

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Mag. R. *** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Stefan Pointecker Steuerberatung GmbH, Alfred-Kubin-Straße 19b, 4780 Schärding, über die Beschwerde vom 7. Februar 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. Jänner 2022 betreffend Einkommensteuer 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18.7.2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***124*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2019	Einkommen zu versteuerndes Einkommen	- 8.261,87 €	Einkommensteuer	- 889,00 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 889,00 €

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

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

Mit Schreiben vom 18. August 2016 stellte die damalige steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers (im Folgenden: Bf.) beim Finanzamt ***1*** einen Antrag auf Zuteilung einer Steuernummer für Umsatzsteuer sowie einer USt-ID-Nummer (Anmerkung: offenbar gemeint: auf Erteilung einer österreichischen UID-Nummer) und führte in diesem Schreiben folgendes aus:

Der Bf. hätte in ***2*** eine Immobilie erworben in der sich private Wohneinheiten sowie eine Gewerbeeinheit befinden würden. Die Gewerbeeinheit solle umsatzsteuer-optiert (-pflichtig) vermietet werden.

Der Bf. wäre deutscher Staatsbürger mit Wohnsitz in Österreich. Der Bf. wäre in Deutschland Gewerbetreibender mit Firmensitz in Deutschland. Seine Einkünfte würde der Bf. zu mindestens 90% in Deutschland erzielen, wo diese vollumfänglich der deutschen Einkommensteuer unterliegen würden.

Mit Vertrag vom ***3***2016 hätte der Bf. eine Immobilie in ***2*** erworben, die er kernsaniert und nach Fertigstellung (voraussichtlich im September 2017) vermieten/verpachten werde. Im Gebäude würden sich mehrere Wohneinheiten befinden, welche an Privatpersonen vermietet werden sollen. Des Weiteren wäre eine Gewerbeeinheit vorhanden. Diese solle umsatzsteuer-optiert an Gewerbetreibende verpachtet werden. Da dies nicht im Zusammenhang mit dem Unternehmen (Handelsvertreter) in Deutschland stehen würde, wäre der Bf. als Privatperson Unternehmer in Österreich.

In Deutschland würde der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung erzielen. Der voraussichtliche Jahresumsatz im Inland würde 2016 € 0,00 und 2017 € 30.000,- (Kaltmiete) betragen. Der voraussichtliche Gewinn würde 2016 und 2017 jeweils € 0,00 betragen.

Am 21. Dezember 2018 gab der Bf. eine Einkommensteuererklärung für 2016 für unbeschränkt Steuerpflichtige beim Finanzamt ***4*** ab in der er neben dem Alleinverdienerabsetzbetrag negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von minus € 80.511,47 erklärte. Die Anschaffungskosten des für die Vermietung/Verpachtung vorgesehenen Objektes gab er mit € 1.366.867,17 an, wobei auf das Gebäude laut Erklärung ein Betrag von € 1.093.493,74 entfallen soll. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung wurden mit € 0,00 angegeben und Fremdfinanzierungskosten in Höhe von € 27.756,15 sowie übrige Werbungskosten in Höhe von € 52.755,32 erklärt. Im Formular „E 1b“ wurde angegeben, dass die Umsatzsteuer nach dem Bruttosystem berücksichtigt wird.

Mit Ergänzungsersuchen vom 11.2.2019 erbat das Finanzamt ***4*** bis 18.3.2019 vom Bf. die Vorlage folgender Nachweise:

Laut Schreiben des Bf. wären im Objekt ***2*** diverse Einzelobjekte zur Vermietung vorgesehen (Wohnungen, Büro, Restaurant).

Soweit bereits Einheiten vermietet sind, wären der bzw. die entsprechenden Mietverträge einzureichen.

Hinsichtlich (noch) nicht vermieteter Einheiten werde um Nachweis der Vermietungsabsicht bzw. Bemühungen der Mietersuche (Inserate u. dgl.) ersucht.

Die Erklärungsbeilage E1b für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung würde den Hinweis "Bitte pro Einkunftsquelle eine Beilage ausfüllen!" tragen. Der Bf. werde daher ersucht für jede gesonderte Mieteinheit (insbesondere unterschieden nach gewerblicher oder Wohnbedarfsnutzung) eine solche Erklärungsbeilage einzureichen und so die Gesamtaufwendungen auf die jeweiligen Einkunftsquellen aufzuteilen.

Betreffend Umsatzsteuer für 2016 übermittelte das Finanzamt ***4*** ebenfalls am 11.2.2019 einen weiteren Vorhalt, in dem folgendes ausgeführt wurde:

Der Bf. hätte in dem im Betreff genannten Schreiben u.a. ausgeführt, dass ab 2018 Umsätze erklärt würden bzw. bislang eine Wohnung vermietet sei. Allerdings wäre bisher keine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht, mithin auch keine Umsätze erklärt worden. Es wurde um Erläuterung des Vorganges ersucht und um Nachreichung von ggf. fehlenden Umsatzsteuervoranmeldungen einschließlich aller betreffenden Mietverträge.

Hinsichtlich der zu vermietenden gewerblich genutzten Räume wäre eine über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Vorvereinbarung mit zukünftigen Mietern vorzulegen, aus der hervorgeht, dass bereits im Zeitpunkt der Vorleistung die Absicht einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung bestand. Für den Fall, dass die gegenständlichen Gebäudeteile bereits vermietet sind, wäre der entsprechenden Mietvertrag einzureichen. Es wäre überdies genau darzulegen, welche Gesamtfläche das Objekt umfasst (Flächenplan) und wieviel davon auf die gewerblich genutzten Teile entfällt und wären die auf diese Gebäudeteile jeweils entfallenden Vorsteuerbeträge auszuweisen. Daneben wurde der Bf. um Vorlage von Rechnungen > € 20.000 Rechnungsbetrag (in Kopie) ersucht.

Mit Bescheid vom 8. April 2019 erfolgte die Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2016. In diesem Bescheid wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 0,00 angesetzt und das Einkommen wegen der Berücksichtigung des Pauschbetrages für Sonderausgaben mit - € 60,00 festgesetzt. In der Begründung dieses – von der Einkommensteuererklärung für 2016 abweichenden – Bescheides wurde ausgeführt, dass deswegen, weil der Bf. zu dem an ihn übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben hat, die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen worden wäre.

Mit Schreiben vom 12. April 2019, das beim Finanzamt ***4*** am 15.4.2019 eingelangt ist, erhob der Bf. u.a. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 8.4.2019 und führte in dieser Beschwerde aus, dass sich die Vermietung des Objekts ***2*** wegen einer fehlenden Genehmigung für die Baumaßnahme im Keller des Objektes verzögert hätte. Es wäre auch deswegen kurzfristig ein Baustopp erfolgt und die Fertigstellungserklärung hätte wegen der noch nicht erteilten Baugenehmigung nicht abgegeben werden können. Zwischenzeitlich wäre dies alles erledigt und es wären zwei Einheiten bereits vermietet. Anbei würde der Bf. die entsprechenden Mietverträge senden. Außerdem würde er die Vollendungsanzeige gemäß § 17 BauPolG übermitteln.

Der Bf. würde nochmals um Anerkennung der Vorsteuerbeträge aus den Herstellungskosten und die Anerkennung der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ersuchen.

Dieser Beschwerde waren folgende Unterlagen angeschlossen:

Befristeter Hauptmietvertrag zwischen dem Bf. als Vermieter und ***5*** als Mieterin vom 19.11.2018 betreffend die Wohnung Top W 1/1. OG an der Liegenschaft EZ ***6***, KG ***7*** ***2***, mit der Liegenschaftsanschrift ***8***, mit einem Beginn des Mietverhältnisses am 15.1.2019 und einem Ende am 15.1.2022

Befristeter Hauptmietvertrag zwischen dem Bf. als Vermieter und ***9*** als Mieter vom 10.4.2019 betreffend die Wohnung Top 2 im 2. OG, der Liegenschaft EZ ***6***, KG ***7*** ***2***, mit der Liegenschaftsanschrift ***8***, mit einem Beginn des Mietverhältnisses am 1.8.2019 und einem Ende am 31.7.2022

Undatierte Vollendungsanzeige gemäß § 17 Salzburger Baupolizeigesetz betreffend die nachträgliche Bewilligung für die Erweiterung des Kellers samt bestehenden Wohnhaus auf Grundstück Nr. ***10*** KG ***2*** (EZ ***6***), ***8***

Am 6. Mai 2019 langte beim Finanzamt ***4*** die Einkommensteuererklärung des Bf. für das Jahr 2017 ein. In dieser erklärte der Bf. neben dem Alleinverdienerabsetzbetrag negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt minus € 239.617,00. Die Auslandseinkünfte mit Progressionsvorbehalt gab er mit € ***11*** an.

Nunmehr schloss der Bf. der Einkommensteuererklärung fünf Beilagen „E 1b“ an und zwar für folgende Objekte:

Objekt	Anschaffungskosten (in €)	auf das Gebäude entfallend (in €)
2, ***17*** ***12***	1.115.533,74	892.426,96
2, ***17*** ***13***	351.852,94	281.482,35

2, ***17*** ***14***	362.419,94	289.935,95
2, ***17*** ***15***	374.986,12	299.988,89
2, ***17*** ***16***	651.156,40	520.925,12

Die Werbungskosten betreffend Vermietung und Verpachtung erklärte der Bf. für 2017 wie folgt:

Objekt	Fremdfinanzierungs- kosten (in €)	übrige Werbungs- kosten (in €)	Summe Werbungs- kosten (in €)
2, ***17*** ***12***	21.399,81	72.194,59	93.594,40
2, ***17*** ***13***	6.749,76	22.771,05	29.520,81
2, ***17*** ***14***	6.952,42	23.454,92	30.407,40
2, ***17*** ***15***	7.193,54	24.268,***6***	31.461,71
2, ***17*** ***16***	12.491,44	42.141,24	54.632,68

Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung wurden auch 2017 nicht erklärt.

Der Einkommensteuererklärung für 2017 war ein Kontoblatt betreffend Geschäftsbauten für den Zeitraum 2.1.2017 bis 20.12.2017, eine Aufteilung auf die angeführten fünf Objekte, eine Angabe der kumulierten Anschaffungskosten bis 2017, ein Kontoblatt betreffend Nebenkosten Geldverkehr und ein Kontoblatt Strom, Wasser und Kanal angeschlossen.

Am 8. Mai 2019 langte beim Finanzamt ***4*** die Einkommensteuererklärung des Bf. für das Jahr 2018 ein. In dieser erklärte der Bf. neben dem Alleinverdienerabsetzbetrag negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt minus € 140.370,95. Betreffend die Auslandseinkünfte mit Progressionsvorbehalt führte der Bf. in dieser Erklärung an, dass diese noch nicht vorliegen würden.

Der Einkommensteuererklärung für 2018 waren ebenfalls fünf Beilagen „E 1b“ angeschlossen und zwar für folgende Objekte:

Objekt	Anschaffungskosten (in €)	auf das Gebäude entfallend (in €)
2, ***17*** ***12***	1.182.149,53	945.719,62
2, ***17*** ***13***	372.864,37	298.291,49
2, ***17*** ***14***	384.062,40	307.062,40
2, ***17*** ***15***	397.378,98	317.903,18
2, ***17*** ***16***	690.041,19	552.032,95

Die Werbungskosten betreffend Vermietung und Verpachtung erklärte der Bf. für 2018 wie folgt:

Objekt	Fremdfinanzierungskosten (in €)	übrige Werbungskosten (in €)	Summe Werbungskosten (in €)
2, ***17*** ***12***	24.026,52	20.646,77	44.673,29
2, ***17*** ***13***	7.578,26	6.512,24	14.090,50
2, ***17*** ***14***	7.805,85	6.707,82	14.513,67
2, ***17*** ***15***	8.076,50	6.940,40	15.016,90
2, ***17*** ***16***	14.024,70	12.051,88	26.076,58

Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung wurden 2018 betreffend das Objekt im 1. Obergeschoß (Wohnung) mit € 2.121,00 erklärt, sodass sich insgesamt negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von - € 112.249,95 ergeben. Der Einkommensteuererklärung für 2018 war eine Aufstellung der erklärten Fremdfinanzierungskosten, der übrigen Werbungskosten und der Summe der Werbungskosten, ein Kontoblatt betreffend Geschäftsbauten für den Zeitraum 30.10.2017 bis 20.12.2018 samt Aufteilung auf die fünf Objekte sowie eine Aufstellung der kumulierten Anschaffungskosten bis 2018 angeschlossen.

Betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 sowie auch den Umsatzsteuerbescheid 2016 jeweils vom 8.4.2019 übermittelte das Finanzamt ***4*** am 10. Mai 2019 ein Ergänzungsersuchen mit Frist zur Beantwortung bis 17.6.2019 mit folgendem Inhalt:

Zur Erledigung der Beschwerden gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2016, beide vom 8.4.2019, werde der Bf. nochmals um die vollständige Beantwortung der beiden amtlichen Ergänzungsersuchen vom 11.2.2019 (Zustellung mit Rückschein) und um Vorlage der darin jeweils angeführten Unterlagen ersucht.

Hinsichtlich der beantragten Vorsteuern wäre eine Aufteilung in:

- a) bereits vermietete Objekte
 - b) noch nicht vermietete Wohnungen
 - c) noch nicht vermietete sonstige Objekte (Büros, gewerblich genutzte Räume)
- vorzunehmen. Soweit einzelne Vorsteuerbeträge nicht zuordenbar wären, wäre auch eine aliquote Aufteilung nach Nutzfläche zulässig.

Dieses Ersuchen wurde mit Schreiben vom 20.5.2019 beantwortet, in dem ausgeführt wurde, dass wie telefonisch vereinbart, die Baurechnungen mit einem Gesamtbetrag über € 20.000,- übermittelt werden. Außerdem wurde ein Expose der ***18*** zur Vermietung der Gastrofläche mit einer Netto-Kaltmiete von € 3.000,00 und einer Warmmiete von € 3.500,00 übermittelt. Seit dem 15.1.2019 wäre die Wohnung im 1. OG vermietet. Die Wohnung mit 103,95 m² im 2. OG würde ab dem 1.8.2019 vermietet werden.

Insgesamt waren diesem Schreiben sieben Rechnungen betreffend das Haus ***8***, durch Bauunternehmen bzw. einer Ziviltechnikergesellschaft angeschlossen, die im Zeitraum Oktober bis Dezember 2016 an den Bf. ausgestellt wurden.

Am 3. Juni 2019 erließ das Finanzamt ***4*** eine Beschwerdeverentscheidung betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 8.4.2019, mit dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend der abgegebenen Erklärung mit minus € 80.511,47 festgesetzt wurden. Die Beschwerdeverentscheidung wurde wie folgt begründet:

„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.“

Ebenfalls am 3. Juni 2019 erging ein erklärungskonformer Bescheid betreffend Einkommensteuer 2017.

Schließlich erließ das Finanzamt ***4*** am 3. Juni 2019 einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid für 2018, in dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit

minus € 112.249,94 angesetzt und keine ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt berücksichtigt wurden. Dieser Bescheid enthielt nachstehende Begründung:

„Die Summe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde anhand der Summen der einzelnen Erklärungsbeilagen E 1b berichtigt und angesetzt.

Die Festsetzung ergeht gem. § 200 BAO vorläufig, da hinsichtlich der Höhe der ausländischen Progressions- Einkünfte (Ihre Angabe unter Kennzahl 440 der Erklärung: "liegt noch nicht vor") Ungewissheit besteht.“

Bemerkt wird, dass es sich entgegen den wiedergegebene Ausführungen im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 3.6.2019 um eine erklärungsgemäße Veranlagung betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gehandelt hat, weil der Bf. betreffend das Objekt im 1. Obergeschoß (Wohnung) Einnahmen von € 2.121,00 erklärt hat.

Am 4.11.2020 reichte der Bf. die Einkommensteuererklärung für 2019 auf elektronischem Weg ein, in der er neben Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von € ***19*** – auch der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde begehrt - wiederum auch negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Gesamthöhe von minus € 27.204,35 erklärte, wobei sich diese Einkünfte wie folgt zusammensetzen:

Objekt	Einnahmen (in €)	AfA (in €)	Fremd- finanzierungs- kosten (in €)	Instand- haltungs- /setzungskosten	übrige Werbungs- kosten (in €)
8, ***12***			23.936,55		
8, ***13***	34.232,85	4.734,00	7.549,88	2.928,90	14.767,76
8, ***14***	28.196,19	4.789,00	7.776,62	3.016,86	15.211,27
8, ***15***	30.103,56	4.910,00	8.046,26	3.121,46	15.738,69
8, ***16***	52.101,79	8.589,00	13.972,18	5.420,37	27.329,94

Am 4.2.2021 erging ein Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2019. Dieser wurde am 7.1.2022 gemäß § 299 BAO aufgehoben und am selben Tag ein neuer Sachbescheid Einkommensteuer 2019 erlassen, in dem nunmehr ausländische Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von € ***20*** angesetzt wurden.

Am 7.2.2022 wurde gegen diesen Einkommensteuerbescheid Beschwerde erhoben sowie betreffend die ergangenen Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2018 ein Antrag gemäß § 293a BAO gestellt, die wie folgt begründet wurde:

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht wurde vorgebracht, dass der Bf. nach eigenen Angaben und jenen von Frau ***21*** als Steuerberaterin in Deutschland eine Vielzahl an Immobilien im Eigentum und in der Vergangenheit erworben hätte, die er manchmal saniert, immer vermietet und einige wieder verkauft hätte ohne dass er irgendein persönliches Interesse an einem der Objekte gehabt hätte. So wäre er auch auf die gegenständliche Immobilie in bester Lage zentral in ***2*** und damit direkt am ***22*** aufmerksam geworden, zudem mit Potential zum Ausbau der beiden obersten Geschosse in einem nicht desolaten Zustand. Der Kauf wäre im ***23*** 2016 um ***24*** (ohne USt) erfolgt. Im Juli 2016 wäre eine Bauleistungsversicherung abgeschlossen worden, die 1. Teilrechnung des Architekten wäre im August 2016 erfolgt, jene des Bauüberwachers im Sept. 2016. Die planmäßigen Arbeiten wären in der Folge vor Frühlingsbeginn 2018 abgeschlossen worden.

Trotz des großen Potentials des Objektes in ***2*** hätte sich die mehrgleisige Vermarktung desselben nicht einfach gestaltet. Aus der Erfahrung des Bf. hätte dieser ca. 6 Monate vor Finalisierung bereits die Vermarktung begonnen und zwar sowohl mit der Bewerbung zum Kauf (gesamt und Einheiten) als auch zur Miete.

Hier hätte sich ua. die Kosten und Marktpreise, das Hauptwohnsitzerfordernis, Gastronomie im EG auf die Wohneinheiten, mit Beginn der Pandemie auch die Lockdowns und Verkehrsbeschränkungen für die Gastro-Einheit, kaum Kfz-Flächen und nicht geplante Küchen für eine Vermietung ausgewirkt.

In der Anfangsphase des Objektes wären 7 Teilobjekte vorgesehen gewesen. Eine Kleinwohnung wäre dann aber dem Gastro-Objekt zugerechnet, 2 Wohneinheiten im obersten Geschoss zu einer einzigen Penthouse-Wohnung zusammengefasst worden, sodass noch 5 Verkaufseinheiten verblieben wären.

Es werde auf die anhängende Tabelle zur Beschreibung des Objektes und der Aufteilung in Teilobjekte verwiesen, die am besten durch die Darstellung im Nutzwertgutachten von ***25*** vom 19.1.2021 zum Ausdruck kommen würde. Die Besichtigung dazu wäre bereits am 9.3.2020 erfolgt nachdem bereits die Pläne dazu am 14.8.2018 erstellt und zuvor andere Gutachter angefragt worden wären.

Beispielhaft würde die nach Außen zum Ausdruck gebrachte Interessenslage des Bf. durch folgende Umstände verdeutlicht werden (diese würde einer Auswahl an Mails/Anhängen entstammen die gerne in ausgedruckter Form bei Bedarf zur Verfügung gestellt werden könnte):

Werbung über die internationale Schule ***2***, Frau ***26*** zum Kauf ab Juni 2017 lt. Mail des Bf.

Immobilienanzeigen unter ***18***, über ***27*** ...

ab 23.7.2017 zum Kauf ***2*** - Modernes, komplett saniertes Wohn- & Geschäftshaus (1 GWE und 5 WE) direkt im Zentrum

ab 13.8.2017 zum Kauf ***2*** - 4-Zimmer-Neubau-Juwel im Zentrum intern. Schule nur einen Steinwurf entfernt (Wohnung)

ab 14.8.2017 zum Kauf Erstbezug nach Kernsanierung: Moderne, hochwertige Gastronomiefläche im Herzen von ***2***

ab 29.1.2018 zum Kauf ***2***/Zentrum: Stadthaus (1 GWE und 5 WE) mit Penthouse, Steinwurf zur internationalen Schule

idF auf ***28*** und ***29*** lt. Mail 8.11.2017 an ***30***, ***31***, ***32***

überdies auf ***33*** - Kleinanzeigen, ***34*** WP lt. Mail vom 17.11. v. ***35***,

ab 30.11.2017 zum Kauf ***2***: moderne, altersgerechte 4-Zimmer-NeubauWohnung im Zentrum - Ihr Wohnsitz für das Alter

Über ***36***, ***37*** - Frau ***38***

ab 22.12.2017 bis 20.2.2018 Wohn- und Geschäftshaus im Herzen von ***2***

und zusätzlich auf ***39***, ***40***, ***41***, ***42***, ***43***, ***44***, ***45***, ***46***, ***47***, ***48***, ***49***, ***50*** vom 17.-24.1.2018 (auch zum Kauf)

Vertrag Gemeinschaftsgeschäft ***27*** mit ***51***, ***52***

ab Mai 2018 zum Kauf Gesamtobjekt best, aus 1 GWE+Betriebswohnung/4 WE

Dazu Tabelle Kaufpreisvorschläge vom 17./24.5.2018

Und zusätzlich auf ***53*** u. idF ***54***, ***55***, ***56***

Ab Juli/Aug. Vorschlag zur Vermietung Miet-/Pachtpreise mittels Tabelle

für alle Einheiten v. 23.7.2018 bis Ende Sept./Okt. 2018 lt. Vertragsentwürfe u. Exposees zur Vermietung

Hochglanzbroschüren, Schaufensteraushang, Transparent und Flyer mit Streuung in ***2*** ab Sept. 2018

Beginn Kücheneinbauplanung - iZm Mietinteressent Fam. ***57*** im Okt. 2018

Nachgebesserte Miet- und Kaufpreisvorschläge jew. alle Einheiten mit 9.1.2019

Der Auftrag hätte ua. wegen Eigeninitiative und Direkteinschaltungen des Bf. parallel zum Alleinvermittlungsauftrag mit 31.1.2019 geendet.

Beginn der Organisation einer Hausbetreuung Anfrage bei u. Angebote teilobjektbezogen Fa. ***58***, ***59*** Sept./Okt. 2018

Vermittlungsvertrag ***60***, ***61*** ab 17. Jän. 2019

Alle Objekte/Teilobjekte angeboten zum Kauf und zur Miete Kaufanbot Lokal ***2*** vom 2.3.2020

Der Bauprojektbetreuer Bm. ***62***, ***63*** - hätte auf persönliche Anfrage angegeben, dass der Bf. als Auftraggeber das Projekt immer ergebnisoffen dahingehend angegangen wäre, dass nach Um-/Ausbau die jeweils lukrativste Alternative (Verwertung gesamt, in Einzeleinheiten oder Verpachtung/Vermietung) zur Umsetzung gelangen würde.

Die Organisation auch dieser Aktivitäten betreffend Projekt ***2*** wäre durch den Bf. selbst von ***65*** aus erfolgt. Dort wäre der Bf. als ***64***-Berater mit der Finanzierung von Immobilien beschäftigt. 2019 wären Provisionen für die Vermittlung eines Auftrages zur Errichtung eines Aufzugs durch Fa. ***66*** vereinnahmt worden. Die Buchhaltung für Österreich wäre durch das Steuerbüro ***21*** im Rahmen einer doppelten Erfassung (System ***67***) auf Basis erhaltener u. geleisteter Zahlungen integriert in Deutschland vorgenommen worden, wäre ordnungsmäßig und wäre/würde so auszugsweise in die österreichischen Steuererklärungen übertragen worden/werden und würde dem System des § 4 Abs. 3 EStG entsprechen.

Rechtliche Würdigung:

Die Qualifikation dieser Einkünfte als solche gemäß § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG bzw. § 28 EStG wäre subsidiär vorzunehmen. Gleiches würde für die sonstigen Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z. 7 und § 29/30 EStG gelten. Somit wäre zuvor eine Prüfung des Sachverhalts nach den Kriterien für die Einkunftsarten § 2 Abs. 3 Z. 1-5 vorzunehmen, wobei hierzu nur die betrieblichen Einkunftsarten Z. 1-3 und davon nur die Z. 3 (also keine Land- und Forstwirtschaft und keine selbständigen Tätigkeiten - lt. Katalog), jene aus Gewerbebetrieb in Fragen kommen würden.

Solche wären ua. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.

Diese Definition wäre per se in der Lage jede Form von Gewinnerzielungsabsicht einer natürlichen Person aufzufangen, die sich nicht als im wesentlichen Vermögensveranlagung darstellt, die also ein nicht nur untergeordnetes persönliches Engagement erfordert.

Als Indiz dafür wäre sicherlich auch die Gewerbeordnung heranzuziehen, die gerade für die Verwaltung eigenen Vermögens (sei es im Bereich der Kapitalveranlagung oder von Realitäten) keine Anwendungsfälle vorsehen würde. Für die Tätigkeit eines Bauträgers würde als wesentliches Kriterium die Verantwortlichkeit während der Objektentwicklung einem Auftraggeber gegenüber fehlen, da im Fall des Bf. Käufer erst gegen Ende der Fertigstellung gesucht worden wären. Hingegen würde der Tätigkeitsbereich des Immobilienmaklers auch den Handel mit Immobilien umfassen, einschließlich des Mietkaufes (einschließlich der Errichtung von Bauwerken zur nachfolgenden Veräußerung) - § 117 Abs. 2 Z.3 GewO.

Der OGH würde für eine unternehmerische Tätigkeit iS § 1 UGB die Grenze bei 5 Objekten sehen bzw. ob Hausbesorger bestellt werden, eine Buchführung nach kfm. Grundsätzen erfolgt, andere Unternehmen/Erfüllungsgehilfen eingesetzt werden,...

Der UFS RV/0054-I/09-RS1 würde bei Errichtung und Verkauf mehrerer Einheiten innerhalb von 5 Jahren (davon 4 innerh. 5 Monaten), in einem anderen Fall UFS 19.12.2016, RV/0726-L/03 bei Sofortverkauf einzelner Einheiten, daneben noch Vermietung anderer, deren Parifizierung und Bewerbung, diese als gewerbliche Einkünfte ansehen.

Die für den Grundstücks- bzw. Wohnungshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz oder der auf die Ausnützung von Marktverhältnissen gezielte Erwerb ... die Errichtung von Wohnungen und deren Veräußerung würden die entsprechenden Geschäfte aus der der Privatsphäre zuzuweisenden Betätigung herausheben und würden sie zu einem gewerblichen Grundstückshandel machen (EStR Rz 5443). Im Gegensatz dazu wäre Kennzeichen der privaten Vermögensverwaltung die Nutzung des Vermögens in Form der Fruchtziehung, an deren Ende zwar auch die Veräußerung des Vermögensgegenstandes stehen kann, dies jedoch nicht als eigentlicher Zweck der Gewinnerzielung, sondern als hinter der laufenden Fruchtziehung zurücktretender Effekt (EStR Rz 5447).

Des Weiteren wären folgende Kriterien erfüllt:

Zusammenhang mit den übrigen Aktivitäten des Steuerpflichtigen

Oftmalige Umschichtung und Wiederveranlagung von Veräußerungserlösen aus Immobilien

Große Dichte bzw. kontinuierlich betriebene Abverkäufe

Planmäßige Schaffung von Rahmenbedingungen (hier ua. die Parifizierung)

Weitreichende Finanzierung durch Fremdmittel.

Alle diese Aspekte würden auf den vorliegenden Fall zutreffen.

Anträge:

Zumal die Art der Einkünfte (hier aus Gewerbebetrieb statt aus VuV) auch für den Umfang einer Beitragspflicht nach dem GSVG Bedeutung hätte, wäre allein durch die unrichtige Begründung im Einkommensteuerbescheid eine wesentliche Rechtsverletzung im Interesse des Bf. gegeben, die nach § 293a BAO ein entsprechendes Antragsrecht ab 1.1.2014 vorsehen

würde, welches hiermit für die Jahre ab 2016 ausgeübt werde.

Da die für 2016 bis 2018 gem. § 293a BAO nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens sind wird die Begründung dieses Antrages in der Folge nicht dargestellt.

Durch die Änderung der Qualifikation der Einkünfte würde sich auch eine wesentliche Änderung in der Ermittlung der Einkünfte dahingehend ergeben, dass die Anschaffungs-, Umbau- und Errichtungskosten dem Umlaufvermögen zuzuordnen wären, was zum Zeitpunkt der Einkommensteuererklärung für 2016 erst Ende 2018 aber wegen des besseren Wissens über die bereits abgeschlossenen oder kurz bevorstehenden Vermietungen wohl für die Wohneinheiten eine rückreichende Zuordnung zum Anlagevermögen zulassen würde, nicht aber für den nie in Bestand gegebenen Gastronomieteil, der in voller Höhe der anteiligen Anschaffungs- und Errichtungskosten beim § 4 (3)-Ermittler Umlaufvermögen, aber einschließlich der wegen der bestehenden Unsicherheit noch nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge, was einen wesentlichen Unterschied für die Bruttoermittlung ergeben würde.

Gemäß RV/5100054/2011-RS1 würden Netzbereitstellungsentgelte, die der Netzbenutzer an den Stromnetzbetreiber zu entrichten hat, Vorauszahlungen auf das Netznutzungsentgelt darstellen und wären im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 als Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen, der verteilt über einen Zeitraum von 20 Jahren aufzulösen wäre. Gleiches müsse im Sinne des § 4 Abs. 6 EStG auch für Gewinnermittlungen nach § 4 (3) EStG gelten. In den Errichtungskosten 2017 wären 2.360,78, netto 1.967,32 solcherart Zahlungen an die ***69*** enthalten.

Ähnlich wäre es mit Nebenkosten zur Finanzierung worunter sich im Jahr 2016 Fremdmittelkosten für die Kreditbesicherung von rund 15.600,-- zugunsten der ***68*** befinden würden, die entsprechend der Laufzeit (im Endeffekt 2016 bis teilweise aktuell) aufzuteilen wären, zumindest aber auf die Monate der Bauphase vom Erwerb ***23*** 2016 bis März 2018 monatsanteilig und nicht bereits als Sofortaufwand 2016.

Weiters wären die Strom-, Wasser- und Kanalkosten der Bauphase jedenfalls baubedingt und somit Teil der Baunebenkosten (auch noch 2018 mit anteilig rund 12.600,--) und nicht Sofortaufwand. Trotz Fertigstellung der 4 Wohneinheiten im ersten Halbjahr 2018, sowie Beginn der Vermietung der Wohnung im 1. OG wären unrichtiger Weise 2018 noch keine Abschreibungen erklärt und berücksichtigt worden.

Es würde deshalb auch Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 7.1.2022 erhoben werden.

Diesem Schreiben war ein Gutachten der ***70*** vom 19.1.2021 betreffend Ermittlung der Nutzwerte und Mindestanteile der wohnungseigentumstauglichen Objekte sowie der vorhandenen Abstellplätze für Kraftfahrzeuge auf der Liegenschaft ***2***, ***71***, ***72***, sowie ein Gutachten ebenfalls vom 19.1.2021 der ***70*** gemäß § 6 WEG 2002 betreffend die Liegenschaft ***2***, ***71***, ***17*** angeschlossen.

Mit Bescheid vom 6.4.2022 hat das Finanzamt Österreich den Antrag des Bf. vom 7.2.2022 betreffend Änderung der Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2019 gemäß § 293a BAO abgewiesen. Dieser Bescheid wurde am 11. April 2022 an den Bf. versendet.

Ebenfalls am 6. April 2022 hat das Finanzamt Österreich betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 7.1.2022 einen Mängelbehebungsauftrag mit Fristsetzung bis 6.5.2022 erlassen und zwar weil der Beschwerde eine Erklärung fehlt, welche Änderungen beantragt werden (§ 250 (1) lit. c BAO).

Zur Erläuterung wurde in diesem Bescheid ausgeführt, dass wenngleich die Abgabenbehörde hinsichtlich der Bewirtschaftung der Liegenschaft im Jahr 2019 weiterhin von der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ausgehen würde, würden die beantragten Änderungen im Rahmen dieser Einkunftsermittlung zu berücksichtigen sein, soweit diese hinreichend präzisiert und belegt würden.

Mit Anbringen vom 6.5.2022 wurde um Verlängerung der Frist für die Mängelbehebung der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2019 angesucht und zwar bis Ende der Rechtsmittelfrist betreffend 2016 bis 2018. Dieses Ansuchen hatte fristhemmende Wirkung (§ 245 Abs. 5 BAO idF FVwGG 2012). Am 7. Mai 2022 – und sohin fristgerecht - hat die steuerliche Vertretung des Bf. an den Sachbearbeiter des Finanzamtes Österreich ein Mail mit einer Excel-Tabelle übermittelt, die den Mangel der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2019 beheben sollte.

Laut dieser Excel-Tabelle sollen die Ergebnisse betreffend den gewerblichen Grundstückshandel laut Antrag vom 7.2.2022 für die Jahre 2016 bis 2019 wie folgt lauten:

Jahr	2016	2017	2018	2019
laut Antrag	- 34.788,94 €	- 114.896,94 €	- 99.415,51 €	- 33.243,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut bisherigen Bescheiden Einkommensteuer 2016 - 2019	- 80.511,47 €	- 239.617,00 €	- 112.249,84 €	- 27.204,35 €

Am 10. Mai 2022 – und daher ebenfalls noch innerhalb der durch den Fristverlängerungsantrag verlängerten Frist für die Behebung der Mängel der Beschwerde laut Mängelbehebungsauftrag vom 6.4.2022 reichte der Bf. via Finanzonline eine papierene Einkommensteuererklärung für 2019 ein, in der neben Angaben zur Person des Bf. und seiner Ehegattin (Punkte 1. bis 3. der Erklärung) Einkünfte aus Gewerbebetrieb von minus € 26.975,94 und ausländische Einkünfte unter Progressionsvorbehalt mit € ***20*** angegeben wurden. Bezüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden zwei Formulare „E1a“ abgegeben und zwar eines mit einem Verlust von minus € 33.243,01 und eines mit einem Gewinn (nach Abzug des Freibetrages gem. § 10 EStG 1988) von € 6.267,07. Mit Schreiben vom 10. Mai 2022, das ebenfalls an diesem Tag über Finanzonline eingebracht wurde, wurde die Eingabe vom 7.5.2022 wie folgt ergänzt:

Es werde die Veranlagung von Einkünften aus Gewerbebetrieb aus einer Tätigkeit als Immobilienmakler mit der Liegenschaft in ***2***, ***72*** (mit 5 Teilobjekten lt. Nutzwertgutachten) anstatt der bisherigen Veranlagung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beantragt.

Dazu hätte der Bf. bereits unter vorherigem Antrag auf Verlängerung am 6.5.2022 über FA-Online am 7.5.2022 ebenfalls über FA-Online eine entsprechende Beantwortung und als Beilagen entsprechende E1a nicht nur für 2019, sondern auch für 2016 bis 2018 angehängt. Ergänzt hätte der Bf. dies ebenfalls anhängend um eine Tabelle in PDF und, um eine noch detailliertere Nachvollziehbarkeit zu erreichen, im begleitenden Mail als Anhang dieselbe als Exceltabelle mit Formeln/Verlinkungen und Kommentaren versehen (bei Bedarf gerne auch auf Datenstick was im Falle von Prüfungen Usus wäre).

Daraus könnte man auch die - sich betraglich per Saldo nicht unterscheidenden - Zahlen für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ableiten, was aber falsch wäre und so nach bestem Wissen und Gewissen nicht erklärt werden könne. Soweit diese einer parifizierten Einheit direkt zugerechnet werden könnten, wäre dies in der Tabelle gesondert ausgewiesen.

Dazu werde noch ergänzt und werde beantragt:

Die Änderung des Betrages der bisherigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Handelsvertreter (Vermittler) entsprechend den Bestimmungen des EStG, der VO über die pauschalen Betriebsausgaben iHv. 12% sowie unter Berücksichtigung eines pauschalen Gewinnfreibetrages, so wie vorgesehen in gesonderten Kz die enthaltene USt die im Wege der Zahllast 1-3/2019 noch 2019 entrichtet worden wäre.

Die Berücksichtigung der Kinder hinsichtlich Unterhaltsleistung (für Sohn ***74***) und die Familienboni für die dem Haushalt zugehörenden Kinder ***75*** (mit Verweis auf den dortigen Akt - mit Bezug erhöhter Familienbeihilfe, Gehbehinderung und Diätverpflegung), ***76*** und ***77***.

Zur Begründung der Rechtsauffassung des Bf. (Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Immobilienmakler statt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) werde auf die umfangreiche Darlegung im Schreiben vom 7.2.2022 verwiesen.

Am 11. Mai 2022 hat der Bf. eine Beschwerde betreffend die Abweisung des Antrages gemäß § 293a BAO betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2016 bis 2018 eingebracht. Die Abweisung des Antrages gemäß § 293a BAO für das Jahr 2019 ist hingegen in Rechtskraft erwachsen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.7.2022 wurde die Beschwerde vom 11.5.2022 betreffend Abweisung des Antrages gemäß § 293a BAO Einkommensteuer 2016 bis 2018 abgewiesen.

Am 22. August 2022 wurde vom Bf. ein Vorlageantrag betreffend die Beschwerde vom 11.5.2022 gegen die Abweisung der Anträge gemäß § 293a BAO Einkommensteuer 2016 bis 2018 eingebracht.

Mit Vorlagebericht vom 26. Mai 2023 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde vom 11.5.2022 betreffend Abweisung des Antrages gem. § 293a BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2016 bis 2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Am 3. August 2022 erließ das Finanzamt Österreich betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 7.1.2022 eine Beschwerdeverentscheidung mit der ausländische Einkünfte von € ***20*** für Zwecke des Progressionsvorbehaltes angesetzt wurden. Außerdem wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit minus € 33.243,01 angesetzt.

Diese Beschwerdeverentscheidung wurde wie folgt begründet:

Mit Eingabe des Bf. vom 7.2.2022 wären fünfeinhalb Jahre nach Beginn der Betätigung der Vermietung der Liegenschaft in ***2*** einzelne Aspekte vorgebracht worden, die den gewerblichen Charakter der Betätigung belegen sollen. Wenn darin auch Indizien für das Vorliegen einer neben der Vermietungs- auch Verkaufsabsicht erblickt werden mögen, so würden diese gegenüber jenen, die für die Vermögensverwaltung sprechen, in den Hintergrund treten. Es wären dies in erster Linie der seit 2016 mehrfach und eindeutig erklärte Parteiwille, demgemäß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, sowie die konkrete Gestaltung, die ja auch tatsächlich in der Vermietung der Liegenschaften bestanden hätte. Vermögensverwaltung würde (auch) vorliegen, wenn es sich bei der Grundstücksveräußerung um den Abschluss der privaten Nutzung handelt und die Veräußerung der Realisierung der während der Besitzzeit eingetretenen Wertsteigerungen erfolgt. Kennzeichen der Vermögensverwaltung wäre somit die Nutzung des Vermögens in

Form der Fruchtziehung. Vermögensverwaltung könne auch dann vorliegen, wenn langfristig durch Vermietung genutzter Grundbesitz in relativ kurzer Zeit verkauft wird.

Am 22. August 2022 stellte der Bf. auf elektronischem Weg via Finanzonline betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 7.1.2022 einen Vorlageantrag und wurde die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Die gestellten Anträge einschließlich jener in der Mängelbehebung vom 10.5.2022 würden in vollem Umfang aufrecht erhalten werden.

Mit Vorlagebericht vom 1. Jun 2023 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde vom 7.2.2022 betreffend Einkommensteuer 2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und brachte in der Stellungnahme zur Beschwerde folgendes vor:

Wenn auch Indizien für das Vorliegen einer neben der Vermietungsabsicht bestehenden Verkaufsabsicht erblickt werden können, so würden diese Indizien gegenüber jenen, die für die Vermögensverwaltung sprechen, in den Hintergrund treten diese. Es wäre in erster Linie der (bereits seit 2016 mehrfach und eindeutig erklärte) Parteiwille, nach welchem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, wie sie auch in der Einkommensteuererklärung 2019 erklärt wurden, sowie die konkrete Gestaltung, die ja auch tatsächlich in der Vermietung der Liegenschaften bestand.

Vermögensverwaltung würde auch vorliegen, wenn es sich bei der Grundstücksveräußerung um den Abschluss der privaten Nutzung handelt und die Veräußerung der Realisierung der während der Besitzzeit eingetretenen Wertsteigerungen erfolgt. Kennzeichen der Vermögensverwaltung wäre die Nutzung des Vermögens, wie es im konkreten Fall auch geschehen sei.

Die Abgabenbehörde beantragt daher die Abweisung der Beschwerde vom 7.2.2022 gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 7.1.2022.

Mit Beschluss vom 7. Juni 2023 wurde der Bf. betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 um Vorlage folgender Unterlagen ersucht:

- a. deutsche Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2016 bis 2018
- b. die im Schreiben vom 7.2.2022 auf den Seiten 2 bis 4 angeführten Unterlagen (Immobilienanzeigen unter ***18***, auf ***28***, ***29***; ***33***-Kleinanzeigen; ***36***; ***73*** u.a.)
- c. Nachweise betreffend Verkäufe von Immobilien in Deutschland (vgl. Seite 1 des Schreiben vom 7.2.2022)

Weiters wurde der Bf. um Bekanntgabe ersucht ab wann bzw. in welcher Form er als ***64***-Berater mit der Finanzierung von Immobilien beschäftigt war (vgl. Seite 4 des Schreibens vom 7.2.2022). Diesbezüglich sind ebenfalls entsprechende Nachweise vorzulegen (Vereinbarung mit der „***64***“ in ***65***).

Mit Schreiben vom 27. Juni 2023 beantwortete der Bf. den Beschluss des Gerichts vom 7.6.2023 wie folgt:

Es würden die angeforderten Unterlagen zu den Punkten 1. und 2. übermittelt und zwar handelt es sich um folgende Unterlagen:

Exposé zu Immobilie WGH2017-PA1 vom 23.7.2017

Exposé zu einer Eigentumswohnung im Ausmaß von 100,85 m² i ersten Obergeschoß vom 30.11.2017

Aktivitätenbericht von ***35*** für den Zeitraum 18.8.2017 bis 17.11.2017

undatiertes Exposé der ***18*** betreffend eine Wohnung im Ausmaß von 107,53 m² im zweiten Obergeschoß

Mail ***27*** von der ***18*** betreffend Preisgestaltung Objekt ***2*** vom 17.5.2018 samt Tabelle

Aktivitätennachweis ***36*** für den Zeitraum 1.1.2018 bis 31.1.2018, wobei lediglich die Internetplattform wie zB ***39*** und der entsprechende Zeitraum ausgewiesen ist nicht aber die Art der Aktivität

Alleinvertmittlungsauftrag des Bf. an die ***91*** vom 17.1.2019 betreffend Vermittlung des Verkaufes bis 17.9.2019, wobei für jedes Eigentumsobjekt ein Kaufpreis angeführt wird

deutsche Einkommensteuerbescheide für 2016 bis 2018

Aufstellung von Objekten, die der Bf. in Deutschland veräußert hat

Bescheid vom 22.9.2000 betreffend Erlaubnis an den Bf. u.a. zur Vermittlung zum Abschluss von Verträgen über Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte sowie von Wohnräumen und gewerblich genutzten Räumen

Ernennungsurkunde zum Verkaufsleiter-***80*** ab 1.7.2001 der ***78***

Ergebnis nach § 34i Abs. 1 Satz 1 deutsche GewO (Immobiliardarlehensvermittler) vom 14.2.2017.

Hinsichtlich des Punktes 1.b. könnte durch Rückfragen und Anforderungen, falls erforderlich noch weitere Nachweise zu den tabellarisch bestätigten Einschaltungen beschafft werden, sofern dies für die Beweislage von entscheidender Bedeutung wäre und werde hiermit das Beweisanbot gemacht, aber vorerst in Anbetracht des Erfordernisses der Befassung Dritter keine weiteren Anstrengungen dazu unternommen.

Hinsichtlich des Punkt 1.c. hätte sich der Bf. vorerst darauf beschränkt nur eine tabellarische Übersicht über die bisherigen Immobilienaktivitäten in Deutschland zu erstellen.

Selbstverständlich werde auch dazu das Beweisanbot gemacht, erforderlichenfalls auch

Dokumente darüber vorzulegen (wobei zweckmäßiger Weise idZ um eine Stichprobenauswahl gebeten werde).

Am 9.8.2023 fand betrifft die Beschwerde betreffend Abweisung des Antrages gem. § 293a BAO bezüglich Einkommensteuer 2016 bis 2018 eine mündliche Verhandlung statt.

Mit Erkenntnis vom 9.8.2023, RV/5100354/2023, wurde die Beschwerde vom 11.5.2022 betreffend Abweisung des Antrages gem. § 293a BAO bezüglich Einkommensteuer 2016 bis 2018 als unbegründet abgewiesen. Dieses Erkenntnis ist in Rechtskraft erwachsen.

Mit Beschluss vom 18.1.2024 wurde der Bf. um Vorlage der deutschen Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes ***65*** mit Außenstellen in ***86*** und ***87*** der Jahre 2007, 2010, 2011, 2012, 2024, 2020 und 2021 sowie der den Einkommensteuerbescheiden des Finanzamtes ***65*** mit Außenstellen in ***86*** und ***87*** der Jahre 2020 und 2021 zugrunde liegenden Abgabenerklärungen ersucht.

Mit Mails vom 9.2.2023 wurden in zwei Teilen die mit Beschluss vom 18.1.2024 angeforderten Unterlagen durch den Bf. bis auf die deutschen Einkommensteuerbescheide 2007 und 2010 – diese würden aufgrund der abgelaufenen Aufbewahrungsfrist nicht mehr vorliegen - vorgelegt.

Diese Unterlagen wurden dem Finanzamt Österreich mit Beschluss vom 28.2.2024 zur Kenntnis und Äußerung spätestens im Erörterungstermin vom 16.4.2024 übermittelt.

Am 16. April 2024 wurde ein Erörterungstermin mit den Parteien im gegenständlichen Beschwerdeverfahren in Anwesenheit des Bf. durchgeführt bei dem weitere Unterlagen betreffend Verkaufsaktivitäten des Objektes des Bf. in ***2*** vorgelegt wurden. In diesem Erörterungstermin wurde vom Bf. der Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

Schließlich fand am 18. Juli 2024 die vom Bf. beantragte mündliche Verhandlung statt und wird hinsichtlich deren Verlaufes auf die darüber aufgenommene Niederschrift verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Bf. wurde im Jahr 2000 vom Ordnungsamt ***65*** gemäß § 34c dt. GewO die Erlaubnis zur Ausübung folgenden Gewerbes erteilt:

die Vermittlung des Abschlusses und Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss von Verträgen über Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte sowie über Wohnräume und gewerblich genutzte Räume

die Vermittlung des Abschlusses und Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss von Verträgen

über den Erwerb von Anteilscheinen einer Kapitalanlagegesellschaft und von ausländischen Investmentanteilen soweit die Voraussetzungen des § 2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 8 dt. KWG erfüllt sind sonstigen öffentlich angebotenen Vermögensanlagen, die für gemeinsame Rechnung der Anleger verwaltet werden

öffentlich angebotenen Anteilen einer Kapitalgesellschaft (nur GmbH) oder Kommanditgesellschaft

Der Bf. war auch in den Jahren vor 2016 für die ***78*** in Deutschland als Vertreter tätig und hat ab 1.7.2001 auch die Funktion als Verkaufsleiter-***80*** (***81***) übernommen.

Am 14.2.2017 wurde ihm von der Industrie- und Handelskammer ***82*** die Erlaubnis nach § 34i Abs. 1 Satz 1 dt. GewO (Immobiliardarlehensvermittler) erteilt.

Für die ***78*** ist der Bf. mit der Finanzierung von Immobilien und insbesondere mit der Vermittlung von Immobiliendarlehen befasst. Aufgrund seiner Tätigkeit bei der ***78*** hat der Bf. Kenntnisse über die Entwicklung von Immobilien und zwar ist ihm auch bekannt welche Schritte nach dem Erwerb einer Immobilie gesetzt werden müssen, um diese in der Folge gewinnbringend veräußern zu können.

Der Bf. hat mit Kaufvertrag vom 6.5.2016 die Liegenschaft EZ ***6***, KG ***7*** ***2***, bestehend aus den Grundstücken Nr. ***10*** und Nr. ***88***, mit der Anschrift ***8*** (im Folgenden: Immobilie ***72***) von der Verlassenschaft nach dem am ***85***2015 verstorbenen ***83*** um € ***84*** erworben. Auf dieser Liegenschaft hat sich zum Zeitpunkt des Erwerbes ein Restaurant im Erdgeschoß sowie Wohneinheiten im ersten und zweiten Obergeschoß befunden. Die Übergabe der erworbenen Liegenschaft wurde mit 1.8.2016 vereinbart (Punkt VI. des Kaufvertrages vom ***3***2016).

In den Jahren 2016 bis 2018 war der Bf. ausschließlich in Deutschland als Handelsvertreter für die ***78*** sowie als Verkaufsleiter-***80*** tätig, woraus er Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezog. Auch 2019 war der Bf. in Deutschland als Handelsvertreter für die ***78*** sowie als Verkaufsleiter-***80*** tätig, woraus er Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezog. Daneben hat der Bf. 2019 auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Inland und zwar als Handelsvertreter (Vermittler) erzielt.

Der Bf. hat mit Schreiben vom 18.8.2016 dem Finanzamt ***1*** mitgeteilt, dass er die Immobilie ***72*** erworben hat und diese Immobilie nach Kernsanierung voraussichtlich ab September 2017 vermieten bzw. verpachten wird. Die Vermietung der Wohneinheit wäre an Privatpersonen geplant und das Restaurant soll an Gewerbetreibende verpachtet werden.

Nach dem Erwerb der Immobilie ***72*** wurde mit der Planung der Kernsanierung und Aufstockung des dort befindlichen Wohnhauses begonnen. Diese Sanierung und Aufstockung (Dachgeschoß) war Mitte 2018 abgeschlossen.

Für die Anschaffung der Immobilie ***72*** sowie für die Sanierung und den Ausbau hat der Bf. Darlehen bei der ***89*** ***90*** in einer Gesamthöhe von € 1.899.181,42 aufgenommen. Dies entspricht circa 62,46% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dieses Objektes.

Mit Mietvertrag vom 19.11.2018 wurde mit Beginn 15. Jänner 2019 die Wohnung W 1 im ersten Obergeschoß an ***5*** befristet bis 15.1.2022 vom Bf. vermietet.

Mit weiteren Mietvertrag vom 10.4.2019 wurde mit Beginn 1.8.2019 die W 2 (Top 2) im zweiten Obergeschoß an ***9*** befristet bis 31.7.2022 vermietet.

Auch die übrigen beiden Wohnungen (Wohnung W 3 im zweiten Obergeschoß befristet bis Ende 2023 und die Wohnung im Dachgeschoß) wurden 2019 vermietet.

Nicht vermietet wurde das Restaurant im Erdgeschoß, obwohl vom Bf. diesbezüglich ursprünglich eine Vermietung beabsichtigt war. Da sich in der Folge aber kein Interessent für eine Anmietung des Restaurants gefunden hat, hat der Bf. im Jahr 2018 beschlossen, dass nunmehr nicht mehr primär eine Vermietung der einzelnen Objekte des Gebäudes ***8***, erfolgen soll, sondern eine Veräußerung aller Wohnungseigentumseinheiten dieses Gebäudes.

Es wurden im Auftrag des Bf. daher in den Jahren 2018 und 2019 zahlreiche Inserate zum Verkauf der Eigentumswohnungen des Gebäudes ***72*** in ***2*** geschaltet sowie wurde auch die ***18*** und zwar durch ***27*** und ***35*** mit einer Exposéeerstellung für die einzelnen Objekte des Gebäudes ***72*** vom Bf. betraut. Auch ist im Jahr 2018 eine Verifizierung der in den Anzeigen angeführten Kaufpreise für die einzelnen Wohnungseigentumsobjekte, die auf Einschätzungen der ***18*** beruht hat, durch die ***51*** erfolgt.

Am 17.1.2019 hat der Bf. der ***91*** in ***37*** einen Alleinvermittlungsauftrag gem. § 14 Maklergesetz betreffend den Verkauf aller Eigentumswohnungen erteilt, wobei dieser bis 17.9.2019 befristet war und für alle Eigentumswohnungen jeweils der zu erzielende Kaufpreis festgelegt wurde.

Die vom Bf. getätigten Ausgaben im Jahr 2019 auf das Objekt ***72*** in ***2*** setzen sich wie folgt zusammen, wobei vom Bf. eine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 in Form der Bruttomethode nach dem dritten Satz des § 4 abs. 3 EStG 1988 vorgenommen wurde:

Art	Betrag
Grundsteuer	€ 250,36
Kosten Wasser, Kanal	€ 1.514,60

Müllentsorgung	€ 384,82
Energie	€ 972,67
Beheizung	€ 6.997,46
Gebäudeversicherung	€ 1.614,60
Hausbetreuung	€ 208,16
Reinigung	€ 6.296,64
USt-Zahllasten	€ 50.712,99
Gebühren	€ 533,70
Beratung/Gerichtskosten	€ 14.122,71
Summe (unter Kz 9230 erklärt)	€ 83.608,71
Instandhaltung (unter Kz 9150 erklärt)	€ 13.304,45
Kosten Zumietung (unter Kz 9180 erklärt)	€ 1.444,20
Provisionen an Dritte (unter Kz 9190 erklärt)	€ 19.629,00
Kreditzinsen [unter Kz 9220 erklärt]	€ 22.692,94
abgegrenzte Fremdmittelkosten [unter Kz 9220 erklärt]	€ 4.828,69
bezahlte Vorsteuer [unter Kz 9233 erklärt]	€ 19.902,62
zuzüglich vom Bf. erklärte Absetzung für Abnutzung	€ 23.150,61
Summe	€ 227.149,77

An Einnahmen sind dem Bf. 2019 € 193.906,76 zugeflossen woraus sich ein Verlust von - € 33.243,01 ergibt.

An Kosten der Kreditbesicherung für die vom Bf. aufgenommenen Darlehen bei der ***90*** sind 2016 € 1.974,15 (Kredit ***92***) und € 13.654,07 (Kredit ***93***) und 2017 € 12.856,27 (Zwischenfinanzierung durch die Kredite ***94***, ***95*** und ***96***) angefallen.

In der für 2019 vom Bf. geltend gemachten Absetzung für Abnutzung entfällt ein Betrag von € 21.918,07 auf die vom Bf. vermieteten vier Eigentumswohnungen.

Am 19. Jänner 2021 hat der Geometer ****"%" von der ***70*** – Gesellschaft für Vermessungswesen ein Gutachten über die Ermittlung der Nutzwerte und Mindestanteile der wohnungseigentumstauglichen Objekte sowie der vorhandenen Abstellplätze für Kraftfahrzeuge für die Immobilie ***72*** im Auftrag des Bf. erstellt, wobei der Bewertungsstichtag der 19.1.2021 gewesen ist und die Besichtigung des Objektes durch ***25*** am 9.3.2020 erfolgt ist. Am selben Tag, dh. am 19.1.2021, wurde von ***25*** auch ein Gutachten gemäß § 6 WEG 2002 betreffend die Immobilie ***72*** im Auftrag des Bf. erstellt und ergeben sich daraus als wohnungseigentumstaugliche Objekte 4 Wohnungen und eine Einheit Sonstige selbständige Räumlichkeiten (Geschäftslokal).

Aufgrund der im Vorabsatz angeführten Gutachten und eines Wohnungseigentumsbegründungsvertrages vom 13. April 2021 wurde entsprechend dem Gutachten gem. § 6 WEG insgesamt für fünf Einheiten an der Immobilie ***72*** Wohnungseigentum begründet und im Grundbuch entsprechend eingetragen.

In den Jahren 2021 und 2022 erfolgte die Veräußerung von drei Wohnungen und des Restaurants im Erdgeschoß wie folgt:

Objekt	Kaufvertrag vom	Erwerber
Wohnung W 1	18.3.2021	***99***
Top 1 Restaurant	25.2.2021	***99***
Wohnung W 3	28.7.2021	***100***
Wohnung W 2	23.3.2022	***99***

Im Kaufvertrag vom 28.7.2021 betreffend die Wohnung W 3 wurde festgehalten, dass die Mieterin das Objekt nach Bezugsfertigstellung des von der Mieterin neu erworbenen Hauses voraussichtlich im September 2021 räumen wird und sie verpflichtet ist die gemietete Wohnung spätestens bis 31.3.2022 zu räumen. Diese vereinbarte Räumung der Wohnung W 3 durch die Mieterin ist auch erfolgt.

Der Bf. hat zumindest ab 2011 in Deutschland mehrere Objekte vermietet und wurden daraus in den Jahren 2011, 2012, 2014, 2016, 2017, 2018 sowie 2020 und 2021 folgende Einkünfte – ermittelt nach deutschen EStG - aus Vermietung und Verpachtung erzielt:

2011: € ***105*** (Vermietung von zumindest sechs Objekten)

2012: € ***106*** (Vermietung von zumindest sechs Objekten)

2014: ***107*** (Vermietung von sieben Objekten)
 2016: ***108*** (Vermietung von zumindest acht Objekten)
 2017: ***109*** (Vermietung von sechs Objekten)
 2018: ***110*** (Vermietung von zumindest sieben Objekten)
 2020: ***111*** (Vermietung von zumindest acht Objekten)
 2021: ***112*** (Vermietung von zumindest acht Objekten)

Folgende Veräußerungen von bebauten Grundstücken hat der Bf. in den Jahren ab 2010 bis 2019 in Deutschland vorgenommen:

Objekt	Erwerb im Jahr	Veräußerung im Jahr
Eigentumswohnung Nr. 9 in ***65***, ***113***	1996	2010
Eigentumswohnung in ***65***, ***114***	2001	2011
Eigentumswohnung in ***65***, ***115***	1997	2007
Mehrfamilienhaus in ***65***, ***116***	1999	2014
Eigentumswohnung Nr. 7 in ***65***, ***113***	2001	2010
Gewerbeimmobilie in ***65***, ***117***	2005	2011
Mehrfamilienhaus in ***65***, ***118***	28.4.2010	27.5.2020
TG-Stellplatz 37 in ***65***, ***119***	3.3.2004	15.7.2016
TG-Stellplatz 40 in ***65***, ***119***	3.3.2004	23.5.2016
Mehrfamilienhaus, Gewerbe in ***65***, ***120***	27.7.2009	23.6.2021

Die in der vorstehenden Tabelle dargestellten Grundstücksveräußerungen wurden in Deutschland allesamt nicht als betriebliche Einkünfte (gewerblicher Grundstückshandel) erklärt

bzw. besteuert. Lediglich der im Jahr 2005 erfolgte Verkauf der Gewerbeimmobilie in ***65***, ***117***, wurde als (nichtbetriebliche) Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 dEStG erklärt und versteuert (€ 22.732,00).

Es kann aufgrund der vom Bf. hinsichtlich der Grundstücksverkäufe in Deutschland vorgelegten Unterlagen nicht festgestellt werden, dass der Bf. diese Grundstücke im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels veräußert hat.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich – soweit im Folgenden nicht zu einzelnen Feststellungen gesonderte Ausführungen erfolgen – auf die vom Finanzamt mit den Vorlageberichten vom 26.5.2023 und 1.6.2023 vorgelegten Unterlagen bzw. auf die Unterlagen, die der Bf. dem Bundesfinanzgericht am 29.6.2023 und am 9.2.2023 übermittelt hat bzw. die beim Erörterungstermin am 16.4.2024 vorgelegt wurden.

Die Feststellungen betreffend Ermittlung der Nutzwerte sowie der Ermittlung der Anzahl der wohnungseigentumstauglichen Objekte gemäß § 6 WEG 2002 der Immobilie ***72*** und der entsprechenden Begründung von Wohnungseigentum basieren auf den mit der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2019 vorgelegten Gutachten von ***"%*** vom 19.1.2021, GZ: ***97***, sowie auf dem Grundbuch (EZ ***6*** KG ***7*** ***2*** zu TZ ***98***).

Dass der Bf. für die Anschaffung des Objektes ***72*** in ***2*** sowie für die Sanierung und den Ausbau Darlehen bei der ***89*** ***90*** in einer Gesamthöhe von € 1.899.181,42 aufgenommen hat und dies circa 62,46% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dieses Objektes entspricht ergibt sich aus der vom Bf. mit 7.5.2022 dem Finanzamt übermittelten Excel-Tabelle (Darlehen ***103*** ab 8/2016 mit einer Laufzeit von 430 Monaten über € 952.435,15 und Darlehen ***104*** ab 5/2016 mit einer Laufzeit von 448 Monaten über € 946.746,27).

Das die im Kaufvertrag vom 28.7.2021 vereinbarte Räumung der Wohnung W 3 durch die Mieterin spätestens mit 31.3.2022 auch erfolgt ist, ergibt sich daraus, dass in diesem Kaufvertrag vorgesehen ist, dass bei nicht erfolgter Räumung des Mietgegenstandes bis 30. März 2022 durch die Mieterin die Käuferin berechtigt ist, vom Kaufvertrag zurückzutreten (Punkt V. dritter Absatz dieses Kaufvertrages) und ein solcher Rücktritt nicht erfolgt ist, sondern die Käuferin im Grundbuch zu TZ ***101*** als Wohnungseigentümerin der Wohnung W3 samt Keller 4 und des entsprechenden Anteiles von ***102*** Anteilen im Grundbuch eingetragen wurde.

Dass aufgrund der vom Bf. hinsichtlich der Grundstücksverkäufe in Deutschland vorgelegten Unterlagen nicht festgestellt werden kann, dass der Bf. diese Grundstücke im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels veräußert hat, ergibt sich daraus, dass der Bf. lediglich eine

Auflistung der in Deutschland veräußerten Objekte vorgelegt hat. Auch aus den vom steuerlichen Vertreter des Bf. in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Auszügen aus „Google Earth“ kann lediglich die derzeitige äußere Erscheinung der vier veräußerten Objekte ersehen werden, nicht aber die Umstände der Veräußerung selbst. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass bis auf eine Veräußerung in Deutschland alle Veräußerungen außerhalb der 10-Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Z 1 dEStG erfolgt sind und dass eine Behaltedauer von über 10 Jahren auch bei der Veräußerung von mehreren Objekten für eine bloße Vermögensverwaltung spricht (VwGH 20.12.2000, 98/13/0236) und der Bf. in Deutschland zahlreiche Objekte vermietet, sodass diese Umstände eher dafür sprechen, dass die Nutzung der Grundstücke in Deutschland durch Fruchtziehung im Vordergrund gestanden ist. Überdies besteht nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei und tritt die amtswegige Ermittlungspflicht in den Hintergrund wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben (vgl. zB VwGH 25.10.2006, 2004/15/0065). Darüber hinaus wurde dem Bf. im Erörterungstermin vom 16.4.2024 eine Frist von sechs Wochen zur Vorlage aller Unterlagen betreffend die Immobilienverkäufe in Deutschland laut der mit Schreiben vom 27.6.2023 vorgelegten Aufstellung vorzulegen und wurden in der Folge und zwar auch nicht in der mündlichen Verhandlung – bis auf die bereits erwähnten vier Aufnahmen aus „google-Earth“ keine Unterlagen vorgelegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, ist gewerblich im Sinn des § 23 Z 1 EStG 1988, 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 (VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015).

Ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine **Einzelfallbeurteilung**, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu treffen ist (vgl. VwGH 28.6.2012, 2009/15/0113).

Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum so genannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0059).

Gewerblicher Grundstückshandel kann auch dann vorliegen, wenn erst auf Grund eines später gefassten Willensentschlusses der planmäßige Abverkauf der Immobilien umgesetzt wird (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159). Es kommt sohin nicht zwingend auf die ursprüngliche Absicht des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaften an.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass der Bf. jedenfalls im Jahr 2019 den Beschluss gefasst hatte, die einzelnen Wohnungen sowie das Gastronomielokal im Gebäude ***72*** in ***2*** planmäßig abzuverkaufen:

Es wurde ab 2018 durch den Bf. ausschließlich eine werbende Tätigkeit in Richtung des Verkaufes der einzelnen Objekte gesetzt wie sich aus der Erstellung der Exposés durch die ***18*** und der zahlreichen Verkaufsanzeigen auf entsprechenden Internetplattformen (***28***, ***29***, ***33*** – Kleinanzeigen; ***39***, ***40***, ***41***, ***42***, ***43***, ***44***, ***45***, ***46***, ***47***, ***48***, ***49***, ***50***) ergibt. Eine werbende Tätigkeit, die sich an die Allgemeinheit richtet, spricht für die Gewerblichkeit (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0059).

Der Bf. hat aufgrund seiner Tätigkeit für die ***78*** für die er Immobiliendarlehen und zwar insbesondere in der Form von Hypothekendarlehen vermittelt eine berufliche Nahebeziehung zum Immobiliengeschäft, weil diese Tätigkeit eine Einschätzung des Wertes von Immobilien bzw. von notwendigen Adaptierungen bzw. der Sanierung von Gebäuden voraussetzt. Im Fall einer beruflichen Nahebeziehung sind zur Bejahung der Gewerblichkeit weniger Verkäufe ausreichend (VwGH 28.5.2008, 2008/15/0025). Auch verfügt der Bf. über die entsprechende Gewerbeberechtigung in Deutschland (gem. § 34i Abs. Satz 1 dt. GewO).

Ferner wurde nach dem Erwerb des Objektes ***72*** in ***2*** mit einer Kernsanierung und eines Ausbaues (Dachgeschoß) begonnen und wurde sowohl die Kernsanierung als auch der Ausbau erfolgreich abgeschlossen. Der planmäßige Abverkauf von Immobilien nach baulichen Umgestaltungsmaßnahmen begründet in aller Regel einen gewerblichen Grundstückshandel (VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015; VwGH 28.6.2012, 2009/15/0113).

Auch, dass der Erwerb bzw. der Ausbau und die Kernsanierung zu einem hohen Maß fremdfinanziert wurde, stellt ein weiteres Indiz dafür, dass es nicht so sehr um die Vermögensveranlagung und Vermögensverwaltung durch Vermietung, sondern dem Bf. vielmehr um ein planmäßiges Ausnützen von Gewinnchancen durch Grundstückshandel gegangen ist (vgl. VwGH 24.6.2010, 2007/15/0033).

Zum Vorbringen in der Beschwerde, dass § 1 UGB für die Frage des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels herangezogen werden könne, ist festzuhalten, dass diese Beurteilung ausschließlich anhand der ertragsteuerlichen Regelungen zu erfolgen hat, weil eine Anwendung der Kriterien des § 1 UGB das Vorliegen – einer nicht gegebenen – planwidrigen Lücke im EStG 1988 voraussetzen würde.

Der vom UFS am 16.8.2010 zu RV/0054-I/09 entschiedene Fall ist vom Sachverhalt her mit dem beschwerdegegenständlichen nicht vergleichbar, weil in diesem Fall die Wohneinheiten ehestbaldig parifiziert wurden und vier Eigentumswohnungen bereits innerhalb von fünf Monaten nach Fertigstellung der Wohnanlage veräußert wurden.

Betreffend die in der Beschwerde zitierte UFS-Entscheidung vom 19.12.2016, RV/0726-L/03, ist festzuhalten, dass eine Entscheidung zu dieser GZ zum angeführten Datum nicht ergangen ist. Offenbar ist die Entscheidung vom 19.12.2006, RV/0726-L/03, gemeint. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass diese beim VwGH bekämpft wurde und der VwGH im Erkenntnis vom 24.6.2020, 2007/15/0033, nicht die Parifizierung, sondern die Schaffung eines neuen Grundbuchskörpers durch Abschreibung eines Grundstückes als maßgebliches Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels angesehen hat.

Überdies führt die bloße Parifizierung eines Gebäudes in Wohnungseigentum und der daran folgende Abverkauf der Wohnungen nicht zu einem Bejahen eines gewerblichen Grundstückshandels (vgl. VwGH 16.2.1988, 87/14/0044) und kann daher nicht mit einer planmäßigen Parzellierung und Aufschließung von Grundstücken (vgl. dazu VwGH 28.6.2012, 2009/15/0113) gleichgesetzt werden.

Soweit vorgebracht wird, dass es zu einer oftmaligen Umschichtung und Wiederveranlagung von Veräußerungserlösen aus Immobilien gekommen wäre, ist dieses Vorbringen durch die vom Bf. vorgelegten Unterlagen nicht gedeckt. Vielmehr muss aufgrund des Umstandes, dass die Höhe der in Deutschland erzielten Vermietungseinkünfte stark geschwankt hat und zudem aus der Vermietung einzelner Objekten Verluste erzielt wurden (vgl. zB folgende deutsche Einkommensteuerbescheide: 2016 Verlust von € 9.849 betreffend Objekt mit EW-Aktenzeichen ***121*** sowie Verlust von € 98.797,00 betreffend Objekt mit EW-Aktenzeichen ***122*** und Verlust von € 49.499,00 betreffend Objekt mit EW-Aktenzeichen ***123***; vgl. auch jene für die Jahre 2020 und 2021) davon ausgegangen werden, dass Veräußerungserlöse (auch) für die Finanzierung der Vermietung verwendet wurden. Überdies wurden keinerlei Unterlagen vorgelegt aus denen sich die Richtigkeit dieses Vorbringens ergeben würde.

Betreffend die Höhe der Einkünfte aus dem gewerblichen Grundstückshandel des Bf. für 2019 ist folgendes festzuhalten:

Die Fremdmittelkosten für die Kreditbesicherung sind gemäß § 4 Abs. 6 EStG 1988 auf die Laufzeit der bei der ***90*** für die Anschaffung Sanierung und Aufstockung aufgenommenen Kredite zu verteilen (vgl. auch BFG 21.8.2019, RV/7102964/2011, sowie Jakom/Peyerl, EStG 2024, § 19 Rz 23, wobei die in § 19 Abs. 3 EStG 1988 enthaltene Regelung der des § 4 Abs. 6 EStG 1988 inhaltlich entspricht [vgl. dazu Jakom/Ebner, EStG 2024, § 4 Rz 366])). Der vom Bf. für 2019 angesetzte Betrag von € 4.828,69 wurde in der Mail vom 18.7.2024 nachvollziehbar dargestellt und hat auch das Finanzamt in seiner Stellungnahme

vom 26.7.2024 ausgeführt, dass die Darstellung der Kreditkostenabgrenzung betragsmäßig nachvollziehbar ist.

Werden Grundstücke im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels vorübergehend vermietet – alle Mietverträge wurden nur befristet abgeschlossen – stellen sie weiterhin Umlaufvermögen dar und sind einer Abschreibung für Abnutzung nicht zugänglich (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028; Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, Tz 22 zu § 23 EStG; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 23 Rz 108), weswegen die diesbezüglich für die vier im Jahr 2019 vermieteten Wohnungen angesetzte Absetzung für Abnutzung in Höhe von € 21.918,07 nicht zusteht. Auch eine Absetzung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nach dem Abflussprinzip des § 4 Abs. 3 EStG 1988 kommt nicht in Betracht, weil gemäß § 4 Abs. 3 4. Satz EStG 1988 idF BGBl I 2014/105 bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen bei Grundstücken im Sinne des § 30 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Einlagewert erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen sind.

Die Einkünfte aus dem gewerblichen Grundstückshandel für 2019 betragen daher minus € - 11.324,93 und insgesamt (mit den Einkünften als Handelsvertreter) minus € - 5.057,86 und war daher der Beschwerde nur teilweise stattzugeben.

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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Abgrenzung privater Grundstücksveräußerung und gewerblichem Grundstückshandel abgewichen, sondern folgt den in der rechtlichen Beurteilung angeführten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 31. Juli 2024