erfolgte die Berichtigung im Rahmen des Erstbescheides (Einkommensteuerbescheid 2010 vom 4. Oktober 2011).

Am 15. März 2012 wurde innerhalb der von der belangten Behörde verlängerten Berufungsfristen gegen die vorgenannten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008, 2009 und 2010 über das FinanzOnline-Portal rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und damit die Anerkennung der gewerblichen Tätigkeit (Grundstückshandel) beantragt. Mit ergänzendem Schriftsatz des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 15. März 2012 wurde dazu nach einleitendem Verweis auf die mit Schriftsatz vom 8. September 2011 abgegebene Stellungnahme begründend im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

Der Grund, weshalb die gegenständlichen Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt wurden, habe darin gelegen, dass die spätere Veräußerung auf planmäßige Art und Weise erfolgen sollte. Die 100%ige Fremdfinanzierung stelle dafür ein wesentliches Argument dar. Der Weg und der (geplante) Zeitpunkt der Veräußerung seien von Anfang an vorgegeben gewesen. Das Ausnützen sich möglicherweise in der Zukunft zufällig ergebender Möglichkeiten sei gerade ***Ort1*** nicht gewollt gewesen. Für die Prüfung, ob Gewerbebetrieb oder

Vermögensverwaltung im gegenständlichen Fall vorliegt, könnten daher im Sinne einer ex ante Betrachtung wohl nur die im Zeitpunkt der Anschaffung des Grundstückes im Herbst 2008 gegebenen Umständen maßgebend sein. Später eingetretene Entwicklungen, zumal sie nicht vorhersehbar gewesen seien und damit unternehmerisches Risiko darstellen würden, seien in die Beurteilung nicht mehr einzubeziehen.

Auf die im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung erfolgten Ausführungen wurde zusammengefasst wie folgt repliziert:

Die gesetzten Verkaufsaktivitäten könnten abschließend wohl nur durch die mündliche Beschreibung der Verkaufsgespräche durch den Steuerpflichtigen bewiesen werden. Wenn auch nur im geringen Ausmaß, so seien doch – anders als die Betriebsprüfung behauptet – Inserate gesetzt und Verkaufsunterlagen aufgelegt worden.

Es sei zwar richtig, dass der Tatsache einer 100%igen Fremdfinanzierung nur Indizwirkung zukommt; da aber für einen Großteil der aufgenommenen Mittel darüber hinaus Endfälligkeit, dh Tilgung der Schuld zum Zeitpunkt der Verfügbarkeit der finanziellen Mittel nach dem erfolgten Verkauf, vereinbart worden sei, spreche der Grundkauf gegen Vermögensveranlagung und Vermögensverwaltung, dafür im Besonderen für das planmäßige Ausnützen von Gewinnchancen durch den Grundstückshandel.

Das Argument der beruflichen Nahebeziehung könne auch auf die in den Jahren 1995 bis 2002 erklärte Bauträgertätigkeit – darunter auch angefallene Kosten für ein nicht realisiertes Projekt „Wohnanlage ***Ort2***“ – gestützt werden. ***Bf1*** sei zwar beim Projekt „***A***“, welches das oben erwähnte Bauträgerprojekt schließlich zur Ausführung gebracht habe, nur Gesellschafter einer Bauträger-GmbH gewesen, dennoch habe er sich aufgrund der Vorgeschichte mit dieser Immobilienprojektentwicklung befasst.

Betreffend das Fehlen einer Gewerbeberechtigung für einen gewerblichen Grundstückshandel sei darauf hinzuweisen, dass die abgabenrechtliche Begriffsdefinition eines Gewerbebetriebes unabhängig davon erfüllt werde, ob die Tätigkeit der Gewerbeordnung unterliegt oder nicht.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde vom 19. Februar 2013 als unbegründet abgewiesen. Dabei wurde im Rahmen der Begründung zunächst insbesondere auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.04.2008, 2006/13/0019, verwiesen, in dem der VwGH der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht zufolge einen ähnlich gelagerten Sachverhalt zu beurteilen hatte und in dem das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit vom VwGH verneint wurde. Daran anschließend wurde im Wesentlichen wie folgt ausgeführt: Entgegen dem Vorbringen unter Punkt 6. in der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 08.09.2011 sei in der beruflichen Tätigkeit von ***Bf1*** keine berufliche Nahebeziehung zu Grundstücksgeschäften zu erblicken, zumal der Berufungswerber hauptberuflich als Handelsvertreter und nicht als Bauträger bzw Immobilienmakler oder sonst

in der Baubranche (bspw als Baumeister, Baunebengewerbe etc) tätig sei. Der Abgabepflichtige sei vor diesem Projekt nie eigenständig mit der Entwicklung und Umsetzung von Immobilienprojekten beschäftigt gewesen. Das in der Stellungnahme angeführte Projekt „***A***“ sei im Rahmen einer GmbH abgewickelt worden, an der ***Bf1*** nur beteiligt gewesen sei. Was die in den Jahren 1995, 1996 und 1997 geltend gemachten Kosten aus einer Bauträgertätigkeit betrifft, so gehe aus der Berufung weder das konkrete Bauvorhaben noch die Abwicklung dieses Bauträgergeschäftes hervor. Nachdem ***Bf1*** keine Konzession für das Bauträgergeschäft (§ 117 GewO) besitzt, sei zweifelhaft, dass er dieses Bauvorhaben selbst abgewickelt hat. Nach der Aktenlage hätten im vorliegenden Fall umfangreiche Grundstückstransaktionen nicht stattgefunden. Im Prüfungszeitraum 2008 bis 2010 und auch danach sei lediglich eine Grundstücksveräußerung (Kaufvertrag vom 6. Mai 2011) aktenkundig, wobei der Grund für diesen Verkauf offenkundig darin gelegen habe, durch eine möglichst rasche Veräußerung dieser Liegenschaft den finanziellen Schaden aus diesem Geschäft so gering wie möglich zu halten. Auch der während der Außenprüfung angeblich geplante Verkauf der von der ***Bauträger*** GmbH im Jahre 2011 erworbenen Wohnung Top 2 in der Wohnhausanlage „***XY***“ in ***Ort1*** habe bis heute nicht stattgefunden. Obwohl diese Wohnung bereits im November 2011 fertiggestellt worden sei, habe der Berufungswerber diesbezüglich keinerlei Verkaufsaktivitäten gesetzt, weshalb davon ausgegangen werden könne, dass diese Wohnung in absehbarer Zeit auch nicht zum Verkauf bestimmt ist. Dieser Umstand werde auch durch die steuerliche Behandlung dieser Wohnung in der Einkommensteuererklärung für 2011 bestätigt, wo unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für diese Wohnung eine Afa sowie Finanzierungskosten als Werbungskosten abgesetzt worden seien. Ernsthafte Bemühungen, weitere Grundstücke zu erwerben, seien ebenfalls nicht zu erkennen. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Betätigung des Berufungswerbers schon aufgrund seines geringen Umfangs nicht als gewerblich eingestuft werden kann. Das Tätigwerden des Berufungswerbers habe jenes Ausmaß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, bei weitem nicht überschritten. Eine Betätigung, die sich darauf beschränkt, ein unbebautes Grundstück und eine Wohnung anzukaufen und das noch immer unbebaute Grundstück zu verkaufen, entspreche nicht dem Bild, das nach der Verkehrsauffassung einen gewerblichen Grundstückshandel ausmacht. Dass der Berufungswerber für die Anschaffung der gegenständlichen Liegenschaft (2008) und der Wohnung (2011) jeweils Fremdkapital einsetzte, trete demgegenüber als für das Vorliegen von gewerblichem Grundstückshandel sprechender Umstand in den Hintergrund.

Mit Schreiben vom 25. April 2013 wurde seitens des Beschwerdeführers innerhalb verlängerter Frist rechtzeitig ein Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008, 2009 und 2010 an den unabhängigen Finanzsenat eingebracht. Darin wurde begründend ausgeführt, dass für die Beurteilung, ob gewerblicher Grundstückshandel oder bloße Vermögensverwaltung vorliegt, ausschließlich die Umstände, welche bereits ausführlich in der Stellungnahme vom 8. September 2011 und der gegenständlichen Berufung dargelegt

worden seien, aus der damaligen Sicht heranzuziehen seien. Diese seien – aus damaliger Sicht gesehen – eindeutig so ausgeprägt gewesen, dass ein gewerblicher Grundstückshandel zu erklären gewesen sei.

Am 4. Juni 2013 erfolgte die Vorlage der gegenständlichen Berufung an den unabhängigen Finanzsenat.

Aufgrund der entsprechenden Verfügung des GV-Ausschusses des BFG vom 26. Jänner 2022 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 6032 zugeteilt (Umverteilung).

Vom Berichterstatter wurden in der Folge von Amts wegen insbesondere folgende Ermittlungshandlungen durchgeführt: Einsichtnahme in das Grundbuch und in die Urkundensammlung des Grundbuchs betreffend das Grundstück mit der Nummer ***GrstNr2***, ***GB1*** ***Ort1*** sowie betreffend die ***EZ1***, ***GB1*** ***Ort1***; Einsichtnahme in das Firmenbuch betreffend die ***A und Bf1 GmbH*** (FN ***FN Nr1***) und betreffend die ***Handels GmbH*** (FN ***FN Nr2***); Einsichtnahme in den Veranlagungsgakt des Finanzamtes.

Im Rahmen der am 28. April 2022 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde die Sachlage umfassend erörtert und wurde vom Beschwerdeführer insbesondere dargelegt, wie sich die Projektpläne betreffend die Verwertung der Liegenschaft ***EZ1***, ***GB1*** ***Ort1*** im Zeitablauf änderten und auf welche Umstände diese Änderungen zurückzuführen waren. Weiters legte der Beschwerdeführer seine früheren Verbindungen zum Immobiliengewerbe dar.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer verfügte von 31.7.1987 bis zum 29.5.2012 über die Gewerbeberechtigung für Handelsagenten (vgl Schreiben der BH ***Ort4*** vom 9.12.1987 betreffend Verständigung der Gewerbebegründung und Schreiben der BH ***Ort5*** vom 31.5.2012 betreffend Endigung der Gewerbeberechtigung).

Der Beschwerdeführer verfügt und verfügte er insbesondere auch im Streitzeitraum nicht über eine Konzession für das Gewerbe des Immobilientreuhänders.

Von ***tt.mm.2002*** bis ***tt.mm.2005*** war der Beschwerdeführer im Firmenbuch als Gesellschafter (Beteiligungsausmaß: 50%) und neben dem weiteren Gesellschafter Herrn

BA (Beteiligungsausmaß: 50%) als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der im Geschäftszweig Wohnbauträger tätigen ***A und Bf1 GmbH***, eingetragen (vgl Auszug aus dem Firmenbuch, FN ***FN Nr1***). Im Rahmen der operativen Tätigkeit der vorgenannten GmbH erfolgte zwischen dem Beschwerdeführer und Herrn ***BA*** eine Aufteilung dergestalt, dass sich der Beschwerdeführer um die Akquise von Projekten und um Veräußerungsmaßnahmen kümmerte, während Herr ***BA*** sich um die Bauausführung kümmerte und wurden von dieser GmbH in dem Zeitraum, in dem der Beschwerdeführer als Gesellschafter an ihr beteiligt war, mehrere Bauprojekte abgewickelt. Nach der Beendigung der Zusammenarbeit mit Herrn ***BA*** und dem Ausscheiden als Gesellschafter der vorgenannten GmbH war der Beschwerdeführer – neben der Vermietung von Wohnungen zu Wohnzwecken – wieder hauptsächlich als Handelsagent tätig.

In den Streitjahren 2008 bis 2010 war der Beschwerdeführer im Rahmen des nicht protokollierten Einzelunternehmens „Handelsagentur ***Bf1***“ im Wirtschaftszweig Handelsvermittlung von Waren ohne ausgeprägten Schwerpunkt tätig. Mit Einbringungsvertrag vom 26.9.2011 brachte der Beschwerdeführer das vorgenannte Einzelunternehmen in die am 17.9.2009 in das Firmenbuch eingetragene ***Handels GmbH*** ein. Die ***Handels GmbH*** ist im Geschäftszweig Handel mit Waren aller Art tätig und ist der Beschwerdeführer seit Gründung alleiniger Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer dieser Gesellschaft (vgl Auszug aus dem Firmenbuch, FN ***FN Nr2***).

Darüber hinaus vermietete der Beschwerdeführer in den Streitjahren 2008 bis 2010 insgesamt 3 Wohnungen zu Wohnzwecken (***Adresse1***; ***Adresse2***; ***Adresse3***; vgl die diesbezüglichen Angaben in den für den Beschwerdeführer eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2008 bis 2010).

Mit Kaufvertrag vom 29. September 2008 erwarb der Beschwerdeführer von Herrn ***CD*** eine an das im Eigentum des Beschwerdeführers befindliche Grundstück mit der Nummer ***GrstNr2***, ***GB1*** ***Ort1***, auf dem sich das Wohnhaus des Beschwerdeführers befindet, angrenzende unbebaute Liegenschaft (***EZ1*** ***GB1*** ***Ort1*** mit dem dort vorgetragenen Grundstück ***GrstNr1*** im Flächenausmaß von 725 m²), die mit einem Vorkaufsrecht zu Gunsten des Beschwerdeführers belastet war.

Das vorgenannte Vorkaufsrecht wurde zunächst in dem zwischen dem Beschwerdeführer und Herrn ***CD*** am 23.11.1992 abgeschlossenen Kaufvertrag, mit dem der Beschwerdeführer das Grundstück mit der Nummer ***GrstNr2***, ***GB1*** ***Ort1***, erwarb, vereinbart. Mit zwischen denselben Parteien abgeschlossener Vereinbarung vom 26.9.2006 wurde die ursprünglich vereinbarte Vorkaufsvereinbarung aufgehoben und in abgeändertem Umfang neu abgeschlossen.

Der Kaufpreis für das mit Kaufvertrag vom 29. September 2008 vom Beschwerdeführer erworbene Grundstück betrug 159.686,- Euro und erfolgte die Finanzierung des Kaufpreises

durch Aufnahme zweier Bankdarlehen, wobei die Darlehensvaluta in Summe 180.000,- Euro betrugen. Bei den Darlehen handelte es sich um endfällige Darlehen, wobei betreffend die Laufzeit des mit der *****Bank2***** abgeschlossenen Kreditvertrages über einen Kredit iHv 100.000,- Euro „bis auf weiteres, längstens jedoch bis 31.12.2010“ vereinbart war.

Der Beschwerdeführer hatte ursprünglich geplant, auf der mit Kaufvertrag vom 29. September 2008 erworbenen Liegenschaft zwei Reihenhäuser zu errichten, das Grundstück zu parzellieren und abzuverkaufen und beauftragte er zu diesem Zweck nach dem erfolgten Ankauf der Liegenschaft die *****Z GmbH***** unter anderem mit der diesbezüglichen Projektentwicklung und der Erstellung eines Entwurfs. Aufgrund der geringen Nachfrage nach Reihenhäusern wurden die ursprünglichen Projektpläne jedoch wieder verworfen und plante der Beschwerdeführer sodann die Errichtung eines Wohnhauses mit 4 Wohneinheiten, wobei der Beschwerdeführer das Bauträgerunternehmen *****Bauträger*** GmbH** als Bauführer beauftragte. Der Beschwerdeführer beabsichtigte die Veräußerung dieser Wohneinheiten als Eigentumswohnungen und bemühte er sich bereits vor Fertigstellung vorwiegend im Rahmen persönlicher Gespräche mit ortsansässigen Personen um die Findung von Kaufinteressenten. Nachdem einer der Kaufinteressenten den Wunsch äußerte, eine öffentliche Förderung für den Erwerb der Eigentumswohnung in Anspruch zu nehmen, was aufgrund der nicht vorhandenen Konzession des Beschwerdeführers für das Gewerbe des Immobilientreuhänders nicht möglich war, veräußerte der Beschwerdeführer in der Folge im Mai 2011 (Kaufvertrag vom 6. Mai 2011) diese noch immer unbebaute Liegenschaft um einen Kaufpreis von 115.000,- Euro an das Bauträgerunternehmen *****Bauträger*** GmbH**, die auf diesem Grundstück in der Folge die Wohnhausanlage „*****XY*****“ mit 4 Wohnungen errichtete. Mit weiterem Kaufvertrag vom 6. Mai 2011 erwarb der Beschwerdeführer von diesen von der *****Bauträger*** GmbH** zu errichtenden Wohnungen die Wohnung Top 2 mit zwei PKW Abstellplätzen um 110.000,- Euro und begann der Beschwerdeführer im Jahr 2012 mit der Vermietung dieser im November 2011 fertiggestellten Wohnung (*****Adresse4*****, *****PLZ1***** *****Ort1*****).

Werbemaßnahmen für den Ankauf von Immobilien wurden vom Beschwerdeführer im Streitzeitraum nicht gesetzt. Eine auf den An- und Verkauf von Immobilien gerichtete Wiederholungsabsicht lag nicht vor und handelte es sich bei dem gegenständlichen Projekt der Absicht des Beschwerdeführers zufolge um ein einmaliges.

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers überschreitet im Streitzeitraum nach Art und Umfang nicht jenes Ausmaß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist und übersteigt diese nach dem objektiven Gesamtbild der Verhältnisse nicht den Rahmen der Vermögensverwaltung. Die Tätigkeit entspricht nicht dem Bild, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; Ritz, BAO⁶ § 167 Rz 8 mwN).

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze ist betreffend den vorliegenden Beschwerdefall wie folgt auszuführen:

Die Feststellungen betreffend die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Geschäftsführer und Gesellschafter der ***A und Bf1 GmbH*** beruhen auf den glaubwürdigen Ausführungen des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen betreffend die Finanzierung des mit Kaufvertrag vom 29. September 2008 vom Beschwerdeführer realisierten Grundstückskaufes beruhen auf den glaubwürdigen, nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der Amtspartei nicht widersprochenen Ausführungen des Beschwerdeführers sowie auf dem aktenkundigen Kreditvertrag vom 18.11.2008, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer und der ***Bank2***.

Dass der Beschwerdeführer eigenen Angaben zufolge ursprünglich geplant hatte, auf der mit Kaufvertrag vom 29. September 2008 erworbenen Liegenschaft zwei Reihenhäuser zu errichten, das Grundstück zu parzellieren und abzuverkaufen, ist insbesondere angesichts der aktenkundigen Beauftragung der ***Z GmbH*** durch den Beschwerdeführer mit der diesbezüglichen Projektentwicklung und der Erstellung eines Entwurfs als glaubhaft anzusehen und wurde diesem Vorbringen insoweit auch von der Amtspartei nicht entgegengetreten. Die Feststellungen betreffend den weiteren Ablauf des Projekts beruhen auf den glaubwürdigen Ausführungen des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung, denen die Amtspartei nicht entgegengetreten ist.

Dafür, dass der Beschwerdeführer plante, nach dem von ihm geplanten Immobilienprojekt, das zunächst lediglich die Errichtung und den Verkauf von zwei Reihenhäusern bzw in weiterer Folge die Errichtung und den Abverkauf eines Wohnhauses mit 4 Wohneinheiten umfasste,

noch weitere Projekte zu realisieren (Wiederholungsabsicht), sind im gegenständlichen Fall keine Anhaltspunkte erkennbar und wurde derartiges vom Beschwerdeführer auch gar nicht behauptet. Vielmehr wurde vom Beschwerdeführer im Rahmen der mündlichen Verhandlung selbst dargelegt, dass es sich um ein einmaliges Projekt ohne Wiederholungsabsicht gehandelt habe und er sich aus diesem Grund nicht um eine für eine Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshändler erforderliche Konzession (Anm: Nach § 117 Abs 2 Z 3 GewO unterliegt hinsichtlich des konzessionierten Gewerbes des Immobilienreuhändlers der Konzessionspflicht unter anderem der [gewerbsmäßige] Handel mit Immobilien) bemüht habe. Zudem ist in diesem Zusammenhang insbesondere auch darauf zu verweisen, dass der Beschwerdeführer sich betreffend den Ankauf von Grundstücken nicht werbend an die Allgemeinheit gerichtet hat. Vielmehr wurde ihm das Vorkaufsrecht an der Liegenschaft ***EZ1*** ***GB1*** ***Ort1*** mit dem dort vorgetragenen Grundstück ***GrstNr1*** in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb des Baugrundes für sein Wohnhaus vertraglich eingeräumt.

Dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers im Streitzeitraum in Gestalt des An- und Verkaufs einer einzelnen unbebauten Liegenschaft in unverändertem Zustand nach Art und Umfang nicht jenes Ausmaß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist und nicht den Rahmen der Vermögensverwaltung übersteigt, sowie dass diese Tätigkeit nicht dem Bild, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht, entspricht, ist angesichts der übrigen unter Punkt 1 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen als offenkundig anzusehen. Weiterführend sei in diesem Zusammenhang auf die diesbezüglichen unter Punkt 3 dargelegten Erwägungen verwiesen, die aus Gründen der Verständlichkeit und Nachvollziehbarkeit der Entscheidung im Rahmen der rechtlichen Erwägungen wiedergegeben werden.

Im Übrigen ergeben sich die obigen Sachverhaltsfeststellungen aus den jeweils zitierten aktenkundigen Unterlagen.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung vor BGBl I 2012/22 zählen zu den sonstigen Einkünften ua Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 30 EStG 1988.

§ 30 EStG 1988 in der im in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung vor BGBl I 2012/22 lautet auszugsweise (soweit für den Beschwerdefall relevant) wie folgt:

„(1) Spekulationsgeschäfte sind:

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. 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.

...

(3) Spekulationsgeschäfte liegen nicht vor:

1. Soweit die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören.

...

(4) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen insoweit zu erhöhen, als sie nicht bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte zu berücksichtigen sind. Sie sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Wird unbebauter Grund und Boden veräußert, so vermindern sich die Einkünfte nach Ablauf von fünf Jahren seit seiner Anschaffung um jährlich 10%. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 440 Euro betragen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).

...“

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

Eine Betätigung ist im Allgemeinen nachhaltig iSd § 23 Z 1 EStG 1988, wenn sie unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses wiederholt wird (vgl zB VwGH 30.9.1980, 317, 520/80).

Nachhaltigkeit liegt allerdings nicht nur dann vor, wenn die Tätigkeit auch tatsächlich wiederholt (dauernd) ausgeübt wird; auch eine einmalige Tätigkeit ist nachhaltig, wenn die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung einer gewerblichen Tätigkeit hinweisen; eine Tätigkeit ist somit bereits nachhaltig, wenn sie mit der Absicht, sie zu wiederholen, ausgeführt wird (vgl zB VwGH 26.7.2000, 95/14/0161). Dabei ist nach den Gegebenheiten des Einzelfalles aus den objektiven Sachverhaltselementen zu erschließen, ob eine Wiederholungsabsicht besteht (vgl zB VwGH 30.9.1980, 317, 520/80).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (vgl VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015; 24.2.2005, 2001/15/0159). Die Frage, ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung bzw Vermögensverwertung im Vordergrund steht, erfordert eine Einzelfallbeurteilung, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu treffen ist (vgl VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015; 28.6.2012, 2009/15/0113; 24.1.2007, 2003/13/0118).

Das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels hat nach der Rsp des VwGH zur Voraussetzung, dass die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (vgl zB VwGH 28.6.2012, 2009/15/0113; 24.2.2005, 2001/15/0159; 26.7.2000, 95/14/0161). In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, dass nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (vgl VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015; 23.4.2008, 2006/13/0019).

Eine umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit ist ein Indiz für ein planmäßiges Vorgehen und damit für eine nachhaltige zu gewerblichen Einkünften führende Tätigkeit (vgl VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Entscheidend ist allerdings nicht die absolute Zahl an An- bzw Verkaufsvorgängen, sondern das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse (vgl VwGH 26.7.2000, 95/14/0161). Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist dabei auch auf

den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen. Daher spricht der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig wieder zu veräußern, ebenfalls für eine gewerbliche Tätigkeit (vgl VwGH 25.3.1999, 94/15/0171). So hat der Verwaltungsgerichtshof die Errichtung von sechs Eigenheimen mit nachfolgendem Abverkauf von drei Eigenheimen, welcher binnen drei Jahren erfolgte, als gewerbliche Tätigkeit eingestuft (vgl VwGH 7.11.1978, 2085, 2139/78). Im Falle einer beruflichen Nahebeziehung (Realitätenvermittler) hat der Gerichtshof bereits zwei Grundstücksverkäufe innerhalb von zwei Jahren als ausreichend für die Gewerblichkeit angesehen (vgl VwGH 9.7.1965, 28/65).

Die einmalige Errichtung eines Gebäudes mit neun Garconnieren und ihr kurzfristiger Abverkauf im Wohnungseigentum an einen einzigen Erwerber hat der Verwaltungsgerichtshof demgegenüber – mangels Nachhaltigkeit – nicht als gewerbliche Tätigkeit qualifiziert (VwGH 30.9.1980, 317, 520/80). Begründend führte der VwGH dazu aus, dass erst die für den Grundstücks- bzw Wohnungshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz oder der auf Ausnützung der Marktverhältnisse gezielte Erwerb von Baugrund, seine Parzellierung, die Errichtung von Wohnungen und deren Veräußerungen die entsprechenden Geschäfte aus dem Kreis der der Privatsphäre zuzuweisenden Betätigung herausheben und sie bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen zu einer nachhaltigen Tätigkeit machen.

Im gegenständlichen Fall vertritt der Beschwerdeführer die Ansicht, dass für die Prüfung, ob nach der Maßgabe der Rsp des VwGH bereits ein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen ist, im Sinne einer ex ante Beurteilung ausschließlich auf die Umstände und die Absichten des Beschwerdeführers im Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbs abzustellen sei und bringt der Beschwerdeführer mit diesem Vorbringen implizit zum Ausdruck, dass die von den ursprünglichen Absichten des Beschwerdeführers abweichenden, dem Liegenschaftserwerb zeitlich nachgelagerten tatsächlichen Vorgänge unerheblich seien. Damit verkennt der Beschwerdeführer jedoch, dass für die Prüfung der Nachhaltigkeit nach der Rsp des VwGH eine über den Veranlagungszeitraum hinausgehende, mehrjährige Betrachtung angestellt werden muss (vgl zB VwGH 26.7.2000, 95/14/0161). Zudem kommt es der Rsp des VwGH zufolge gerade nicht entscheidend auf die ursprüngliche Absicht an, sondern auf das objektive Gesamtbild (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159; 14.11.1984, 82/13/0242).

Betrachtet man den objektiven Geschehensablauf, hat der Beschwerdeführer im gegenständlichen Fall mit dem im Jahr 2011 erfolgten Verkauf der unbebauten Liegenschaft, welche im Jahr 2008 angeschafft worden war, lediglich eine einmalige Tätigkeit ausgeübt. Zwar kann nach der Rsp des VwGH grundsätzlich auch eine einmalige Tätigkeit einen Gewerbebetrieb begründen. Lassen die Umstände – wie im vorliegenden Fall – eine Wiederholungsabsicht nicht erkennen, dann begründet eine einmalige Tätigkeit allerdings keine für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit erforderliche Nachhaltigkeit (vgl zB VwGH 10.9.1979, 225f, 2049f/79; 13.4.1967, 1678/66).

Berücksichtigt man neben dem geringen Umfang der ausgeübten Tätigkeit das nicht planmäßige Vorgehen des Beschwerdeführers (mehrmalige Planänderungen und letztlich Verwerfung der ursprünglichen Bebauungs- und Veräußerungspläne) und das Unterbleiben der Vornahme von wertsteigernden Maßnahmen (Weiterverkauf der unbebauten Liegenschaft mit Verlust), liegt somit nach dem objektiven Gesamtbild eine gewerbliche Tätigkeit nicht vor; entspricht die Tätigkeit des Beschwerdeführers doch weder seinem Umfang nach noch seiner Art nach dem Bild eines gewerblichen Grundstückshandels. Dass der Beschwerdeführer für den im Jahr 2008 realisierten Liegenschaftserwerb Fremdkapital einsetzte und die auf frühere Tätigkeiten des Beschwerdeführers zurückzuführenden Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft treten demgegenüber als für das Vorliegen von gewerblichem Grundstückshandel sprechende Umstände in den Hintergrund.

Wie der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 23.4.2008, 2006/13/0019, dargelegt hat, entspricht eine Veräußerung des „nackten Grund und Bodens“ mit Verlust im Übrigen auch nicht dem, was nach der Verkehrsanschauung von einem gewerblichen Grundstückshändler zu erwarten ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit als gewerblich iSd § 23 Z 1 EStG 1988 einzustufen ist, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beantworten ist (vgl zB VwGH 29.7.2010, 2008/15/0093) und die als solche einer Revision nicht zugänglich ist. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 4. Mai 2022