

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Feichtenschlager in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Rechtsanwälte Estermann & Partner OG, Stadtplatz 6, 5230 Mattighofen, über die Beschwerden vom 2. und 4. Dezember 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 6. November 2020 betreffend Einkommensteuer 2014, 2016 und 2018 sowie betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben. Hinsichtlich des Jahres 2016 tritt wieder der Bescheid vom 2.10.2017 in Kraft.

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 Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung beim Beschwerdeführer vom 7. Juli 2020 wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

*„Herr ***Bf1*** kaufte im Zeitraum 2001 bis 2017 nachstehend angeführte Liegenschaften. Auf den erworbenen Grundstücken entstanden Wohngebäude bzw. das erworbene Gebäude wurde renoviert. Im Jahr 2017 wurde ein Grundstück (Garten) gekauft, welches im Jahr 2018 gewinnbringend wiederverkauft wurde.“*

KG/EZ	Kauf- datum	Grundstück	Kaufpreis in €	Verkaufs- datum	Verkauft als	Verkaufs- preis in €
	22.10.2001	Baugrund	34.882,96	05.10.2010	Haus	110.000,00
	19.5.2010	Baugrund	34.250,00	01.07.2014	Wohn.	180.000,00
				30.05.2016	Wohn.	175.000,00
	31.10.2014	Baugrund	42.000,00	08.11.2018	Haus	360.000,00
	03.05.2017	Garten	60.000,00	04.09.2018	Garten	70.000,00

*Im Zuge der Überprüfung der Immobilienverkäufe durch das Finanzamt wurde festgestellt, dass Herr ***Bf1*** im Zeitraum 2001 bis 2018 insgesamt 4 Grundstücke kaufte, darauf Wohngebäude errichtete bzw. renovierte und anschließend gewinnbringend weiterveräußerte. Die Suche nach Käufern erfolgte im Internetportal www.bazar.at.*

*Mit dem Vorhalt vom 29. August 2019 wurde Herrn ***Bf1*** die Überprüfung der Immobilienverkäufe durch das Finanzamt mitgeteilt. Herrn ***Bf1*** wurde in diesem Vorhalt die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandel zur Kenntnis gebracht und gleichzeitig aufgefordert den Herstellungsaufwand für die oben angeführten Liegenschaften vorzulegen und die Bezahlung nachzuweisen.*

Die angeforderten Unterlagen und der Nachweis über die Bezahlung wurde zum festgesetzten Termin 12. September 2019 nicht nachgekommen. Anstelle der Vorlage der Unterlagen wurde durch den bevollmächtigten Rechtsanwalt eine Stellungnahme der persönlichen Gründe, die zum Kauf und Verkauf der Objekte geführt haben, abgegeben. In dem Schreiben des Rechtsanwaltes wurde weiters ersucht den Vorhalt zurückzunehmen und die gegenständliche Angelegenheit einzustellen.

*Mit dem Schreiben vom 2. Jänner 2020 erfolgte die Bekanntgabe einer Betriebsprüfung für den Zeitraum 2014 - 2018. Weiters wurde Herr ***Bf1*** wieder aufgefordert den Herstellungsaufwand der errichteten Objekte dem Finanzamt nachzuweisen.*

*Am 27. Jänner 2020 erschien der bevollmächtigte Vertreter beim Finanzamt ***FA*** zur Vorsprache über den vorgehaltenen gewerblichen Grundstückshandel. Die Fachvorständin des Finanzamtes ***FA*** gab die Gründe zum vorgehaltenen gewerblichen Grundstückshandel dem RA, Mag. ***RA***, bekannt.*

*Herr Mag. ***RA***, als bevollmächtigter Vertreter, erläuterte die persönlichen Gründe die zum Wohnhausbau bzw. zur Renovierung geführt haben und warum diese anschließend wiederverkauft wurden.*

Auf Grund der vorgebrachten Umstände wurde zur Vorlage der Unterlagen eine Nachfrist bis zum 15. März 2020 gewährt.

*Der Termin zur Vorlage der Unterlagen wurde durch Herrn ***Bf1*** nicht wahrgenommen. Mit Schreiben vom 4. Juni 2020 erfolgte die Bekanntgabe des Schlussbesprechungstermins beim Finanzamt ***FA***. Dem Schreiben war die Ermittlung der Gewinne, die anlässlich der Immobilienverkäufe ermittelt wurden, beigelegt. Die Zustellung erfolgte mittels RSb-Brief.*

Der Schlussbesprechungstermin am 17. Juni 2020 wurde nicht wahrgenommen.

*Am 19. Juni 2020 wurde mit der rechtlichen Vertretung von Herrn ***Bf1*** eine Besprechung abgehalten. Anlässlich dieser Besprechung wurden keine Unterlagen vorgelegt.*

Auswirkung: Auf Grund der mangelnden Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. - § 184 Bundesabgabenordnung (BAO).

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).

Schätzungsmethode: Der Prüfer des Finanzamtes ist bei der Schätzung von der Annahme ausgegangen, dass bei der Errichtung eines Wohnhauses die von Baufirmen verrechneten Material- und Arbeitszeitkosten mindestens 60% des Herstellungsaufwandes ausmachen. Die restlichen 40% der Kosten zur Herstellung eines Wohnhauses können in Eigenregie des Bauherrn und durch berufserfahrene Verwandte, Freunde, Bekannte etc. geleistet werden. Die Anschaffungspreise der Grundstücke wurden auf Grund der vorliegenden Kaufverträge eindeutig zugeordnet. Diese wurden bei der Gewinnermittlung in Abzug gebracht.

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 so genannten 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).

Wiederaufnahmegrund: Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden erstmals Kauf- und Verkaufsverträge bekannt, die vor der Betriebsprüfung dem Finanzamt nicht bekannt waren. Die Überprüfung der Immobilienverkäufe ergab eine Gewerbsmäßigkeit. Die von der Betriebsprüfung ermittelten Gewinne waren bisher steuerlich nicht erfasst.“

Im Sinne des Betriebsprüfungsberichtes erließ das Finanzamt am 6. November 2020 die entsprechenden **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014, 2016 und 2018**. Für das Jahr 2016 wurde das Verfahren mit Bescheid vom 6. November 2020 wiederaufgenommen. Begründend wurde jeweils auf die Niederschrift vom 16. Juni 2020 zur BP hingewiesen. Die Festsetzung (2016: Änderung) des Abgabebetrages würde sich aus Tz 1 gewerblicher Grundstückshandel ergeben. Details seien aus der Niederschrift zur BP bzw. aus dem BP-Bericht ersichtlich. Die Niederschrift zur BP sei nicht unterschrieben worden. Die Gründe dafür seien in der Stellungnahme des rechtlichen Vertreters angeführt. Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016 wurde zusätzlich damit begründet, dass im Rahmen der Betriebsprüfung erstmals Kauf- und Verkaufsverträge bekannt geworden seien. Die Überprüfung der Immobilienverkäufe habe in Hinblick auf die Häufigkeit der Veräußerungen eine Gewerbsmäßigkeit ergeben. Die von der BP ermittelten Gewinne seien bisher steuerlich nicht erfasst gewesen.

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2020 brachte die rechtliche Vertretung des Beschwerdeführers **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 ein. Begründend wurde ausgeführt, dass die bekämpften Bescheide unrichtig seien. Es werde ausdrücklich Abgabenverjährung eingewendet.

Darüber hinaus habe der Beschwerdeführer im Jahr 2014 nie und nimmer ein Einkommen aus Gewerbebetrieb in Höhe von 61.250,00 € erzielt. Einen Verkaufserlös aus dem Verkauf vom 01.07.2014 habe der Beschwerdeführer zur Bezahlung der Schulden bei der ***Bank*** verwenden müssen.

Einkünfte aus dem Verkauf vom 01.07.2014 seien daher überhaupt nicht entstanden. Die vom Finanzamt behaupteten Einkünfte aus Gewerbebetrieb würden jeglicher Grundlage entbehren. Bei Berücksichtigung der Lebensrealität könne keinesfalls davon ausgegangen werden, dass die von Baufirmen verrechneten Material- und Arbeitszeitkosten in Zusammenhang mit der Errichtung eines Wohnhauses nur 60 % des Herstellungsaufwandes ausmachen würden. Es könne keinesfalls angenommen werden, dass 40 % der Kosten zur Herstellung eines Wohnhauses in Eigenregie des Bauherrn und durch berufserfahrene Verwandte, Freunde, Bekannte etc. geleistet worden wären.

Bei einem Verkauf eines Wohnhauses, wobei ausdrücklich bestritten werde, dass dieser Verkauf überhaupt herangezogen werden könne, müsste man nicht nur den von Baufirmen verrechneten Material- und Arbeitszeitaufwand anrechnen, vielmehr müsste man natürlich

auch den Material- und Arbeitszeitkostenaufwand von vielen weiteren Professionisten rechnen. Ein Wohnhaus bestehe ja nicht nur aus Beton und Ziegel. Vielmehr werde für die Herstellung eines Wohnhauses auch eine Dachdecker- und Spenglerei benötigt sowie Firmen, die Fenster, Türen etc. herstellen würden. Weitere massive Kosten würden Installateur, Elektriker, Zimmerer, Tischler etc verursachen. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten für das Haus KG/EZ ***1/2*** würden jedenfalls den Verkaufserlös erreichen. Von einem Gewinn bzw. vermeintlichen Einkünften aus Gewerbebetrieb könne keine Rede sein.

Beweis: Schätzung des Errichtungsaufwandes betreffend Haus auf KG/EZ ***1/2*** durch Sachverständige aus den Fachbereichen Bauwesen, Immobilienbewertung und Liegenschaftsbewertung; Einvernahme des Beschwerdeführers vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes unter Beiziehung eines Dolmetschers für die bosnische Sprache; Steuerakt zu Steuernummer ***BF1StNr1***

Von einer nachhaltigen Betätigung könne beim Beschwerdeführer keine Rede sein. Die erforderliche Wiederholungsabsicht wäre nie und nimmer gegeben. Die vom Finanzamt vorgeworfenen Vorwürfe würden rein aufgrund persönlicher Umstände erfolgen. Der Beschwerdeführer habe nie Grundstücke in der Absicht erworben, diese möglichst kurzfristig wieder zu veräußern.

Auf dem Grundstück KG/EZ ***3/4*** sei gar kein Haus errichtet worden.

Das Haus mit Verkaufsdatum 05.10.2010 sei vom Beschwerdeführer mit seiner Exfrau und den gemeinsamen Kindern neun Jahre lang bewohnt worden. Dieses Haus sei auch schon als Haus und nicht als Grundstück gekauft worden. Es wäre sehr alt gewesen und der Beschwerdeführer habe es langwierig saniert. Er habe sein Herzblut und seinen Schweiß in dieses Haus gesteckt, um seiner Familie ein angenehmes Wohnen zu ermöglichen. Aufgrund der Tatsache, dass die Exfrau den Beschwerdeführer dann verlassen habe, wollte er nicht mehr in diesem Haus verweilen. Der Verkauf sei also aus rein persönlichen Gründen erfolgt.

Das Haus ***Straße1*** in ***Ort1** habe der Beschwerdeführer für sich und seinen Sohn gebaut. Der Sohn sollte die untere Wohnung und der Beschwerdeführer die obere Wohnung bewohnen. Leider sei der Sohn in ein schlechtes Milieu geraten, sodass sich die persönliche Beziehung zwischen Vater und Sohn zerrüttet habe. Der Sohn habe den Beschwerdeführer verlassen, deshalb habe der Beschwerdeführer die obere Wohnung verkauft.

Aufgrund ständiger Streitereien mit dem Käufer ***K1*** habe sich der Beschwerdeführer gezwungen gesehen, auch die untere Wohnung zu verkaufen. Es sei sohin in der persönlichen Sphäre des Beschwerdeführers gelegen die Wohnungen zu verkaufen.

Auf KG/ES ***5/6*** habe der Beschwerdeführer einen Bungalow für sich und seine Familie errichtet. Der Beschwerdeführer und seine Familie wollten jedoch wieder nach ***Ort1*** ziehen und nicht außerhalb in ***Ort2*** wohnen. Zuvor habe der Bungalow dem Beschwerdeführer und seiner jetzigen Frau einzig und allein zu eigenen Wohnzwecken gedient.

Beweis: wie oben

Es sei allgemein bekannt, dass dem Finanzamt sämtliche Grundstücksverkäufe angezeigt und gemeldet würden. Das Finanzamt würde daher stets über die entsprechenden Informationen

betreffend Kauf- und Verkaufsverträge verfügen. Die Behauptung, erst im Rahmen einer vermeintlichen Betriebsprüfung seien die Kauf- und Verkaufsverträge erstmals bekannt geworden, entbehre jeglicher Grundlage.

Die Überprüfung bzw. behauptete Überprüfung der Immobilienverkäufe würde auch keine Gewerbsmäßigkeit ergeben. Sämtliche behauptete Gewinne würden nicht vorliegen. Die entsprechenden Immobilienverkäufe seien endbesteuert worden und es gäbe keinen Grund für eine Wiederaufnahme oder andere Bewertung bzw. Beurteilung.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen seien keine Tatsachen, welche einen Wiederaufnahmegrund darstellen würden.

Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offengelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung könnten bei unveränderter Tatsachlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigt werden.

Es wurde der Antrag auf Senatsentscheidung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2020 brachte die rechtliche Vertretung des Beschwerdeführers **Beschwerde** gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2016, gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2016 ein.

In Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahrens wurde darauf hingewiesen, dass eine solche nur zulässig sei, wenn neue Tatsachen und Beweismittel hervorkommen würden, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderes lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Dies sei jedoch nicht der Fall. Der steuerpflichtige Beschwerdeführer sei immer schon beim Finanzamt veranlagt worden. Die vorgehaltenen Grundstücke wären dem Finanzamt stets bekannt gewesen. Von vermeintlichen neuen Tatsachen und/oder Beweismittel könne daher keine Rede sein. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher gesetzlich nicht gedeckt.

Tatsachen iSd des § 303 BAO seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente – gleichgültig, ob diese späteren rechtliche Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergegangener Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen würden – seien keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offengelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung würden sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Weg der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen lassen.

Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel sei allein aus der Sicht von der zuständigen Behörde im konkreten Verfahren zu beurteilen.

Es sei allgemein bekannt, dass dem Finanzamt sämtliche Grundstücksverkäufe angezeigt und gemeldet würden. Dies sei auch stets der Fall gewesen. Es könne daher gar nicht so sein, dass Kauf- und Verkaufsverträge erst im Rahmen der vermeintlichen Betriebsprüfung bekannt geworden seien.

Die Einkommensteuer 2016 betreffend gleicht die Beschwerdebegründung jener das Jahr 2014 betreffend.

Es wurde der Antrag auf Senatszuständigkeit und Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2020 brachte die rechtliche Vertretung des Beschwerdeführers **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2018 ein. Die Begründung ist ident mit den Begründungen die Jahre 2014 und 2016 betreffend.

Es wurde der Antrag auf Senatszuständigkeit und Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 19. Jänner 2021 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 als unbegründet abgewiesen. Es wurde auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 06.11.2020 und auf die Niederschrift zur BP vom 19.06.2020 verwiesen. Ergänzend wurde ausgeführt, dass das Gesamtbild der Verhältnisse aufgrund der Vielzahl der veräußerten Objekte auf eine gewerbliche Tätigkeit im Grundstückshandel hinweise. Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen stelle daher keine Vermögensverwaltung, sondern einen gewerblichen Grundstückshandel dar, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund treten würde und die Vermögensverwertung im Vordergrund stehe (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0061).

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2016 wurde wie folgt begründet: „Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“

Die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2016 und 2018 wurden mit der gleichen Begründung abgewiesen wie jene das Jahr 2014 betreffend.

Mit den Schriftsätzen vom 25.01.2021, 01.02.2021 und vom 02.02.2021 wurde hinsichtlich Einkommensteuer 2014, 2016 und 2018 sowie hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016 **Vorlageanträge** eingebracht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit **Vorlagebericht** vom 18.02.2021 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Ein **Ergänzungsvorhalt** des Bundesfinanzgerichtes vom 24.10.2022, dem steuerlichen Vertreter zugestellt am 27.10.2022, blieb unbeantwortet.

Jeweils mit Schreiben vom 10.10.2023 wurden 10 Zeugen schriftlich befragt:

K1	Käufer der ersten Wohnung
K2	Käufer der zweiten Wohnung
K3a	Käuferin des Hauses in ***Ort2***
K3b	Käufer des Hauses in ***Ort2***
K4	Käuferin des Grundstückes (Garten)
V1a	Verkäuferin des Grundstückes (Garten)
V1b	Verkäufer des Grundstückes (Garten)
V2	Verkäufer des Grundstückes ***Ort1***
V3	Verkäufer des Grundstückes ***Ort2***
B	Baggerarbeiten am Grundstück (Garten)

Die Käufer wurden jeweils gefragt, wie und wann sie erfahren hätten, dass die jeweilige Liegenschaft verkauft würde, wer ihr Ansprechpartner bei den Verkaufsverhandlungen gewesen sei und ob ihnen bekannt gewesen sei, warum der Beschwerdeführer die jeweilige Liegenschaft verkaufen würde. ***K1*** und ***K2*** wurden zusätzlich gefragt, ob ihnen bekannt gewesen sei, ob der Sohn des Beschwerdeführers jemals in den jeweiligen Wohnungen gewohnt hätte bzw. dort einziehen hätte sollen. Frau ***K4*** wurde gefragt, ob ihr bekannt gewesen sei, dass auf dem Grundstück ein Haus für die Tochter des Beschwerdeführers errichtet werden sollte.

Die Verkäufer wurden jeweils gefragt, wie und wann sie das jeweilige Grundstück zum Kauf angeboten hätten, wer Ansprechpartner für die Verkaufsgespräche gewesen sei und wofür der Beschwerdeführer die Liegenschaften jeweils erworben habe.

B, der für den Beschwerdeführer Baggerarbeiten am Grundstück in ***Ort2*** ausgeführt hat, wurde gefragt, ob ihm bekannt gewesen sei, welche Pläne der Beschwerdeführer mit dem Grundstück gehabt hätte, ob der Verkauf im September 2018 geplant gewesen sei und ob er gewusst habe, dass der Beschwerdeführer darauf ein Haus für seine Tochter errichten wollte.

Von den Verkäufern wurde bekannt gegeben, dass der Beschwerdeführer das jeweilige Grundstück erworben habe, um dort ein Eigenheim zu errichten. Ansprechpartner sei jeweils der Beschwerdeführer persönlich gewesen.

Von den Käufern wurde bekannt gegeben, dass sie keinen Einfluss auf die Ausstattung der Wohnung/des Hauses gehabt hätten, dass die Bezahlung über einen Treuhänder erfolgt sei und dass der Grund des Verkaufes nicht bekannt sei. Lediglich das Ehepaar ***K3*** sagte aus, dass der Verkauf deshalb erfolgt sei, weil sich die Ehefrau des Beschwerdeführers in der Nacht allein gefürchtet habe. Ansprechpartner sei ebenfalls der Beschwerdeführer bzw. ein Maklerbüro gewesen. Nur beim Gespräch mit Herrn ***K2*** wäre auch (vermutlich) der Neffe des Beschwerdeführers aufgrund seiner besseren Deutschkenntnisse anwesend gewesen.

Der Zeuge ***B*** gab über telefonische Anfrage am 06.11.2023 bekannt, dass das besagte Grundstück eigentlich eine Wildnis mit einer Holzhütte gewesen sei. Er habe vom Beschwerdeführer den Auftrag erhalten, Bäume, Gebüsch, Wurzelstöcke und die Hütte zu entfernen. Da der Beschwerdeführer nicht bezahlt habe, habe der Zeuge den Container wieder hingestellt. Es sei dann zu einem Gerichtsverfahren gekommen. Ihm sei bekannt, dass „einige Leute immer wieder Grundstücke kaufen und mit Gewinn verkaufen, aber was der Beschwerdeführer konkret mit diesem Grundstück geplant hatte, weiß er nicht.“ Es habe auch keinen Plan gesehen.

Mit Schreiben vom 31.10.2023 wurde die Zeugenaussagen dem Finanzamt vorgehalten und um Stellungnahme ersucht.

Mit Schreiben vom 21.11.2023 wurde seitens des Finanzamtes bekanntgegeben, dass hinsichtlich der Zeugenaussagen der Meinung des Bundesfinanzgerichtes zugestimmt werde, dass sich daraus keine weiteren Indizien für einen geplanten Verkauf schon beim Kauf der jeweiligen Grundstücke ableiten ließe. Für ein planmäßiges Vorgehen oder berufliche Berührungspunkte des Beschwerdeführers zu Immobilien würden keine Nachweise vorliegen. Gegen die Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes würden keine Einwendungen erhoben und seitens der Abgabenbehörde keine weiteren Ergänzungen vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 22.02.2001 erwarb der Beschwerdeführer eine Liegenschaft mit Gebäude in ***Ort1*** um 34.882,96 € und lebte dort mit seiner Familie neun Jahre lang.

Nach der Trennung von seiner ersten Frau verkaufte er die Liegenschaft mit Vertrag vom 05.10.2010 um 110.000,00 €.

Am 19.05.2010 erwarb der Beschwerdeführer in ***Ort1*** ein Grundstück um 34.250,00 € und errichtete dort ein Gebäude mit zwei Wohnungen. Ab Dezember 2011 bewohnte er die untere Wohnung, die er am 01.07.2014 um 180.000,00 € Herrn ***K1*** verkaufte. Er selbst zog mit seiner zweiten Frau und der gemeinsamen Tochter in die Wohnung im ersten Stock. Aufgrund von nachhaltigen Meinungsverschiedenheiten mit Herrn ***K1*** verkaufte der Beschwerdeführer am 30.05.2016 schließlich die Wohnung im 1. Stock an ***K2*** um 175.000,00 €.

Am 31.10.2014 erwarb der Beschwerdeführer ein Grundstück in ***Ort2*** um 42.000,00 € und errichtete dort ein Gebäude, in welchem er mit seiner Familie einzog und am 06.07.2016 seinen Hauptwohnsitz anmeldete.

Dieses Haus verkaufte der Beschwerdeführer am 08.11.2018 um 360.000,00 €, weil die Familie wieder zurück nach ***Ort1*** wollte und seine Frau im Haus in ***Ort2*** Angst hatte.

Am 03.05.2017 erwarb der Beschwerdeführer einen Garten um 60.000,00 €. Auf diesem Grundstück ließ er Wurzeln ausgraben und abtransportieren sowie eine Holzhütte abreißen. Am 04.09.2018 verkaufte der Beschwerdeführer dieses Grundstück um 70.000,00 €. Dieser Vorgang wurde unter der GZ ***123*** erfasst und die Immobilienertragsteuer mit 197,00 € berechnet und abgeführt.

Am 05.02.2019 erwarb der Beschwerdeführer eine Liegenschaft in ***Ort1*** um 252.000,00 € und begründete dort am 18.04.2019 seinen Hauptwohnsitz. In diesem Haus wohnt der Beschwerdeführer mit seiner Familie immer noch.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in die von den Parteien vorgelegten Schreiben und Dokumente, in die Niederschrift des Amtes für Betrugsbekämpfung vom 21.07.2023 sowie in die dort vorgelegten Unterlagen und durch die schriftliche Einvernahme der Zeugen ***K1***, ***K2***, ***K3a***, ***K3b***, ***K4***, ***V1a***, ***V1b***, ***V2***, ***V3***, ***B*** und ***S***.

Dass die beschwerdegegenständlichen Liegenschaftserwerbe und –verkäufe stattgefunden haben und die errichteten Gebäude/Wohnungen vor den Verkäufen dem Beschwerdeführer zumindest für zwei Jahre als Hauptwohnsitz gedient haben, steht unbestritten fest.

Der Beschwerdeführer hat im abgabenrechtlichen und strafrechtlichen Verfahren dargelegt, dass für den Kauf der Liegenschaften, deren Bebauung und schließlich der Verkauf jeweils private/persönliche Gründe ausschlaggebend gewesen sind.

Das Haus in ***Ort1*** verkaufte der Beschwerdeführer, nachdem er neun Jahre mit seiner Familie dort gewohnt hatte, weil sich seine erste Ehefrau von ihm getrennt hatte.

In der Folge erwarb er ein Grundstück in ***Ort1***, um dort für sich und seinen Sohn je eine Wohnung zu errichten. Die Zeugenaussagen lieferten keine Anhaltspunkte, dafür, dass schon beim Erwerb vom Beschwerdeführer geplant gewesen wäre, die errichteten Wohnungen wieder zu veräußern. Die Käufer der Wohnungen hatten keinen Einfluss auf die Raumeinteilung und Ausstattung der Wohnungen.

Am 31.10.2014 erwarb der Beschwerdeführer ein Grundstück in ***Ort2***, um darauf für seine Familie ein Haus zu errichten. Dieses Haus wurde verkauft, weil seine Frau dort Angst hatte (vgl. Zeugenaussage ***K3***, Niederschrift über die mündliche Verhandlung gemäß § 135 FinStrG vom 21.07.2023) und wieder in ***Ort1*** leben wollte. Die Zeugenaussagen lieferten keine Anhaltspunkte, dafür, dass schon beim Erwerb vom Beschwerdeführer geplant gewesen wäre, die errichteten Wohnungen wieder zu veräußern. Vielmehr bestätigten die Zeugenaussagen das Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach der Verkauf aus persönlichen Gründen erfolgte, nämlich weil seine Frau Angst hatte und zurück nach ***Ort1*** wollte. Die Käufer des Hauses hatten keinen Einfluss auf die Raumeinteilung oder Ausstattung des Hauses.

Das Grundstück in ***Ort2*** wurde gekauft, um dort für die Tochter ein Haus zu bauen. Die Zeugen ***V1*** konnten dieses Vorbringen des Beschwerdeführers insofern bestätigen, als sie bekanntgaben, dass der Beschwerdeführer auf dem Grundstück ein Eigenheim errichten wollte. Auf der Zufahrt zu diesem Grundstück wurde 100 Tage lang ein Container abgestellt, sodass der Beschwerdeführer nicht bauen konnte. Wegen der Straßensperre konnte der Baukran nicht kommen, sodass das Grundstück wieder verkauft wurde. (vgl. Niederschrift über die mündliche Verhandlung gemäß § 135 FinStrG vom 21.07.2023; Urteil des ***LG*** vom 18.9.2019, ***Zahl***) Auch in diesem Fall lieferten die Zeugenaussagen keine Anhaltspunkte dafür, dass schon beim Erwerb vom Beschwerdeführer geplant gewesen wäre, das Grundstück wieder zu veräußern.

Der Beschwerdeführer hat im gesamten beschwerdegegenständlichen Verfahren private/persönliche Gründe für den Ankauf der Grundstücke, deren Bebauung und den jeweiligen Verkäufen dargelegt. Diesen - großteils auch von den angeführten Zeugen untermauerten Ausführungen – ist die Abgabenbehörde weder in der Beschwerdevorentscheidung noch im Rahmen der vom Bundesfinanzgericht eingeräumten Gelegenheit zur Stellungnahme entgegengetreten.

Dass der Beschwerdeführer in Bezug auf die konkreten Veräußerungsvorgänge für einen Grundstückshandel typische Maßnahmen und zielgerichtete Aktivitäten nach außen erkennbar an den Tag gelegt habe - die in der Regel bei einer auf die Marktverhältnisse abgestimmten Sondierung und dem Ankauf von Grundstücken beginnen, sich am intensivsten in der Planungs- und Errichtungsphase dahingehend manifestieren, dass Objekte am Markt beworben werden, gezielt an Interessenten und Käufer herangetreten wird, dabei auch bereits bei Errichtung individuelle Wünsche/Vorstellungen berücksichtigt werden und in der

professionellen Abwicklung der Verkäufe ihren Abschluss finden - ist nicht belegt. Es liegen auch keinerlei Hinweise vor, dass der Beschwerdeführer über besondere Kenntnisse und Erfahrungen im Immobiliengeschäft verfügt hätte.

Die Kaufverträge enthalten keine typischen im gewerblichen Grundstückshandel üblichen Formulierungen. Vertragsinhalte wie der Gewährleistungsausschluss für eine bestimmte Beschaffenheit, die Erklärung, den Kaufgegenstand wie besichtigt zu übernehmen, der Mitverkauf von Einrichtungen und dass der Energiebezug von den Käufern neu zu regeln sei lassen darauf schließen, dass vor bzw. bei Baubeginn noch keine bindenden Vereinbarungen über Kaufgegenstand und -preis mit den (jeweiligen) Käufern vorlagen bzw. abgeschlossen worden sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Strittig ist, ob die im Sachverhalt aufgezeigten Liegenschaftsverkäufe des Beschwerdeführers den Tatbestand einer gewerblichen Tätigkeit iSd § 23 EStG 1988 erfüllen.

§ 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.

Erst eine für den Grundstückshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz oder ein auf die Ausübung von Marktverhältnissen gezielter Erwerb von Baugrund, seine Parzellierung und Aufschließung und deren Abverkauf über einen längeren Zeitraum heben die entsprechenden Geschäfte aus dem Kreis der Privatsphäre und machen sie zur nachhaltigen Tätigkeit (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

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.

Kein Grundstückshandel liegt nach dem Verwaltungsgerichtshof vor, wenn in neun Jahren lediglich zwei Ankäufe getätigt wurden, kein planmäßiges Vorgehen erkennbar ist, der Abgabepflichtige nicht als Grundstückshändler in Erscheinung getreten ist und keinerlei Werbemaßnahmen erfolgten. Richtet ein Abgabepflichtiger seine Tätigkeit nicht werbend an die Allgemeinheit, spricht dies gegen eine gewerbliche Tätigkeit (VwGH vom 25. März 1999, 94/15/0171).

Wenn ein Steuerpflichtiger Grundstücke erwirbt, um diese zu bebauen, und diese in nahem zeitlichem Zusammenhang veräußert, kann auch bei einer geringen Anzahl von Objekten eine gewerbliche Tätigkeit entstehen. Dabei ist auf einen mehrjährigen Betrachtungszeitraum abzustellen (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159).

Eine geringe Anzahl von Verkaufsvorgängen stellt nach dem Verwaltungsgerichtshof bei einer beruflichen Nahebeziehung des Veräußerers zum Immobiliengeschäft einen gewerblichen Grundstückshandel dar (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0033).

Das Bundesfinanzgericht (BFG 13.6.2022, RV/3100248/2008) hat dazu in einem jüngeren - höchstgerichtlich bestätigten (VwGH 24.10.2022, Ra 2022/15/0080) - Erkenntnis, ausgesprochen, dass der Gewinn aus dem Verkauf eines neu errichteten und nur zwei Jahre für den privaten Wohnbedarf genutzten Hauses den gewerblichen Einkünften zuzurechnen sein kann, wenn sich dies aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergibt. Im zu entscheidenden Fall konnte eine Planmäßigkeit beim Vorgehen und von vornherein bestehende Absicht des Bf. das neu errichtete Wohnhaus nach kurzfristigem Bewohnen wieder zu verkaufen, darauf gestützt werden, weil der Bf. Inhaber einer Immobilienvermittlungsagentur war, über die er nachweislich Immobilien vermittelte, er innerhalb kurzer Zeit mehrere Grundstücke in benachbarten Gemeinden erwarb, die er zum Teil wieder veräußerte, das errichtete Haus nur knapp zwei Jahre genutzt hat, nach dem Verkauf des Hauses wieder in jener Mietwohnung gemeldet war, die er bei Errichtung des Hauses bezogen hat, in einer gegründeten Gesellschaft im Bereich Immobilienerwerb und -verwaltung hochwertige Objekte angeboten hat und eine Begründung für den nach zwei Jahren erfolgten Verkauf des Einfamilienhauses, das privat üblicherweise einer längerfristigen Nutzung zugeführt wird, schuldig geblieben ist.

Das Ermittlungsverfahren hat im vorliegenden Fall ergeben, dass der Beschwerdeführer jeweils Grundstücke erworben hat, um darauf ein Haus/eine Wohnung zu errichten, die für ihn und seine Familie bzw. für seine erwachsenen Kinder einen Wohnsitz darstellen sollten. Der Beschwerdeführer hatte unbestritten sowohl in den beiden Wohnungen in ***Ort1*** als auch im Haus in ***Ort2*** jeweils zumindest für zwei Jahre seinen Hauptwohnsitz (entweder alleine oder mit seiner Familie).

Auf dem Grundstück in ***Ort1***, ***Straße2***, kam es nicht zum geplanten Hausbau, weil die Streitigkeiten ***B*** die Arbeiten mit dem Baukran unmöglich machten.

Die Verkäufe erfolgten jeweils aus persönlichen Gründen (Sohn zog nicht - wie geplant - in die Wohnung, Streitigkeiten mit ***K1***, Streitigkeiten mit ***B***, Familie wollte wieder zurück in die Stadt, Angst der Ehefrau).

Die Abgabenbehörde stützt das Vorliegen des gewerblichen Grundstückshandels ausschließlich auf die Vielzahl der veräußerten Objekte.

Es ist der Abgabenbehörde jedenfalls darin zuzustimmen, dass einer bestimmten Häufigkeit der von der gesamten Familie innerhalb eines bestimmten Zeitraumes getätigten Immobiliengeschäfte durchaus Indizwirkung für das Vorliegen eines planmäßigen Vorgehens zukommen mag. Daraus alleine kann aber noch nicht für sämtliche Veräußerungsvorgänge aller Familienmitglieder das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit abgeleitet werden und die Schlussfolgerung getroffen werden, dass auch der Beschwerdeführer in Bezug auf die gegenständlichen Objekte (im Zeitpunkt des Grundstückskaufes bzw. der Errichtung) eine Veräußerungsabsicht gehabt habe bzw. bei den ihm zurechenbaren Veräußerungsvorgängen planmäßig vorgegangen sei.

Dies hat auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.12.2000, 98/13/0236 zum Ausdruck gebracht und festgestellt, dass Hinweise auf ein "familiäres Zusammenwirken" oder auf eine "Gesamtbetrachtung des Familienvermögens" nicht hinreichend geeignet seien, die von der belangten Behörde vertretene Ansicht, die Bf. sei planmäßig gewerblich tätig gewesen, zu unterstützen.

Für die Beurteilung ob es sich bei den Liegenschaftsveräußerungen um gewerbliche Einkünfte und oder um private Grundstücksveräußerungen handelt, ist daher im Wege der gebotenen Einzelbetrachtung für die den einzelnen Personen zuzurechnenden Veräußerungsvorgänge zu beurteilen, ob die betroffene Person dabei ein planmäßiges Handeln an den Tag gelegt hat.

Bei einer geringen Anzahl von Verkaufsvorgängen und wenn es sich wie im gegenständlichen Fall um die Veräußerung von privat genutzten Wohnungen handelt, sind nach der Judikatur im Rahmen der nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorzunehmenden Beurteilung auch der Umfang und die Art der gesamten Tätigkeit und frühere berufliche Aktivitäten des Beschwerdeführers miteinzubeziehen.

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall, dass die Veräußerungen der beschwerdegegenständlichen Liegenschaften dem Beschwerdeführer zuzurechnen sind, zumal sich aus den Sachverhaltsfeststellungen der Abgabenbehörde keine Anhaltspunkte dahingehend ergeben, dass es sich bei den der beschwerdegegenständlichen Veräußerungsvorgängen um gemeinschaftlich erzielte Einkünfte der Familienmitglieder - sei es in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder einer faktischen Erwerbsgesellschaft iSd § 23 Abs. 2 EStG 1988 - handeln würde oder diese anderen Personen zuzurechnen wären.

Der Beschwerdeführer hat zu den ihm zuzurechnenden Grundstückstransaktionen dargelegt, dass mit dem Ankauf und der Errichtung von zwei Wohnungen, einem Haus und einem weiteren geplanten Haus ein neuer Lebensmittelpunkt für sich, seine Familie und seine erwachsenen Kinder geschaffen werden sollten und der Verkauf jeweils aus persönlichen Gründen erfolgte.

Dieses Vorbringen wurde von der Abgabenbehörde durch keine konkreten gegenteiligen Feststellungen widerlegt.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 24.2. 2005, 2001/15/0159) ist bei einer Sachverhaltskonstellation, bei der der Beschwerdeführer (der im Baugewerbe beschäftigt war) seinem Vorbringen entsprechend auf der Liegenschaft, die er sich wegen der Traumlage immer gewünscht habe, ein Wohnhaus errichtet hat, welches aufgrund der Fälligestellung von Krediten nach rund 6 Jahren verkauft werden musste und zu Verkaufszwecken eine Parifizierung erfolgt ist, zur Ansicht gelangt, dass ein solcher Vorgang alleine nicht zu einem gewerblichen Grundstückshandel führe. Es bestehe mit dem in den beiden Folgejahren stattgefundenen Verkauf von Eigentumswohnungen in einem zweiten vom Beschwerdeführer errichteten Mehrparteienhaus kein derartiger Zusammenhang, der zu einem Gesamtbild eines auch den Verkauf des eigenen Wohnhauses in Traumlage erfassenden gewerblichen Grundstückshandels führe. Es wurden daher nur die Verkäufe der Eigentumswohnungen im Mehrparteienhaus als gewerblicher Grundstückshandel gewertet.

Im gegenständlichen Fall tätigte der Beschwerdeführer die streitgegenständlichen Veräußerungen von zwei Wohnungen und einem Haus, die von ihm bzw. von ihm und seiner Familie jeweils privat genutzt wurden, und einem unbebauten Grundstück.

Es liegen keine Anhaltspunkte vor, dass der Beschwerdeführer über entsprechende Kenntnisse bzw. Erfahrungen zu geschäftlichen Aktivitäten im Immobiliengeschäft verfügt und/oder in der Vergangenheit eine berufliche Nahebeziehung zu Immobilientransaktionen gehabt hätte, er mit weiteren Immobilientransaktionen in Erscheinung getreten wäre, werbend in derartigen Geschäften tätig und in Liegenschaftsankäufe, Bautätigkeiten und Verkaufsvorgänge von Grundstücke und Wohnungen anderer Personen (Familienmitglieder) aktiv eingebunden gewesen wäre.

Die in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2014, 2016 und 2018 relevante Veräußerungen waren nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als privat motivierte, der Vermögensverwaltung zuzuordnende Veräußerungsgeschäfte des Beschwerdeführers und nicht als das Ergebnis eines planmäßigen auf eine Vermögensverwertung abzielendes Vorgehen zu werten.

§ 30 EStG 1988 lautet auszugsweise (soweit für den gegenständlichen Beschwerdefall von Bedeutung):

(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.

...

§ 30a Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl I 2015/118 lautet:

Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 30% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung hinsichtlich der verkauften Wohnungen und des verkauften Hauses steht in Einklang mit den Angaben des Beschwerdeführers.

Mangels konkreter gegenteiliger Feststellungen war davon auszugehen, dass dies auch den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen entsprach. Bedenken hinsichtlich der Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung wurden zudem auch von der Abgabenbehörde als ausgeräumt erachtet.

Der Vorgang betreffend den Verkauf des Grundstückes im Jahr 2018 wurde unter der Zahl ***123*** erfasst. Die Immobilienertragsteuer wurde mit 197,00 € berechnet und abgeführt.

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 ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sodass eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. November 2023