

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Fasching Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Rainbach im Innkreis 35, 4791 Rainbach/Innkreis, über die Beschwerde vom 20. April 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. März 2018 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im vorliegenden Fall gibt es „zwei“ Vorlageanträge. Am 6. September 2018 wurde vom Finanzamt die Beschwerde vom 20.7.2017 gegen den Nichtbescheid vom 22.6.2017 vorgelegt, wobei es sich um die „Sache“ des Beschwerdeverfahrens handelt. Dieses wurde aber bereits mit zurückweisender Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 7.3.2018 rechtskräftig erledigt.

Die „zweite“ Beschwerde vom 20.4.2018 gegen den neuen Sachbescheid vom 23.3.2018 wurde mit dem Vorlagebericht am 6. September 2018 kommentarlos übermittelt, obwohl es sich beim genannten Bescheid lt. Vorlagebericht um den angefochtenen Feststellungsbescheid 2015 handelt.

In einer Mitteilung gem. § 281a BAO vom 18.12.2023 wurde die belangte Behörde darüber informiert, dass bis dato nicht von einer Vorlage der Beschwerde vom 20.4.2018 ausgegangen werden kann. Das Finanzamt äußerte sich dahingehend, dass die richtige Beschwerde vom 20.04.2018 erst mittels Nachreichung am 06.09.2018 übermittelt wurde.

Nach Urgenz durch das Bundesfinanzgericht wurde vom Finanzamt am 2.2.2024 nunmehr die „richtige“ Beschwerde gesetzeskonform vorgelegt. Im Zuge dessen wurde am 29.1.2024 von den Bf. auch der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen.

Inhaltlich richtet sich die gegenständliche Beschwerde gegen die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels durch die belangte Behörde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Feststellungsbescheid vom 23.03.2018 wurde der aus dem Verkauf von fünf Wohnungen resultierende Gewinn iHv 97.553,72 € unter den gewerblichen Einkünften erfasst. Von den Beschwerdeführern (Bf) wurde demgegenüber für den Verkauf die Herstellerbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 beansprucht und lediglich der Gewinn aus dem Verkauf des Grund und Bodens mit dem besonderen Steuersatz des § 30a Abs. 1 EStG versteuert.

Es handelt sich dabei um zwei Bauvorhaben (BV), wobei beim BV_1 (**Adr.1** / Bauphase: Oktober 2012 bis Dezember 2013) die 6 errichteten Wohnungen zur Gänze vermietet wurden. Beim BV_2 (**Adr.2** / Bauphase: Oktober 2013 bis März 2015) wurden hingegen von insgesamt neun Wohnungen fünf am 12.3.2015 sowie am 19.3.2015 verkauft und die restlichen Wohnungen vermietet. Diese BV wurden zur Gänze fremdfinanziert. Nach den erteilten Auskünften wurde der gegenständliche Kreditvertrag bis 31.12.2015 verlängert, weil der ursprünglich geplante Fertigstellungstermin (30.6.2015) der beiden Bauvorhaben nicht eingehalten werden konnte.

Beim bislang unbebauten Grundstück EZ **X**, Nr. **Y** im Ausmaß von 1.372 m² (**Adr.3**) gibt es seit 2014 eine Bauplatzerklärung (Bescheid v. 9.1.2014). Lt. Vorhaltsbeantwortung vom 7.9.2023 wird dieses Grundstück landwirtschaftlich genutzt und sei auch keine Bebauung geplant.

Zur Klärung des Sachverhalts wurden vom Finanzamt den Bf zu folgenden Themen Fragen gestellt.

- Welche Werbemaßnahmen wurden gesetzt?
- Wie erfolgte die Finanzierung (Eigen- oder Fremdkapital)?
- Wie werden/wurden die erzielten Erlöse verwendet?
- Liegt die Absicht vor, weitere Grundstücke zu veräußern? (planmäßiges Vorgehen)

Mit der abweisenden Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 23.07.2018 wurde der gegenständliche Verkauf von fünf Wohnungen als gewerblicher Grundstückshandel bestätigt.

Die Bf haben als Bauträger die Wohnungsverkäufe nach dem Bauträgervertragsgesetz (BTVG) abgewickelt. Beim Beschwerdevorbringen sowie in weiteren Stellungnahmen wurde insb. darauf hingewiesen, dass keine Werbemaßnahmen gesetzt und lediglich eine einmalige Gelegenheit zum Verkauf wahrgenommen wurde, was allerdings nicht geplant gewesen sei. Diesbzgl. bestätigten die Wohnungskäufer schriftlich, dass sie selbst auf die Verkäufer zugegangen seien.

Zum Beweisthema „Werbemaßnahmen“ wurde vom steuerlichen Vertreter die Vernehmung der Wohnungskäufer als Zeugen beantragt. Diese wurden in weiterer Folge - da mit der Beschwerde bereits ihre schriftlichen Stellungnahmen vorgelegt wurden - aus Zweckmäßigkeitsgründen zu einer schriftlichen Zeugenaussage aufgefordert. Lt. Bf. seien die Grundstücke nicht gezielt angeschafft worden, sondern wurden diese teilweise unentgeltlich - durch Übergabsverträge - erworben.

In der mündlichen Verhandlung vom 8.4.2024 wurden von den Verfahrensparteien ihre bisherigen Standpunkte bekräftigt bzw. konkretisiert. Vom Bf wurde erstmalig vorgebracht, dass er noch Bauerwartungsland im Ausmaß von ca. 5 Hektar besitzt, wobei die Gemeinde ***S*** aber derzeit über keine finanziellen Mittel zum Ankauf dieser Grundstücke verfügen würde. Nach einer mit der Gemeinde getroffenen Grundsatzvereinbarung dürfte der Bf demnach - je nach Grundstücksgröße - davon ca. 4 bis 5 Bauparzellen selber verkaufen. Neu war weiters die Aussage, wonach der Bf als Landwirt die Wohnungen errichtet habe, damit diese Liegenschaften bestmöglich verwertet werden können, um daraus laufend Einkünfte zu erzielen.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Ob nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles gewerblicher Grundstückshandel vorliegt oder nicht, ist eine Sachverhaltsfrage, die jeweils aufgrund des im Einzelfall vorliegenden tatsächlichen Geschehens zu beurteilen ist.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im gegenständlichen Fall aus dem vorgelegten Akt, dem Beschwerdevorbringen sowie den im Zuge der Vorhaltsbeantwortungen, Stellungnahmen, ferner den bei der mündlichen Verhandlung und den Zeugenbefragungen erteilten Auskünften samt den eingereichten Unterlagen. Von den Bf wird dabei im Wesentlichen vorgebracht, dass es sich um ein einmaliges Wohnbauprojekt (ohne Wiederholungsabsicht) gehandelt habe und sich die Wohnungsverkäufe zufällig ergeben hätten. Die belangte Behörde sieht demgegenüber durch die beschwerdegegenständlichen fünf Wohnungsverkäufe ein planmäßiges Vorgehen verwirklicht, weshalb von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen sei.

Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.1.2. dieses Erkenntnisses, die verständnis halber im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung behandelt wird, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

§ 23 EStG 1988:

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.*

....

§ 30 EStG 1988:

(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.

....

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht auf die absolute Zahl an An- und Verkaufsvorgängen, sondern auf das sich im Einzelfall bietende Geschehen abzustellen (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033, unter Verweis auf VwGH 18.12.2001, 99/15/0155, und VwGH 28.05.2008, 2008/15/0025).

Eine Betätigung wird als gewerblich angesehen, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Es liegt nicht mehr bloß Vermögensverwaltung vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn sie auf *planmäßige Art und Weise* erfolgt. Ob Vermögensnutzung oder Vermögensverwertung im Vordergrund stehen, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beurteilen ist (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033; VwGH 12.07.2016, Ra 2015/15/0040, unter Verweis auf VwGH 28.06.2012, 2009/15/0113).

Nach der Judikatur muss die Verkaufsabsicht zudem nicht schon bei Errichtung des Gebäudes vorliegen (vgl. VwGH 25.03.1999 94/15/0171; 24.02.2005, 2001/15/0159 und 14.11.1984, 82/13/0242). Weiters sind einzelne Eigentumswohnungen einer gesonderten steuerlichen Betrachtung zugänglich (vgl. VwGH 29.2.2012, 2008/13/0029).

3.1.2. Erwägungen:

- *Verfahrensrecht:*

Im Vorlageantrag wurde von den Bf bemängelt, dass der angefochtene Bescheid keine Begründung enthält, sondern lediglich auf jene des Nichtbescheides vom 22.6.2017 verwiesen wurde.

Nach der Judikatur können Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden und ist der Verweis auf die Begründung eines anderen, der Partei bekannten Bescheid auch dann zulässig, wenn dieser Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (VwGH 89/14/0149; 97/13/0123). Dies trifft im vorliegenden Fall zu. Die belangte Behörde konnte daher zu Recht auf die Begründung des Bescheides vom 22.6.2017 verweisen.

- *Nachhaltigkeit / planmäßiges Vorgehen:*

Hier ist zunächst auf die Tätigkeit als Bauträger hinzuweisen, die geeignet ist, ein planmäßiges Vorgehen zu verstärken (VwGH 18.12.2001, 99/15/0155). Gem. § 2 Abs. 2 BTVG kommen auch Privatpersonen als Bauträger in Betracht. Im vorliegenden Fall ist von einem Bauträgerunternehmen auszugehen, das lt. Unternehmensregister seit 17.6.2019 in der Rechtsform einer GesbR unter dem Namen „***Bf1***“ betrieben wird. Diese Eintragung ist nach wie vor aufrecht.

Die gegenständlichen Kaufverträge mussten lt. einer Bestätigung des Notars Mag. ***N1*** vom 16.8.2023 nach dem BTVG abgewickelt werden, wobei die Verkäufer (Bf) als Bauträger im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auftraten. Die Errichtung der Bauvorhaben (BV) erfolgte durch von den Bf beauftragte konzessionierte Unternehmen.

Die bestehende Eintragung der GesbR im Unternehmensregister ist nicht maßgeblich, da es nach der Judikatur - unabhängig von der Rechtsform - nur auf die Tätigkeit als Bauträger (VwGH 25.3.1999, 94/15/0171) ankommt, die im vorliegenden Fall zweifelsohne gegeben ist.

Der Bf arbeitet als gelernter Bäcker nach eigenen Angaben seit 2019 nebenberuflich zwei Tage pro Woche bei einer Baufirma. Die Tätigkeiten umfassen dabei Kranfahren, Vorbereitungstätigkeiten sowie Vor- und Nacharbeiten auf den Baustellen. Berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft können daraus nicht abgeleitet werden, zumal diese Tätigkeiten erst nach dem maßgeblichen Errichtungszeitraum der

gegenständlichen Gebäude (Baubeginn: ab Oktober 2012) ausgeübt werden.
Hauptberuflich ist der Bf weiterhin in der Landwirtschaft tätig.

Beim zweiten Bauvorhaben mit neun Wohnungen wurden fünf davon verkauft, was nach der Judikatur für eine gewerbliche Betätigung ausreichend ist (VwGH 28.05.2008, 2008/15/0025). Von der belangten Behörde wurde in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass auch der Zeitraum zwischen Beginn der Errichtung und der Veräußerung relativ kurz war, was ebenfalls für eine gewerbliche Betätigung sprechen würde (VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015).

In der mündl. Verhandlung wurde vom Bf bestätigt, dass von Seiten der finanzierenden Bank der Verkauf von Wohnungen angeregt wurde. Diese Stellungnahme sowie der Umstand, dass nach den erteilten Auskünften der Verkauf von Wohnungen durch die Bf offenbar von Beginn an in Betracht gezogen wurde, sprechen zunächst für ein planmäßiges Vorgehen. Bei näherer Betrachtung ist ein solches aber zu verneinen, da die Verkäufe weder beworben (vgl. VwGH 25.3.1999, 94/15/0171), noch aus dem Verkaufserlös weitere Grundstücke angeschafft bzw. neue Bauvorhaben verwirklicht wurden. Vielmehr wurden die Verkaufserlöse zur Gänze für die Kredittilgung herangezogen.

Lt. Projektbeschreibung handelt es sich beim BV_2 um eine Wohnanlage mit neun Eigentumswohnungen und neun KFZ-Abstellplätzen, wovon fünf verkauft wurden. Lt. Beschwerde waren die Grundstücke seit jeher in Familienbesitz (Übergabsvertrag v. 20.12.2020) und sei ein Verkauf dieses Familienvermögens nicht geplant gewesen. Aus dem Verkaufserlös der gegenständlichen Wohnungen wurden bis dato keine neuen Grundstücke mehr angeschafft.

Nach den Zeugenaussagen sowie dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung ist als erwiesen anzusehen, dass die gegenständlichen Verkäufe nicht zufällig erfolgt sind, sondern die Kaufinteressenten auf Herrn ***Bf1a*** aktiv zugegangen sind. Dies wird auch durch die Zeugenaussage von Frau ***Z1*** erhärtet, die von Beginn an gegenüber den Bf. Kaufabsichten geäußert hat. Auch der Wohnungskäufer Herr ***Z2*** ist als Kaufinteressent eines gesamten Stockwerks mit drei Wohneinheiten an Herrn ***Bf1a*** herangetreten.

Bereits vor Baubeginn hat der Bf nach eigenen Angaben mit dem ihm bekannten Herrn ***Z2*** schon mehrmals über eine Kaufmöglichkeit gesprochen (vgl. dazu die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung). Seitens der Bf können Werbemaßnahmen demnach ausgeschlossen werden.

Es ist zutreffend, dass nach den gegenständlichen Wohnungsverkäufen keine weiteren mehr stattgefunden haben. Die Verkäufe wurden demnach von den Bf zwar nicht aktiv beworben, von der Bank wurden ihnen diese jedoch angeraten. Da die Verkäufe zeitnah

am 12.3.2015 sowie am 19.3.2015 erfolgten, können sie als einheitlicher Verkaufsvorgang gewertet werden. Nach der Judikatur ist jede einzelne Eigentumswohnung einer gesonderten steuerlichen Betrachtung zugänglich (vgl. VwGH 29.2.2012, 2008/13/0029). Es fehlt bei den genannten Verkäufen aber ein planmäßiges Vorgehen, da die Verkäufe weder beworben wurden, noch aus dem Verkaufserlös weitere Grundstücke angeschafft bzw. neue Bauvorhaben in Angriff genommen wurden.

Von der bel. Behörde wurde diesbzgl. eingewendet, dass tatsächlich mehrere Verkäufe stattgefunden haben, die nach Ansicht des erkennenden Richters aber einen einheitlichen, zusammenhängenden Vorgang darstellen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 7.9.2023 wurde ein aktueller Grundbuchsatz vorgelegt, zum Beweis dafür, dass keine weiteren Wohnungen mehr verkauft wurden. Bei Prüfung der Wiederholungsabsicht ist grundsätzlich ein *mehrjähriger Zeitraum* heranzuziehen (Jakom/Peyerl, EStG 2019, § 23, Rz 85; VwGH 17.09.1974, 359/74). Seit der Errichtung der beschwerdegegenständlichen Wohnungen (2012 bis 2015) wurden von den Bf keine Bauvorhaben mehr verwirklicht.

Für eine Wiederholungsabsicht sprechen im (mehrjährigen) Beobachtungszeitraum der Fortbestand der GesbR und die behaupteten schlechten Ertragsaussichten in der Landwirtschaft sowie die Aussage des Bf, wonach er als Grund für die Errichtung der gegenständlichen Gebäude „eine bestmögliche Verwertung von Liegenschaften“ anführte. Diese Aussage kann aber nur so verstanden werden, dass damit sowohl der Verkauf von Wohnungen als auch die Vermietung von Wohnungen gemeint sein können, zumal auch bei den gegenständlichen BV überwiegend Mietwohnungen errichtet wurden.

In einer Gesamtbetrachtung sind die genannten Gründe für den erkennenden Richter aber nicht ausreichend, um eine konkrete Wiederholungsabsicht zu begründen.

Bzgl. dieses Kriteriums ist auch auf das vorhandene Bauerwartungsland im Ausmaß von ca. 5 Hektar hinzuweisen, wo für die Zukunft nicht ausgeschlossen werden kann, dass wieder Bauvorhaben verwirklicht werden. Lt. Bf. gibt es diesbzgl. aber lediglich eine Grundsatzvereinbarung mit der Gemeinde ****S****, weshalb dieser Sachverhalt noch nicht abschließend beurteilt werden kann.

Betr. Grundstück EZ ****X****, Nr. ****Y**** wurde erklärt (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 7.9.2023), dass es landwirtschaftlich genutzt wird und auch keine Bebauung geplant sei. Der gegenwärtige unbebaute Zustand dieser Liegenschaft ist im „Digitalen öö. Raum-Informationen-System“ (DORIS) ersichtlich. Im Rahmen der gegenständlichen Beschwerdeerledigung stellt sich nach den erteilten Auskünften die Frage nach einem gewerblichen Grundstückshandel demnach nicht, wenngleich eine Bebauung im

Hinblick auf die bestehende Bauplatzerklärung zukünftig nicht gänzlich ausgeschlossen werden kann.

- *Beteiligung am allgemeinen wirtschaftl. Verkehr:*

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setzt nach außen hin erkennbares Teilnehmen an allgemeiner Bedarfsdeckung, am allgemeinen Leistungsaustausch voraus.

Es hat lt. Finanzamt nachweislich wiederholte Verkäufe gegeben. Die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr resultiere demnach aus der Konkurrenzsituation mit anderen Bauträgern. Auch wenn es in der näheren Umgebung bis ca. 10 km nach Meinung des steuerlichen Vertreters keine entsprechenden Mitbewerber (Bauträger) gibt, bedeutet das nicht, dass keine Konkurrenzsituation vorliegen könne. Im konkreten Fall wurden die beiden BV von den Bf aber erwiesenermaßen nicht entsprechend (bspw. mittels Inserate) beworben, weshalb die von der belangten Behörde angesprochene Konkurrenzsituation faktisch nicht entstehen konnte. Es fehlt somit an einer nach außen hin erkennbaren Teilnahme der Bf am allgemeinen Leistungsaustausch.

Bei einem Bauträgerunternehmen kann ein Bestreben nach einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftl. Verkehr grundsätzlich unterstellt werden. Im konkreten Fall waren aber eigene Werbemaßnahmen des Bf nicht erforderlich, weil die Verkaufsabsichten in einem kleinen Ort wie ***S*** (ca. 2.500 Einwohner) durch eigene Wahrnehmungen der Interessenten bzw. Mundpropaganda bekannt wurden. Dieser Umstand wird durch die Aussage der Zeugin ***Z1*** bestätigt, wonach Sie durch „allgemeines Gerede“ auf die Kaufgelegenheit aufmerksam wurde. Da Sie Herrn ***Bf1a*** zudem als „gebürtige ***S*** schon immer“ persönlich kannte, erfolgte die Kontaktaufnahme direkt durch einen Telefonanruf. Es ist daher augenscheinlich, dass es keiner intensiven Werbung bedarf, wenn - wie im vorliegenden Fall - ausreichendes Interesse von Bewerbern im Umkreis besteht.

Bei der ca. 10 Autominuten entfernten Fa. ***Z2*** Immobilien OG kann unterstellt werden, dass die Verkaufsabsichten der Bf auch ohne gezielte Werbemaßnahmen – wie etwa durch Mundpropaganda – Herrn ***Z2*** bekannt wurden, zumal es sich bei der Fa. ***Z2*** Immobilien OG um eine solche aus der Immobilien-Branche handelt und folglich ein Interesse an aktuellen Bauvorhaben angenommen werden kann.

Die Eigeninitiative wird vom Zeugen ***Z2*** in seiner Aussage bestätigt. Es war demnach die eigene Wahrnehmung durch das „fast tägliche Vorbeifahren an dem

Bauvorhaben“, die zu einer Anfrage zwecks Kaufmöglichkeit bei dem ihm persönlich bekannten Herrn ***Bf1a*** führte.

Auch die beiden privaten Wohnungskäuferinnen ***Z1*** (whft. in ***S***) und ***V*** ***Z1*** (whft. im ca. 6 Autominuten entfernten Ort ***A***) stammen aus der näheren Umgebung und haben somit sehr wahrscheinlich - auch ohne Werbemaßnahmen - von den Verkaufsabsichten der Bf erfahren. Es kann bei den genannten, in der näheren Umgebung wohnhaften bzw. ansässigen, Kaufinteressenten davon ausgegangen werden, dass Ihnen der Name „***N***“ geläufig war, was von zwei Wohnungskäufern (Frau ***Z1*** und Herr ***Z2***) in ihren Zeugenaussagen auch übereinstimmend bestätigt wurde. Warum die Bezeichnung „***N***“ nach Angaben des steuerlichen Vertreters konkret auf eine reine Vermögensverwaltung bzw. Vermietungstätigkeit hinweisen solle, ist für den erkennenden Richter allerdings nicht ersichtlich.

Aus den vorliegenden Kaufverträgen geht lt. belangter Behörde hervor, dass die errichteten und parifizierten Wohnungen zum Verkauf bestimmt gewesen wären. Dies würden die Fixpreise und Fälligkeiten der Kaufpreise/Ratenpläne deutlich zeigen. Von den Bf wird dazu eingewendet, dass eine Vereinbarung mit Fixpreisen und Fälligkeiten üblich und im vorliegenden Fall gar nicht notwendig gewesen sei.

Für den erkennenden Richter ist die Argumentation des Finanzamts aus den Kaufverträgen so nicht ableitbar. Es ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass Fixpreise und Fälligkeiten/ Ratenpläne bei Kaufverträgen, die nach dem BTVG abgewickelt werden, zur Absicherung der Wohnungskäufer ohnehin gesetzlich vorgegeben sind.

Vom steuerlichen Vertreter wird in einer Stellungnahme vom 15.4.2024 ergänzend darauf hingewiesen, dass beim BV_1 trotz Parifizierung keine einzige Wohnung verkauft wurde. Diese wurde vorgenommen, um „bei Bedarf einzelne Wohnungen leichter verkaufen zu können“. Die Parifizierung (Nutzwertfestsetzung) beider Wohnbauten ist für den erkennenden Richter ein Indiz dafür, dass Verkäufe offensichtlich von Beginn an - und zwar für beide Gebäude - in Betracht gezogen wurden, aber letztlich dahingehend kein planmäßiges Vorgehen erkennbar war.

Es ist aufgrund der Zeugenaussagen sowie den eigenen Angaben des Bf als erwiesen anzusehen, dass Verkäufe schon in der Bauphase zumindest in Betracht gezogen wurden. Die Tatsache, dass bei zwei Bauvorhaben neben der Vermietung von Wohnungen auch welche verkauft werden, ist bei Bauträgern eine übliche Vorgangsweise, zumal von den Bf die bestmögliche Verwertung ihrer Liegenschaften angestrebt wurde. Nach der Judikatur muss die Verkaufsabsicht zudem nicht schon bei Errichtung des Gebäudes vorliegen (vgl. VwGH 25.03.1999, 94/15/0171; 24.02.2005, 2001/15/0159 und VwGH 14.11.1984, 82/13/0242). Im vorliegenden Fall wurden zwar

fünf Wohnung verkauft, es fehlte dabei aber sowohl an der erforderlichen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bzw. an einem planmäßigen Vorgehen der Bf.

- *Gewinnabsicht:*

Eine Gewinnabsicht habe lt. Beschwerde nicht vorgelegen, weil eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht gegeben war. Dem ist zu entgegnen, dass im gegenständlichen Beschwerdefall die steuerliche Behandlung des aus dem Wohnungsverkauf erlösten Gewinnes strittig ist. Dieser Umstand zeigt bereits, dass die Bf aus den Transaktionen jedenfalls Gewinne erzielt haben und kann somit eine Gewinnabsicht nicht geleugnet werden.

Der Umstand, dass von den Bf keine Eigenmittel eingesetzt wurden, lässt eine spätere Veräußerung der Grundstücke naheliegend erscheinen und ist demnach ein Indiz für das Vorliegen von gewerblichem Grundstückshandel (vgl. VwGH 03.09.2019, Ra 2018/15/0015 und VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033).

In der Beschwerde wurde argumentiert, dass infolge langfristiger Fremdfinanzierung - im Ausmaß von 100 % der damals geschätzten Baukosten des gesamten Objektes - bereits ersichtlich sei, dass der Verkauf der Wohnungen keinesfalls notwendig gewesen wäre. Da die Bf als Grund für die Errichtung der gegenständlichen Bauvorhaben „eine bestmögliche Verwertung ihrer Liegenschaften“ anführten, liegt eine Gewinnabsicht aber zweifelsohne vor, die aber auch aus einer Wohnungsvermietung resultieren könnte.

Der Einsatz von Fremdmitteln ist im konkreten Fall aber nur eines von mehreren Kriterien, dem angesichts der übrigen zu beurteilenden Tatbestandsmerkmale bloß geringes Gewicht beizumessen war.

Es kommt nach der Judikatur immer auf das sich im Einzelfall bietende *objektive Gesamtbild der Betätigung* (VwGH 28.06.2012, 2009/15/0113) an. Nach Abwägung aller Umstände liegen für den erkennenden Richter beim gegenständlichen Verkauf insbesondere die Tatbestandsmerkmale *Nachhaltigkeit* sowie *Beteiligung am allgemeinen wirtschaftl. Verkehr* nicht in einem Ausmaß vor, um iSd § 23 Abs. 1 EStG 1988 einen gewerblichen Grundstückshandel befürworten zu können.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Ob nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles gewerblicher Grundstückshandel vorliegt oder nicht, ist eine Sachverhaltsfrage, die jeweils aufgrund des im Einzelfall vorliegenden tatsächlichen Geschehens zu beurteilen ist. Das gegenständliche Erkenntnis war somit nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Linz, am 23. April 2024