

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* vertreten durch \*\*\*RÄ\*\*\*, über die Beschwerde vom 16. September 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. August 2020 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2017, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Hinweis: Diese Entscheidung wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Entscheidung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Im Rahmen der bei \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* durchgeführten Betriebsprüfung wurde Folgendes festgehalten:

*„Anlässlich der am 23. September 2017 stattgefundenen Baustellenkontrolle durch die Finanzpolizei \*\*\*ABC\*\*\* in \*\*\*Adr\*\*\* wurde bekannt, dass Herr \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\*, gemeinsam mit seinem Vater, \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\*, ein Wohnhaus an der oben angeführten Adresse errichtet.*

*Im Zuge der Einvernahme durch die Finanzpolizei gab Herr \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* an, dass sie über ein gemeinsames Baukonto verfügen, auf das jeder von ihnen Zugriff habe und über das so die Bezahlung der Materialeinkäufe abgewickelt werde.*

*Zu den 4 anwesenden bosn. Arbeitern gab Herr \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* an, dass sie alle Freunde seines Vaters sind und unentgeltlich für sie arbeiten.*

Eine Überprüfung der Immobilienverkäufe durch das Finanzamt ergab, dass von der Familie \*\*\*Bf\*\*\* (\*\*\*VN2\*\*\*, \*\*\*VN3\*\*\*, \*\*\*VN1\*\*\*) im Zeitraum 2006 bis 2018 insgesamt 10 Wohnhäuser gebaut bzw. renoviert wurden, diese einige Zeit als Eigenheim genutzt und anschließend wiederverkauft wurden. Eine Anzeige der Polizeiinspektion \*\*\*P\*\*\* vom Jahr 2016 bestätigt diesen Vorgang.

Mit Schreiben vom 29. Mai 2020 erfolgte die Bekanntgabe einer Betriebsprüfung für den Zeitraum 2015 bis 2019 sowie die Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen zur Hauserrichtung. Den vorgelegten Unterlagen zur Betriebsprüfung bei \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* ist zu entnehmen, dass für einen der grundbücherlichen Eigentümer der Grundstücke Nr. \*\*\*1/3\*\*\* und \*\*\*1/4\*\*\* der KG \*\*\*K\*\*\*, nämlich Herrn \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\*, die Baubewilligung zur Errichtung von 2 Wohnhäusern von der Gemeinde \*\*\*S\*\*\* gem. der OÖ. Bauordnung am 28.4.2016 erteilt wurde.

Anlässlich der Prüfung wurde bekannt, dass auch auf dem angrenzenden Grundstück Nr. \*\*\*1/5\*\*\* von der Gemeinde \*\*\*S\*\*\* für Herrn \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* die Baubewilligung zur Errichtung eines Bungalows am 24.5.2016 erteilt wurde.

Dem Kaufvertrag vom 15. Dezember 2017 ist zu entnehmen, dass Herr \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* das neu errichtete Wohnhaus auf dem Grundstück Nr. \*\*\*1/4\*\*\* an Herrn \*\*\*K1\*\*\* um den Betrag von € 300.000,00 verkauften.

Im Zuge der BP wurde von Herrn \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* eine Kostenaufstellung samt Belege und das gemeinsame Bankkonto Nr. \*\*\*123\*\*\* der \*\*\*Bank\*\*\* von \*\*\*VN2\*\*\*, \*\*\*VN3\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\*, über welches die Baurechnungen bezahlt wurden, für den Zeitraum 1.1.2016 - \*\*\*HNr1\*\*\*.12.2018, vorgelegt.

Weiters wurde das gemeinsame Bankkonto Nr. \*\*\*456\*\*\* ebenfalls von der \*\*\*Bank\*\*\* von Herrn \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* für den Zeitraum 1.1. - \*\*\*HNr1\*\*\*.12.2018 vorlegt.

Aus der von Herrn \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* erstellten Kostenaufstellung zum Wohnhausbau auf dem Grundstück \*\*\*1/4\*\*\* ist ersichtlich, dass nach seinen Angaben für das durchgeführte Bauvorhaben Kosten in der Höhe von € 330.112,91 ohne die Berücksichtigung von Kontogebühren, Zinsen, Kreditkosten und verlorene Rechnungen entstanden sind. Die vorgelegten Rechnungen und die Bankkonten wurden überprüft und soweit als möglich dem neu errichteten Objekt, auf dem Grundstück \*\*\*1/4\*\*\*, zugeordnet.

Die Überprüfung ergab, dass bei den Rechnungen von Fliesen, Sanitärinstallationen, Parkettböden die Aufwendungen für die Errichtung von mehreren Häusern vorgelegt wurden! Auf Grund dieser Feststellungen geht der Prüfer des Finanzamtes davon aus, dass auch bei den nicht eindeutig zuordenbaren Aufwendungen die Rechnungen von zumindest 2 Häusern vorgelegt und in der Aufstellung von Herrn \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* erfasst wurden. Bei Rechnungen mit einem direkten Bezug zum errichteten Bau wurden diese vollständig als Aufwand anerkannt. Bei einer fehlenden Vorlage von Baurechnungen, der Aufwand aber durch die Bezahlung vor dem Hausverkauf über eines der vorgelegten Bankkonten nachgewiesen werden konnte, wurde der Aufwand zur Hauserrichtung zu einem Drittel anerkannt. Vorgelegte

*Rechnungen, die keinen direkten Bezug zum verkauften Haus hatten, wurden nicht berücksichtigt.*

*Nach Ansicht des Finanzamtes liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor.*

*Schätzung:*

*Gem. § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln kann, zu schätzen.*

*Schätzen ist ein Akt der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse, die trotz Bemühens der Behörde um Aufklärung nicht mit der erforderlichen Sicherheit ermittelt werden kann. Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1912, und die dort angeführte Rechtsprechung).*

*Rechtliche Würdigung:*

*§ 23 Z 1 EStG*

*Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:*

*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- u. Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.*

*Tatbestandsmerkmal der Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb nach § 23 Z1 EStG 1972 ist eine nachhaltige Betätigung. Die hierfür erforderliche Wiederholungsabsicht ist aus den objektiven Umständen zu erschließen. Dabei liegt eine nachhaltige Tätigkeit bereits vor, wenn mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse vorgenommen werden.*

*Nachhaltigkeit liegt nicht nur dann vor, wenn die Tätigkeit auch tatsächlich wiederholt (dauernd) ausgeübt wird; auch eine einmalige Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum sogenannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (Hinweis E 7.11.1978, 2085, 2139/78). Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbsvorgängen und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen; der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig wieder zu veräußern, spricht für eine gewerbliche Tätigkeit (Hinweis E 25.3.1999, 94/15/0171). Für die Beurteilung der Kauf- und Verkaufstätigkeit ist es ohne Belang, ob sie im betreffenden Besteuerungszeitraum bzw. Veranlagungszeitraum stattgefunden hat. Für die Prüfung der Nachhaltigkeit muss nämlich eine über den Veranlagungszeitraum hinausgehende, mehrjährige Betrachtung angestellt werden (Hinweis E 31.5.1983, 82/14/0188).*

*Grund für die Veranlagung:*

*Im Rahmen der Immobilienverkaufsprüfung wurden erstmals Kauf- und Verkaufsverträge bekannt, die vor der Betriebsprüfung dem Finanzamt nicht bekannt waren. Die Überprüfung der*

*Immobilienverkäufe anlässlich der Betriebsprüfung ergab eine Gewerbsmäßigkeit, die vor der Betriebsprüfung dem Finanzamt nicht bekannt war. Die von der Betriebsprüfung ermittelte Gewinne waren bisher steuerlich nicht erfasst.*

*Es erfolgte keine Zustimmung zur oben angeführten Sachverhaltsdarstellung durch \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\*.“*

Mit Bescheid vom 17.08.2020 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Steuersubjekt \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* mit 101.164,32 € festgestellt. Begründend wurde auf die Niederschrift vom 07.08.2020 zur BP hingewiesen. Die Abgabenvorschreibung würde sich aus Tz. 1 gewerblicher Grundstückshandel ergeben. Die Details seien aus der Niederschrift zur BP bzw. aus dem BP-Bericht ersichtlich.

Im Rahmen der Betriebsprüfung seien erstmals Kauf- und Verkaufsverträge bekannt geworden, die vor der BP dem Finanzamt nicht bekannt gewesen seien. Die Überprüfung der Immobilienverkäufe hätten im Hinblick auf die Häufigkeit der verkauften Objekte eine Gewerbsmäßigkeit ergeben.

Im Prüfungsverfahren sei keine Zustimmung zum festgestellten Sachverhalt durch die Steuerpflichtigen erfolgt.

Mit Schriftsatz vom 14.09.2020 brachte der ausgewiesene Vertreter von \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* gegen den Feststellungsbescheid vom 17.08.2020 das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Die vermeintliche Bescheidebegründung sei in keiner Weise gesetzmäßig ausgeführt und auch unrichtig. Einzig und allein richtig sei, dass keine Zustimmung zum festgestellten bzw. behaupteten Sachverhalt seitens der Beschwerdeführer erfolgt sei, weil schlichtweg keine Gewerbsmäßigkeit vorliege. Es sei mehrfach versucht worden, dem Finanzamt gegenüber darzulegen, warum es zum Kaufvertrag vom 15.12.2017 gekommen sei und dass weder Einkünfte noch Gewinne aus Gewerbebetrieb durch diesen Kaufvertrag erzielt worden seien.

Die Beschwerdeführer hätten jedoch bei der Behörde kein Gehör gefunden, vielmehr sei seitens der Behörde klar gemacht worden, dass die nunmehrigen Unterstellungen von Einkünften aus Gewerbebetrieb, Betriebsprüfung, etc. daraus resultieren würden, dass sich die Beschwerdeführer erfolgreich gegen Straferkenntnisse der BH \*\*\*X\*\*\* gewehrt hätten und mit den Erkenntnissen des OÖ LVwG vom \*\*\*Datum\*\*\* die ausgesprochenen Strafen der Finanzpolizei bzw. BH wegen der 4 bosnischen Arbeiter, die am 23.09.2017 in \*\*\*Adr\*\*\*, angetroffen worden seien, aufgehoben worden seien.

Soweit für das gegenständliche Verfahren relevant wurde weiters ausgeführt, dass \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* seit seiner Flucht als Kraftfahrer gearbeitet und immer seine Steuern entrichtet habe. Auch \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* habe seit Beendigung seiner Schulausbildung als Angestellter in Österreich in der Automobilbranche gearbeitet und zahle ebenfalls seine Steuern. Das Finanzamt würde nun einen unrichtigen Sachverhalt dahingehend konstruieren, als behauptet werde, dass von der Familie \*\*\*Bf\*\*\* im Zeitraum 2006 bis 2018 10 Wohnhäuser gebaut bzw. renoviert, diese einige Zeit als Eigenheim genutzt und schließlich wieder verkauft worden

seien.

Diese Scheinbegründung sei völlig unrichtig. Jede steuerpflichtige Person sei für sich zu beurteilen und könne aus einem mehrfachen Wohnsitzwechsel kein gewerbsmäßiger Grundstückshandel konstruiert werden.

Zum Grundstück Nr. \*\*\*1/4\*\*\* der KG \*\*\*K\*\*\* sei festzuhalten, dass die Beschwerdeführer das gesamte Grundstück mit der damaligen Grundstück Nr. \*\*\*1/2\*\*\* im Ausmaß von 2.900 m<sup>2</sup> mit Kaufvertrag vom 22.12.2015 käuflich erworben hätten. Hintergrund wäre, dass die Familie \*\*\*Bf\*\*\* und zwar die Eltern \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN3\*\*\*, der Sohn \*\*\*VN1\*\*\* und die Tochter \*\*\*VN4\*\*\* hier jeweils ein Eigenheim errichten und die Familie zusammenleben sollte. Deshalb seien auch von \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* (in Vertretung seiner Schwester \*\*\*VN4\*\*\* ) in Summe zwei Baubewilligungen zur Errichtung von zwei Wohnhäusern beantragt worden. Ein Haus sollte für \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* sein, dieser wohne nach wie vor in genau diesem Haus. Das auf dem Grundstück Nr. \*\*\*1/4\*\*\* errichtete Wohnhaus sei für seine Schwester \*\*\*VN4\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* errichtet worden. Auf der Parzelle \*\*\*1/5\*\*\* hätte \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* für sich und seine Ehefrau einen Bungalow errichtet und wohne dort jetzt ebenfalls.

Auch wenn im Kaufvertrag vom 22.05.2015 lediglich ein Gesamtkaufpreis von 115.000,00 € festgehalten worden sei, habe naturgemäß bei der Preisfindung mit dem Verkäufer die Tatsache eine wesentliche Rolle gespielt, dass ein Teil Bauland und ein Teil Grünland gewesen sei. Entsprechend den damaligen Gegebenheiten sei bei der Preisfindung für das Grundstück \*\*\*1/2\*\*\* für den Baulandanteil eine Summe von € 65/m<sup>2</sup> herangezogen worden. Ein wesentlich größerer Teil, nämlich rund die Hälfte des Grundstückes wäre jedoch kein Bauland. So habe sich der entsprechende Mischpreis ergeben.

Was jedoch das Grundstück \*\*\*1/4\*\*\* betreffen würde, welches mit dem darauf errichteten Wohnhaus mit Kaufvertrag vom 15.12.2017 verkauft worden sei, so wäre der gegenständliche Grund und Boden betreffend die nunmehrige Parzelle \*\*\*1/4\*\*\* schon im Ankaufszeitpunkt Bauland gewesen.

Das Finanzamt hätte bei seiner – auch der Höhe nach unrichtigen und ausdrücklich bestrittenen – Konstatierung sohin den Grundanteil von 500 m<sup>2</sup> mindestens mit 32.500,00 €, , inklusive Nebenkosten mit 34.000,00 € annehmen müssen.

Diesbezüglich sei darauf zu verweisen, dass bereits zur Abgabekontonummer \*\*\*StNrVN1\*\*\* (\*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* ) ein unrichtiger Einkommensteuerbescheid 2017 vom 22.11.2018 erlassen worden sei. Dagegen sei eine Beschwerde vom 05.12.2018 ausgeführt worden, welcher mit Beschwerdeverentscheidung stattgegeben worden sei.

Die Tatsache, dass der Liegenschaftsverkauf betreffend das Grundstück \*\*\*1/4\*\*\* vom Finanzamt schon im November 2018 behandelt worden sei, würde auch widerlegen, dass im Rahmen der angeblichen Betriebsprüfung erstmals Kauf- und Verkaufsverträge bekannt geworden wären, die vor der BP dem Finanzamt nicht bekannt gewesen wären.

Auch betreffend \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* sei der Verkauf des Grundstückes \*\*\*1/4\*\*\* bereits mit Einkommensteuerbescheid vom 19.11.2018 zur Abgabekontonummer \*\*\*StNrVN2\*\*\*

aufgerollt und endgültig durch Beschwerdeentscheidung erledigt worden. Der gegenständlich bekämpfte Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2017 sei materiell unrichtig und formell unzulässig.

Das Wohnhaus auf dem Grundstück \*\*\*1/4\*\*\* musste leider verkauft werden, weil \*\*\*VN4\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* aufgrund persönlicher Lebensumstände das Haus nicht mehr bezogen habe und auch die entsprechenden Kreditraten nicht mehr zahlen wollte. Dieser bedauerliche Umstand habe dazu geführt, dass zwischen den Häusern von \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* nunmehr ein völlig Familienfremder wohnen würde. Es wäre fern von jeglicher Lebenserfahrung davon auszugehen, dass dieser Notverkauf auf planmäßige Art und Weise erfolgt sei. Tatsächlich sei es so, dass vor allem \*\*\*VN3\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* und \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* sehr darunter leiden würden, dass die Tochter das Haus nicht bezogen habe. \*\*\*VN3\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\*, welche ohnehin an schweren Depressionen und Angstzuständen aufgrund der Erlebnisse vor und in Zusammenhang mit der Kriegsflucht leiden würde, hätte alles dafür getan, dass ihre Tochter in das Haus eingezogen wäre.

Auch was die von der Behörde angenommene Höhe der vermeintlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffen würde, sei die Begründung der Behörde gesetzwidrig und in keiner Weise nachvollziehbar. Bei einem Verkaufspreis von 300.000,00 € für ein Einfamilienhaus sei ein unterstellter Gewinn von 101.164,32 € völlig lebensfremd und unrealistisch. Selbst wenn man die von den Beschwerdeführern geleisteten unzähligen Arbeitsstunden an Eigenleistung – was man bei Einkünften aus Gewerbebetrieb auch als Entgeltaufwand berücksichtigen müsste – nicht rechnen würde, gehe sich niemals ein unterstellter Gewinn von über 100.000,00 € rechnerisch aus. Allein die Materialkosten für das Einfamilienhaus auf dem Grundstück \*\*\*1/4\*\*\* würden den Betrag von 300.000,00 € erreichen.

Zum Beweis, dass die Berechnung der Behörde unrichtig sei und dass niemals ein unterstellter Gewinn bzw. Einkünfte aus dem Verkauf des Einfamilienhauses auf dem Grundstück \*\*\*1/4\*\*\* von über 100.000,00 € realistisch sein könne, werde ausdrücklich die Einholung eines Sachverständigengutachtens aus den Fachbereichen Liegenschaftsbewertung, Bauwesen und Baubewertung beantragt.

Vor seinem jetzigen Wohnhaus habe \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* nur ein Objekt im Jahr 2008 errichtet. Es sei damals 21 Jahre alt gewesen und habe sich eine entsprechend hohe Kreditsumme aufgenommen. Zumal er damals den Kredit nicht mehr bedienen konnte, habe er das Haus um 200.000,00 € verkauft. Es habe sich damals um einen Notverkauf gehandelt und sei kein Gewinn erzielt worden.

Im Zuge einer gerichtlichen Versteigerung habe \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* 2011 die KG/EZ \*\*\*789\*\*\* erworben. Er wollte dieses kleine Häuschen irgendwann renovieren. Eine ältere Dame hätte das Wohnrecht gehabt. Es habe dann in weiterer Folge nur Streit mit dem Sohn der Wohnberechtigten gegeben, dieser habe sämtliche Versuche das Haus zu renovieren blockiert und vereitelt. Der entsprechende Schriftverkehr sei urkundlich nachweisbar und werde bei Bedarf vorgelegt. Sogar die Stadtgemeinde wäre in diesen Konflikt involviert gewesen, weil das Haus so schlecht ausgestattet gewesen wäre. Im Endeffekt habe \*\*\*VN1\*\*\*

\*\*\*Bf\*\*\* das Haus mit Verlust verkauft, weil er darin nicht glücklich geworden wäre. Von planmäßigem Grundstückshandel könne keine Rede sein.

Betreffend \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* sei auszuführen, dass er aufgrund des Krieges in Jugoslawien nach Österreich geflüchtet sei und schon vorher sein ganzes Leben lang ein fleißiger Arbeiter gewesen sei. Seit er in Österreich sei, habe er als Kraftfahrer gearbeitet und wollte sich und seiner depressiven Frau sowie seinen Kindern immer ein schönes Zuhause schaffen.

Durch die ständige Arbeit hätte er die Kriegserlebnisse vergessen und habe sich ein positives Umfeld geschaffen. Seiner Ehegattin sei dies nicht gelungen. Nur durch die laufende Veränderung des gemeinsamen Lebensraums konnte die Depression von \*\*\*VN3\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* phasenweise durch Schaffung neuer Lebensaufgaben zeitweise ausgehebelt werden.

Gewinnerzielungsabsicht bzw. Grundstückshandel auf planmäßige Art wären bei \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* nie vorhanden gewesen.

Die von der Behörde unterstellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb würden nicht vorliegen.

Einkünfte von über 100.000,00 € für den Verkauf des Wohnhauses am Grundstück \*\*\*1/4\*\*\* würden jeglicher Lebenserfahrung entbehren. Selbst bei Baufirmen würden die Margen bei 5 bis maximal 10 Prozent liegen.

\*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* wollte seiner Frau immer neue Aufgaben ermöglichen und im Endeffekt nur den Wunsch seiner Frau erfüllen, dass ein Lebensraum geschaffen werde, in welchem auch die Kinder \*\*\*VN1\*\*\* und \*\*\*VN4\*\*\* bei der Familie bleiben würden.

\*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* habe in der KG/EZ \*\*\*999\*\*\* mit seiner Familie gewohnt. Das kleine Haus sei verkauft worden, weil die Erkrankung von \*\*\*VN3\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* immer schlimmer geworden sei. Es sei klar gewesen, dass in diesem Haus die Kinder nicht bei der Familie bleiben würden.

Dieses Haus sei mit einem Fremdwährungskredit finanziert worden und zwar in Schweizer Franken. Aufgrund der damaligen Wechselkurssituation seien auch erhebliche Währungsverluste aus dem Verkauf abzudecken gewesen. Deshalb sei das Haus auch schnell zu einem günstigen Preis von 250.000,00 € verkauft worden. Es sei kein Gewinn erzielt worden.

Betreffend der KG/EZ \*\*\*888\*\*\* sei es so gewesen, dass \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* in einem größeren stark baufälligen Haus durch Umbauarbeiten eigene Wohnungen für seine Kinder, seine Ehegattin und sich schaffen wollte. \*\*\*VN3\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* sei dadurch wieder glücklich gewesen und sei davon ausgegangen, dass ihre Kinder dann in eigenen Wohnungen neben den Eltern wohnen würden.

Neben seinem Vollzeitjob als Kraftfahrer habe \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* nahezu rund um die Uhr gearbeitet, um ein zufriedenstellendes und angenehmes Heim für seine Familie zu schaffen.

Die Anstrengungen hätten jedoch nur zu Problemen mit den Nachbarn und sogar zu einer vorübergehenden Trennung von seiner Frau geführt, weil er schlichtweg keine Zeit mehr für sie gehabt hätte. Zudem hätte sich die Depression von \*\*\*VN3\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* wieder verschlechtert, weil das Objekt neben den Bahngleisen gelegen und wohnqualitativ ein erheblicher Abstieg gewesen sei. Dies sei der Grund gewesen, dass das Objekt abgestoßen worden sei.

Um alles richtig zu machen, habe sich \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* anlässlich des Verkaufes der Liegenschaft KG/EZ \*\*\*888\*\*\* einen Steuerberater genommen.

Da \*\*\*VN3\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* im Objekt KG/EZ \*\*\*888\*\*\* nicht mehr wohnen wollte, habe \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* beabsichtigt, zuerst ein Einfamilienhaus in KG/EZ \*\*\*1000\*\*\* zu errichten. Deshalb sei dort ein Baugrund gekauft worden. Die Lage habe aber \*\*\*VN3\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* nicht gefallen, sodass dieser Grund wieder abgestoßen worden sei. Schließlich sei das Grundstück KG/EZ \*\*\*689\*\*\* angeschafft worden. Allerdings wollten die dortigen Anrainer nicht, dass sich \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* mit seiner Familie dort ansiedeln würde. Es seien sogar Unterschriftsaktionen der dortigen Nachbarn gestartet worden, was von der Stadtgemeinde bestätigt werden könne. Aufgrund dieser Anfeindungen sei das Grundstück wieder hergegeben worden, was letztlich dazu geführt habe, dass die KG/EZ \*\*\*599\*\*\* gekauft worden sei. Dort lebe \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* nach wie vor und sei es ihm vorher leider nicht vergönnt gewesen, einen passenden Lebensraum für ihn, seine Ehefrau und seine Kinder zu finden.

Fakt sei jedenfalls, dass \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* im Laufe von vielen Jahren nur deshalb so oft umgezogen sei, weil die depressive Erkrankung seiner Ehefrau und die weiteren Lebensumstände dazu geführt hätten. Bei den Verkäufen sei auch nie ein Gewinn erzielt worden. Vielmehr sitze er ständig nachts im LKW und schufte, um seine Kreditschulden bezahlen zu können.

Sollte das Finanzamt dieser Beschwerde im Rahmen einer Beschwerdevorentscheidung nicht Folge geben, werde jedenfalls die Vorlage an das Bundesfinanzgericht sowie eine Senatsentscheidung nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Zusammengefasst wurden folgende Beweisanträge gestellt:

Steuerakt zu Abgabekonto-Nr. \*\*\*StNrVN1\*\*\*, Steuerakt zu \*\*\*StNrVN2\*\*\* (insbesondere die Beschwerde vom 28.11.2018 und der Einkommensteuerbescheid 2017 vom 10.12.2018) mündliche Einvernahme von \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*VN4\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* (unter Beziehung eines Dolmetschers für bosnische Sprache), \*\*\*VN3\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* Einholung von Sachverständigengutachten aus den Fachbereichen Liegenschaftsbewertung, Bauwesen und Gewinnermittlung

Einvernahme eines informierten Vertreters der Stadtgemeinde \*\*\*P\*\*\* \*\*\*Zeuge+Adr\*\*\* Vorlage entsprechender medizinischer Dokumente

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.11.2020 wies das Finanzamt die Beschwerde ab. Zur Begründung wurde auf die Begründung des Feststellungsbescheides von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 17.08.2020 sowie auf die Niederschrift vom 07.08.2020 zur BP verwiesen. Das Gesamtbild der Verhältnisse aufgrund der Vielzahl der veräußerten Objekte würde auf eine gewerbliche Tätigkeit im Grundstückshandel hinweisen. Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen stelle daher keine Vermögensverwaltung sondern einen gewerblichen Grundstückshandel dar, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund trete und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund stehe.

Mit Vorlageantrag vom 03.12.2020 beantragte der ausgewiesene Vertreter die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorlagebericht vom 20.01.2021 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 2. November 2020 forderte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt auf, weitere Verträge betreffend Grundstückskäufe und –verkäufe von \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* vorzulegen.

In der Folge legte das Finanzamt 14 Verträge vor, aus denen ersichtlich ist, dass entweder \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* oder \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* Grundstücke gekauft oder verkauft hat. Keiner dieser Verträge betrifft das Einkünfteermittlungssubjekt \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\*.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2023 teilte das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt Folgendes mit:

*„Mit Schreiben vom 2. November 2022 wurde um Mitteilung ersucht, ob das Steuersubjekt (richtig: Einkünfteermittlungssubjekt) \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* nach 2017 weitere Grundstücke (samt Gebäude) verkauft oder gekauft haben. Gleichzeitig wurde um die Vorlage diesbezüglicher Verträge ersucht.*

*In der Folge wurden 14 Verträge im elektronischen Akt vorgelegt, aus denen ersichtlich ist, dass entweder \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* oder \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* Grundstücke gekauft oder verkauft hat. Keiner dieser Verträge betrifft das Einkünfteermittlungssubjekt \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\*.*

*Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren geht es um die Feststellung der Einkünfte, die \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* gemeinsam erwirtschaftet haben. Das bedeutet, es ist zu überprüfen, ob das Einkünfteermittlungssubjekt \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* als Miteigentumsgemeinschaft Einkünfte aus gewerblichem Grundstückshandel erzielt hat. Jene Geschäfte, die die beteiligten Personen als Einzelpersonen (als eigene Steuersubjekte) erzielt haben, können in diesem Verfahren keine Berücksichtigung finden.*

*Bestand die Miteigentumsgesellschaft \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* nach dem Verkauf der Liegenschaft an \*\*\*K1\*\*\* weiter? Hat die Miteigentumsgesellschaft \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* weitere Liegenschaften erworben bzw. verkauft?*

*Um schriftliche Stellungnahme binnen vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens wird ersucht!“*

Mit Schreiben vom 21. März 2023 gab das Finanzamt dazu Folgendes bekannt:

*„Hinsichtlich der Miteigentumsgesellschaft \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* wurde ermittelt, dass diese mit Kaufvertrag vom 22.12.2015 das Grundstück Nr. \*\*\*1/2\*\*\**

*Katastralgemeinde \*\*\*K\*\*\* mit einem Ausmaß von 2.900 m<sup>2</sup> von \*\*\*VK1\*\*\* erworben haben.*

*Am 15.12.2017 verkauften \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* das mittlerweile mit einem*

*Haus bebaute Grundstück \*\*\*1/4\*\*\* (das durch die Teilung des ursprünglichen Grundstücks \*\*\*1/2\*\*\* in die neu aufgeteilten Grundstücke \*\*\*1/2\*\*\* mit nunmehr 1.245 m<sup>2</sup>, \*\*\*1/3\*\*\* mit 491 m<sup>2</sup>, \*\*\*1/4\*\*\* mit 500 m<sup>2</sup> und \*\*\*1/5\*\*\* mit 598 m<sup>2</sup> entstanden ist) an \*\*\*K1\*\*\*. Mit Realteilungsvertrag vom 05.03.2021 wurden die im gemeinschaftlichen Eigentum von \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN1\*\*\* befindlichen Grundstücke aufgeteilt, wobei \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN1\*\*\* die beiden Grundstücke \*\*\*1/2\*\*\* und \*\*\*1/3\*\*\* mit insgesamt 1.736 m<sup>2</sup> und \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* das Grundstück \*\*\*1/5\*\*\* mit 598 m<sup>2</sup> ins Alleineigentum übernommen haben.*

*Nach dieser Realteilung endete - nach Kenntnisstand der Abgabenbehörde – die Miteigentumsgesellschaft \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\*. Der Abgabenbehörde sind keine weiteren Liegenschaftskäufe bzw. -verkäufe durch diese Miteigentumsgesellschaft bekannt.“*

Mit Schreiben vom 22. März 2023 gab das Bundesfinanzgericht der beschwerdeführenden Partei sowie dem Finanzamt den bislang feststehenden Sachverhalt bekannt, legte die Rechtsansicht dar, wonach kein gewerblicher Grundstückshandel vorliege und ersuchte um Stellungnahme in Zusammenhang mit der Annahme einer privaten Grundstücksveräußerung.

Mit Schreiben vom 3. April 2023 zog die beschwerdeführende Partei die Anträge auf Senatszuständigkeit und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Am 20. April 2023 gab der Vertreter des Finanzamtes telefonisch bekannt, dass in Zusammenhang mit der ImmoEST ein Feststellungsverfahren nicht möglich sei. Die ImmoEST wäre idF bei der Veranlagung der Einkommensteuer der Beteiligten zu berücksichtigen.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Aufgrund der vorliegenden Akten ist gegenständlich von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt auszugehen:

Die Miteigentumsgesellschaft \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* (Vater und Sohn, jeweils zu 50 % beteiligt) erwarben mit Kaufvertrag vom 22.12.2015 das Grundstück Nr. \*\*\*1/2\*\*\* Katastralgemeinde \*\*\*K\*\*\* im Ausmaß von 2.900 m<sup>2</sup> von \*\*\*VK1\*\*\*. Der Kaufpreis betrug 115.000,00 €.

Der Plan war, dass für die Eltern \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN3\*\*\*, der Sohn \*\*\*VN1\*\*\* und die Tochter \*\*\*VN4\*\*\* hier jeweils ein Eigenheim errichten werden sollte.

Dieses Grundstück wurde geteilt und auf dem nunmehr beschwerdegegenständlichen Teil Nr. \*\*\*1/4\*\*\* ein Gebäude für \*\*\*VN4\*\*\* errichtet. Aus persönlichen Lebensumständen bezog die Tochter \*\*\*VN4\*\*\* dieses Haus nicht und wollte auch die Kreditraten nicht mehr bezahlen.

Am 15.12.2017 verkauften \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* das Grundstück Nr. \*\*\*1/4\*\*\* (samt Gebäude) an \*\*\*K1\*\*\* zu einem Preis von 300.000,00 €.

Die Miteigentumsgesellschaft \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* tätigte bislang keine weiteren Liegenschaftskäufe bzw. –verkäufe. Mit Realteilung des Grundstückes endete die Miteigentumsgesellschaft \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\*.

## **2. Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen und Stellungnahmen und ist zwischen den Parteien unstrittig.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I.**

Im vorliegenden Fall geht es um die Einkünfte, die \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN1\*\*\* gemeinsam erzielt haben. Bereits das Finanzamt war von einer gewerblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin (und nicht der Einzelpersonen) ausgegangen. Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts unterscheidet sich von einer \*\*\*S\*\*\* Rechtsgemeinschaft (Miteigentumsgemeinschaft) dadurch, dass die Gesellschaft auf ein "gemeinsames Wirken", die bloße Rechtsgemeinschaft hingegen auf ein "gemeinsames Haben oder Verwalten" ausgerichtet ist (vgl. Jabornegg/Resch/Slezak in Schwimann/Kodek, ABGB4, § 1175 Tz 31). Betreffend die Beschwerdeführerin lag im Streitjahr - auch nach den Sachverhaltsannahmen des Finanzamtes durch Verweis auf den Prüfungsbericht - ein "gemeinsames Wirken" und sohin eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor. Eine derartige Gesellschaft wird zwar in der Regel mit dem Zusatz "GesbR" bezeichnet (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup> § 93 Tz 6), notwendig ist dies freilich nicht (zum "Namen" der Gesellschaft bürgerlichen Rechts vgl. U. Torggler in Straube, UGB, § 178 Tz 12; Fritz in Schwimann/Kodek, ABGB4, Anh RV GesbR-RG § 1177 Tz 1, unter Verweis auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum GesbR-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 83/2014, 270 BlgNR 25. GP, 9).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass für die Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt oder nicht, nur jene Einkünfte heranzuziehen sind, welche die \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* „GesbR“ erzielt hat.

§ 23 EStG 1988 lautet:

„Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. 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.
2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.
3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.“

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 03.09.2019, Ra 2018/15/0015) 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. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht.

Die Veräußerung von Grundstücken wird zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn sie auf planmäßige Art und Weise erfolgt (VwGH vom 24.06.2010, 2007/15/0033; VwGH vom 11.06.2021, Ra 2019/13/0112), somit nicht nur unter bloßer Ausnützung einer sich zufällig ergebenden Möglichkeit. Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt beispielsweise vor, wenn über einen längeren Zeitraum verteilt Abverkäufe von Grundstückspartzen nach vorhergehender Parzellierung und Aufschließung erfolgen. Erwirbt ein Steuerpflichtiger Grundstücke, um diese zu bebauen, und veräußert sie in nahem zeitlichen Zusammenhang, so kann bereits bei einer geringen Anzahl von Objekten eine gewerbliche Tätigkeit entstehen. Je deutlicher ein planmäßiges Handeln des Abgabepflichtigen erkennbar ist, desto eher führt bereits eine geringe Zahl von Veräußerungsvorgängen zur Gewerblichkeit. Die Veräußerungsabsicht muss bereits im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. im Zeitpunkt der Bebauung des Grundstückes - zumindest bedingt - vorhanden sein.

Grundstücke sind bei den auf dem Grundstücksmarkt bestehenden Verhältnissen und unter Bedachtnahme auf ihren meist hohen Preis nur in beschränktem Ausmaß umsetzbar und können daher schon nach der Natur der Sache nicht gleich einer üblichen Handelsware laufend, sondern nur unregelmäßig und in einer verhältnismäßig geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden. Daraus folgt die Notwendigkeit einer mehrjährigen, über den einzelnen Veranlagungszeitraum hinausgehenden Betrachtung.

In seinem Erkenntnis vom 3.9.2019, Ra 2018/15/0015, hat der Verwaltungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass das Bundesfinanzgericht das Vorliegen gewerblicher Einkünfte bejahen durfte, wenn - wie im dortigen Revisionsfall unstrittig - der Plan der Steuerpflichtigen von vornherein darauf gerichtet war, einen Teil der Eigentumswohnungen zu verkaufen. Dies umso mehr, als auch in den Folgejahren weitere ähnlich gelagerte Projekte verwirklicht wurden.

Dem Beschwerdevorbringen, wonach in das auf dem Grundstück Nr. \*\*\*1/4\*\*\* errichtete Haus die Tochter bzw. Schwester von \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* einziehen sollte, die dies aus persönlichen Gründen letztlich nicht tat, wurde seitens des Finanzamtes nicht entgegengetreten. Es war also im Zeitpunkt des Kaufes der Liegenschaft bzw. zu Baubeginn nicht geplant, die Liegenschaft Nr. \*\*\*1/4\*\*\* zeitnah wieder zu verkaufen. Vielmehr sollte die gesamte Familie \*\*\*Bf\*\*\* (Vater und Mutter, Sohn, Tochter) in jeweils einem Haus dort wohnen. Dass die Tochter schließlich nicht einzog, war nicht vorgesehen gewesen.

Mit Realteilung des Grundstückes endete die \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* „Ges.b.R.“, sodass nicht von einer nachhaltigen Betätigung der \*\*\*Bf\*\*\* \*\*\*VN2\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* Miteigentumsgesellschaft ausgegangen werden kann.

Der Verkauf eines Grundstückes mit Gebäude, der daraus resultierte, dass die Tochter/Schwester das Haus nicht bezog, und der Umstand, dass mangels weiteren Bestehens der Gesellschaft nicht mit weiteren An- und Verkäufen von Grundstücken zu rechnen ist, kann nicht unter den Tatbestand des gewerblichen Grundstückshandels subsumiert werden.

Allerdings ist davon auszugehen, dass der Tatbestand des § 30 Abs. 1 EStG 1988 erfüllt ist.

Die gegenständlich relevanten Bestimmungen des § 30 EStG 1988 lauten:

(1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer

a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder

b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

2. Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.

3. Aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.

4. Aus Tauschvorgängen

– von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne der jeweiligen Landesgesetze, soweit sie den Vorschriften des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951 in der Fassung BGBl. I Nr. 189/2013 entsprechen, sowie

– im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften.

Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.

(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen. Die Einkünfte sind um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 zu vermindern.

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfänglich waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. ...

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.

(5) Auf Antrag können die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden.

Gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988 einem besonderen Steuersatz von 30 %. Diese Einkünfte sind bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Einkünftebegründender Tatbestand des § 30 Abs. 1 EStG 1988 ist die Veräußerung des Grundstücks. Unter Veräußerung ist jede entgeltliche Übertragung zu verstehen (Verkauf, Tausch, sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem ein Grundstück entgeltlich übertragen wird). Für die Bestimmung des Zeitpunktes der Veräußerung ist das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft maßgeblich.

Private Grundstücksveräußerungen sind gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, sofern nicht eine Befreiung gemäß § 30 Abs. 2 EStG 1988 greift. Das Motiv für die Veräußerung spielt tatbestandsmäßig keine Rolle.

Der Begriff „Grundstücke“ umfasst unbebaute Grundstücke, bebaute Grundstücke, Superädifikate und grundstücksgleiche Rechte.

Veräußerungsgeschäfte sind entgeltliche Vorgänge, die auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gerichtet sind.

Unbestritten ist, dass gegenständlich ein bebautes Grundstück veräußert wurde.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist die Veräußerung selbst hergestellter Gebäude befreit, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben. Die Befreiung idF vor BGBl I 22/2012 geht auf die Stammfassung des EStG 1988 (BGBl 400/1988) zurück. In den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu dieser Stammfassung des EStG (ErläutRV 954 BlgNR 17. GP, 82) heißt es: "Gebäude, die der Steuerpflichtige auf eigenem Grund und Boden selbst herstellt oder herstellen lässt, sind ab 1989 nicht mehr Gegenstand des Spekulationstatbestandes. Die Veräußerung von Grund und Boden samt Gebäude ist diesfalls in einen hinsichtlich des Grund und Bodens steuerpflichtigen und einen hinsichtlich des Gebäudes steuerneutralen Vorgang aufzuspalten. Damit kommt es vor allem nicht mehr zu dem Effekt, dass bei Veräußerung selbst hergestellter Gebäude die eigene Arbeitskraft steuerlich erfasst wird."

Mit der Regelung soll also die Besteuerung der eigenen Arbeitskraft eines Steuerpflichtigen verhindert werden, wobei nicht zwischen Herstellung mit und ohne Eigenleistung des Steuerpflichtigen differenziert wird. Selbst hergestellte Gebäude sind daher nicht nur solche, die der Eigentümer allein oder überwiegend in eigener Arbeitskraft errichtet hat, sondern auch solche, die er als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten ließ.

Gegenständlich trug die beschwerdeführende Partei das uneingeschränkte Bauherrenrisiko und errichtet das Gebäude – zumindest teilweise – durch eigene Arbeitskraft.

Bei Zutreffen der Voraussetzungen ist das selbst hergestellte Gebäude, nicht aber Grund und Boden, steuerbefreit.

§ 188 Abs. 1 BAO lautet:

Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,
  - b) aus Gewerbebetrieb,
  - c) aus selbständiger Arbeit,
  - d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,
- wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Die Voraussetzung für die Durchführung einer Einkünftefeststellung nach § 188 BAO ergeben sich aus einkommensteuerlichen Vorschriften. Es müssen Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 – 3 oder 6 EStG 1988 vorliegen, diese müssen nach einkommensteuerlichen Vorschriften einer Mehrheit von Personen zuzurechnen sein.

Wie bereits dargelegt wurde, liegen gegenständlich keine Einkünfte aus gewerblichem Grundstückshandel vor sondern solche aus privater Grundstücksveräußerung. Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung sind jedoch nicht unter den Tatbestand des § 188 BAO zu subsumieren, sodass eine Feststellung der Einkünfte iSd § 188 BAO nicht stattzufinden hat. Die Berücksichtigung der Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung wird daher im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung (bzw. der diesbezüglichen Beschwerdeerledigung) von \*\*\*VN2\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* und \*\*\*VN1\*\*\* \*\*\*Bf\*\*\* zu erfolgen haben.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, sodass eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. April 2023