

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Aloisia Bergauer, die Richterin Mag. Andrea Ebner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Markus Fischer, BA und Mag. Johannes Denk in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***5***, über die Beschwerde vom 1. Februar 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 15. Jänner 2024 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2016 bis 2022, Steuernummer: ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Dezember 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Petra Rauherz, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung, welche den Prüfungszeitraum 2016 bis 2022 umfasste, wurden folgende, im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 9. Jänner 2024 festgehaltenen, Feststellungen getroffen:

Das Ehepaar ***Bf1*** habe am 22. Juni 2016 die Liegenschaft ***5***, (***1***) je zur Hälfte erworben. Der Kaufpreis habe 90.000,00 Euro betragen. Anschließend seien fünf Reihenhäuser (Herstellungskosten netto 162.366,03 Euro) auf diesem Grundstück errichtet worden. Sowohl der Kauf der Liegenschaft als auch die Kosten für die Herstellung der Reihenhäuser seien fremdfinanziert worden. Die Fertigstellung sei lt. Anlageverzeichnis Mitte 2018 erfolgt und ab diesem Zeitpunkt seien die Reihenhäuser vermietet worden. Die Einnahmen bzw. die Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen seien ab 2016 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden.

Am 28. Jänner 2020 sei ein Nutzwertgutachten im Sinne des § 9 des WEG 2002 idF der WRN 2015 über die Ermittlung der Nutzwerte und Mindestanteile der Wohnungen, der sonstigen selbständigen Räumlichkeiten sowie der vorhandenen Abstellplätze für Kraftfahrzeuge für die Liegenschaft erstellt worden. Am 28. Februar 2020 hätten die Ehegatten ***Bf1*** zugleich gemeinsames Wohnungseigentum hinsichtlich der Wohnungseigentumseinheiten Top 1 bis Top 5 begründet.

Mit Kaufvertrag vom 3. März 2020 sei die Wohnung Top 5 (Kaufpreis: 70.000,00 Euro) verkauft worden. Im Kaufvertrag sei und Punkt Drittens folgende Regelung getroffen worden: *„Die Verkäufer haben das auf der kaufgegenständlichen Liegenschaft befindliche Gebäude zum Zwecke der Veräußerung der einzelnen sich darin befindlichen Wohneinheiten errichtet. Aufgrund der Erfüllung des Tatbestandes der gewerbsmäßigen Veräußerung hat der Urkundenverfasser in gegenständlichem Fall sohin keine Selbstberechnung vorzunehmen“*. Folglich sei keine Immobilienertragsteuer abgeführt worden. In weiterer Folge seien auch die restlichen Wohnungen veräußert worden: Top 3 mit Kaufvertrag vom 15. Juli 2022 (Kaufpreis: 140.000,00 Euro), Top 4 mit Kaufvertrag vom 3. August 2022 (Kaufpreis: 100.000,00 Euro) und Top 1 und Top 2 mit Kaufvertrag vom 4. August 2022 (Kaufpreis: 200.000,00 Euro). Die Verkäufe der Top 1 – 4 seien als private Grundstücksveräußerungen behandelt und jeweils die Immobilienertragsteuer abgeführt worden. In den Kaufverträgen für Top 3 und Top 4 sei von den Verkäufern erklärt worden, dass die kaufgegenständlichen Wohnungseigentumsobjekte bislang ausschließlich durch die Verkäufer genutzt worden seien (hiezum sei keinerlei Hinweis im ZMR ersichtlich).

Die Grundstückseigentümer hätten bereits beim Verkauf des Top 5 im Jahr 2020 bekannt gegeben, dass das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude zum Zwecke der Veräußerung der einzelnen sich darin befindlichen Wohneinheiten errichtet worden sei. Die Errichtung der fünf Reihenhäuser nach eigenem Bebauungsplan, die Erstellung des Nutzwertgutachtens mit anschließender Parifizierung, der Verkauf der fünf Wohneinheiten innerhalb von 2,5 Jahren sowie die hohe Fremdkapitalquote seien ausschlaggebend für die Qualifikation als gewerblicher Grundstückshandel. Würden mehr als drei Immobilien (hier fünf parifizierte Reihenhäuser) innerhalb von fünf Jahren verkauft, agiere ein Grundstücksverkäufer jedenfalls im Rahmen der gewerblichen Grundstücksveräußerung. Die Verkäufe der Top 1 bis Top 4 würden folglich keine private Grundstücksveräußerung darstellen, sondern seien von Grundstücksveräußerungen im Rahmen der Immobilienbesteuerung zu gewerblichen Einkünften umzuqualifizieren. Der Verkauf des Top 5 sei richtigerweise nicht als private Grundstücksveräußerung deklariert worden, trotzdem seien aber beim Verkauf keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden.

Die zwischenzeitliche Vermietung der Reihenhäuser schließe den Gewerbebetrieb nicht aus; auch die vermieteten Grundstücke würden in diesem Fall zum Umlaufvermögen des Gewerbebetriebes zählen. Die Einkünfte aus der bisherigen Vermietung 2016 bis 2022 und aus

der privaten Grundstücksveräußerung seien zu Einkünften aus der gewerblichen Grundstücksveräußerung umzuqualifizieren und dem Einkommensteuertarif zu unterziehen. Die laufenden Einkünfte aus der Vermietung der Objekte samt den laufenden Aufwendungen, wie Instandhaltung, Buchführung, Büromaterial, Reinigung, Betriebskosten und Hausausgaben, Strom und Versicherung seien in den betreffenden Jahren und die Einkünfte aus dem Verkauf der Top 1 bis 5 erst beim Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen anzusetzen. Erst zu diesem Zeitpunkt seien die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten samt Kosten der Fremdfinanzierung, Notarkosten und Vorsteuerberichtigungen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die Absetzung für Abnutzung könne nicht geltend gemacht werden, da die Gebäude als Umlaufvermögen zu behandeln seien.

Am 10. Juni 2020 sei ein Grundstück zum Kaufpreis in Höhe von 470.000,00 Euro erworben und gänzlich fremdfinanziert worden. Dem Argument des Notverkaufes könne auf Grund der Fremdfinanzierung nicht gefolgt werden.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 9. Jänner 2024 wurden die Berechnungsgrundlagen wie folgt dargestellt:

Tz. 3: Ermittlung der Vermietungseinkünfte im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Tz. 4: Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zuge der Veräußerung und Vermietung

Tz. 5: Rechnerische Kontrolle – m²-Aufteilung der 5 Top's – Darstellung Kennzahlen neu

Die belangte Behörde folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 15. Jänner 2024 dementsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2016 bis 2022.

Am 1. Februar 2024 wurde fristgerecht Beschwerde gegen diese Bescheide erhoben und in der Begründung vom 12. April 2024 folgendes ausgeführt:

„1. Wenn die Behörde anführt, dass die Grundstückseigentümer bereits beim Verkauf des TOP 5 Jahr 2020 bekanntgegeben haben, dass das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude zum Zwecke der Veräußerung der einzelnen, sich darin befindlichen Wohneinheiten errichtet wurde, so ist auszuführen, dass die Qualifikation im Vertragstext naturgemäß nicht bindet für die rechtliche Qualifikation seitens der Finanzbehörde ist.

Wäre dies so, so hätte die Behörde auch den anderen Qualifizierungen in den anderen Verträgen hinsichtlich der privaten Grundstücksveräußerungen folgen müssen. Dieses Argument geht daher ins Leere.

2. Zunächst ist auszuführen, dass von der einschlägigen Rechtsprechung bereits herausgearbeitet wurde, dass im Rahmen der Unterscheidung zwischen Vermögensnutzen und Vermögensverwaltung eine planmäßige Tätigkeit erfolgen muss und immer eine Entscheidung des Einzelfalls gegeben ist.

Wie seitens der Einschreiter bereits vorgebracht wurde, stammt die Vermietungsabsicht im Vordergrund und wurden die Bestandnehmer jedoch mit den Bestandzinszahlungen säumig.

Seitens der Einschreiter erfolgten auch gerichtliche Geltendmachung der offenen Bestandzinse. Zur Art des Geschäftes wurde bereits festgehalten, dass erst die für den Grundstückshandel typische planmäßige **wiederholte Anschaffung von Objekten** und deren Umsatz entscheidungswesentlich ist. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf **planmäßige Art und Weise** erfolgen (VwGH 28.06.2012, 2009/15/0113, VwGH 03.09.2019, Ra 2018/15/0015). Typisch für den gewerblichen Grundstückshandel sind nachhaltige, auf die Wertstellungen von Grundstücken gerichtete Aktivitäten, die der Steuerpflichtige in der Absicht der Weiterveräußerung unternimmt (BFH 15.03.2005, XR 39/03).

Richtig ist zwar, dass es einen Bebauungsplan samt Nutzwertgutachten gegeben hat, jedoch hat es nicht verschiedene planmäßig sich wiederholende Anschaffungen gegeben. Nicht jeder Abverkauf von Gebäudeeinheiten im Wohnungseigentum führt zu einer gewerblichen Tätigkeit des Gebäudeeigentümers, sondern erst dann, wenn die Abverkäufe einen größeren Umfang erreichen und geplant (gezielt) erfolgen. Keine gewerblichen Einkünfte liegen hingegen vor, wenn der Eigentümer bloß sein Gebäude parifizieren lässt, um bei zufällig sich bietender Gelegenheit einzelne Wohnungen in Wohnungseigentum zu verkaufen und die Vermietungsabsicht gegenüber der Verkaufsabsicht im Vordergrund bleibt (VwGH 20.05.2010, 2009/15/0008).

Ebenso liegen im gegenständlichen Fall keine umfangreichen Werbemaßnahmen zur Käufersuche vor (VwGH 29.07.2010, 2008/15/0093).

Auch liegt keine umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit vor, es handelte sich ja um ein einziges Objekt, welches vermietet und dann im Rahmen einer finanziellen Notsituation verwertet werden musste. Dies geschah jedoch nicht planmäßig.

Es wurden auch nicht in kurzer Zeit mehrere Grundstücke mehrfach umgeschichtet, sondern wurde der bestehende Vermögenswert nach einer Inbestandgabe veräußert. Wird die Vermietung durch Veräußerung vorzeitig beendet, hat der Nachweis erbracht zu werden, dass die Vermietung nicht von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine lukrative Gelegenheit zur Veräußerung bietet (E 13.04.2005, 2001/13/0028, 2005, 552; BFG 19.07.2017, RV/6100315/2012). Die Umwandlung eines Mietwohngebäudes in Wohnungseigentum und der Abverkauf der Wohnungen nach ihrem Freiwerden, also bei sich zufällig bietender Gelegenheit, oder einem Notverkauf, führt nicht zu gewerblichen Einkünften, wenn die Vermietungsabsicht im Vordergrund war (Doralt-Kauba in Doralt/Kirchmayr/Zom, EStG 21. Auflage § 23 Stand 1.1.2020 Randziffer 128).

Es kann keine Rede davon sein, dass mehrere Liegenschaften kurzfristig zur Weiterveräußerung angeschafft werden, sondern war ein Prozess gegeben, der nicht vorweg planmäßig auf den Ankauf und den Verkauf von Liegenschaften gerichtet war.

Nach überwiegender Rechtsprechung muss die Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. spätestens im Zeitpunkt der Bebauung gegeben sein (EStR 5443).

Insbesondere ist festzuhalten, dass Notverkäufe von der Rechtsprechung bereits als Indiz gegen einen gewerblichen Grundstückshandel angesehen wurden. Ist ein Liegenschaftsverkauf

dadurch veranlasst, dass die Bank unvorhergesehen die von ihr gewährten Kredite fällig stellt und den Verkauf „erzwingt“, führt ein solcher Vorgang nicht zu einem gewerblichen Grundstückshandel (BFG 17.04.1015, RV/7101379/2014). Notverkäufe sprechen tendenziell gegen einen gewerblichen Grundstückshandel.

Für die Einschreiter war klar, dass ein Gesamtverkauf mit den Belastungen aus den Bestandverträgen ungünstiger gewesen wäre als Einzelverkäufe.

Angeführt wird von der Behörde insbesondere der Veräußerungszeitraum von 2,5 Jahren. Hier verweist die Behörde offenbar auf die deutsche Rechtsprechung, wonach es Vermutungen eines gewerblichen Grundstückshandels innerhalb von 5 Jahren gibt.

Derartige Vermutungen werden von der österreichischen Verwaltungspraxis (EStR 2000, Randziffer 5442) und der Rechtsprechung (VwGH 28.05.2008, 2008/15/0025) nicht aufgestellt bzw. ihnen für sich allein keine Bedeutung beigemessen. Entscheidend ist nach der österreichischen Rechtsprechung nicht die absolute Anzahl an An- bzw. Verkaufsvorgängen, sondern dass sich Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033).

Aus der von der Rechtsprechung geforderten Gesamtschau ergibt sich daher, dass eine Vermögensnutzung und keine Vermögensverwertung im Vordergrund stand und die angefochtenen Bescheide daher zu Unrecht ergangen sind.

Entscheidend ist im gegenständlichen Fall auch, dass die Verwendung des Erlöses aus dem Verkauf der einzelnen Liegenschaften nicht zum Erwerb eines weiteren Grundstücksvermögens gedient hat (VwGH 03.09.2019, Ra 2018/15/0015).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28. August 2024 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und begründend folgendes ausgeführt: „Bezogen auf die Veräußerung von Grundstücken liegt dann ein gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (Rz 5440 EStR iVm. VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059, 0061). Ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist (s. ua. VwGH v. 24.2.2005, 2001/15/0159).

In der Beschwerde wird unter anderem vorgebracht, dass die Ausführungen im Kaufvertrag zu Top 5 betreffend Gewerblichkeit nicht bindend für das Steuerverfahren sei und bei Annahme einer Bindung die übrigen Verkäufe entsprechend der vertraglichen Ausgestaltung als private Grundstücksveräußerungen anzusehen wären.

Die Abgabenbehörde - geht entgegen der Annahme in der Beschwerde - nicht davon aus, dass sie an die Qualifikation im Vertragstext gebunden ist. Dies würde schließlich auch im Gegensatz zu § 21 BAO stehen. Die ausdrückliche Regelung im Kaufvertrag vom 03.08.2020, dass seitens des Vertragserrichters "festgestellt wird, dass die Verkäufer das auf der kaufgegenständlichen Liegenschaft befindliche Gebäude zum Zwecke der Veräußerung der einzelnen sich darin

befindlichen Wohneinheiten errichtet haben" und "aufgrund der Erfüllung des Tatbestandes der gewerbsmäßigen Veräußerung" sohin keine Selbstberechnung vorzunehmen ist, wird von der Abgabenbehörde vielmehr als Beweis für einen gewerblichen Grundstückshandel gewertet.

Der getätigten Aussage, wonach das Gebäude zum Zwecke der Veräußerung der einzelnen sich darin befindlichen Wohneinheiten errichtet wurde, wird selbstverständlich und naturgemäß auch eine größere Aussagekraft zugebilligt als dem Unterlassen der Aussage in den späteren Kaufverträgen. Es ist schließlich auch nicht lebensfremd anzunehmen, dass im Zeitpunkt der späteren Veräußerungen die steuerliche Konsequenz eines gewerblichen Grundstückshandels klar war und diese Vertragsbestimmung deswegen nicht Einzug in die Verträge fand. Vielmehr wäre es lebensfremd anzunehmen, dass diese vertragliche Klarstellung irrtümlich Einzug in den Kaufvertrag vom 03.08.2020 fand.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Wie in der Beschwerde vorgebracht wird, muss die Veräußerungsabsicht zum Zeitpunkt der Anschaffung bzw. im Zeitpunkt der Bebauung des Grundstücks vorhanden sein. Diese Veräußerungsabsicht das gesamte Gebäude betreffend wurde im Kaufvertrag vom 03.08.2020 entsprechend festgehalten.

*In der Beschwerde wird im Übrigen immer wieder davon gesprochen, dass die Veräußerung der Wohneinheiten Notverkäufe gewesen seien. Dieses Argument kann insofern nicht nachvollzogen werden, als Frau ***2*** am 08.06.2020 die Liegenschaft ***3*** um 470.000 € angeschafft hat. Zu diesem Zeitpunkt bzw. am 29.5.2020 hat auch die ***4*** die Kreditwürdigkeit der Ehegatten bejaht.*

Ansonsten werden in der Beschwerde von der Judikatur ausgearbeitete Indizien gegen einen gewerblichen Grundstückshandel herausgegriffen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde steht diesen Indizien das Beweismittel des Kaufvertrags vom 03.08.2020 entgegen.“

Mit Schreiben vom 25. September 2024 wurde fristgerecht der Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt sowie die Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde vom 1. Februar 2024 am 12. Juni 2025 zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht vor und beantragte deren Abweisung als unbegründet.

In der am 10. Dezember 2025 abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung brachte ***2*** ergänzend vor, dass der Verkauf der Reihenhäuser/Wohnungen niemals geplant gewesen sei. Aus verschiedenen privaten Gründen und krankheitsbedingt habe man sich zur Veräußerung entschlossen. Der Vertreter der belangten Behörde hat, wie bereits im bisherigen Verfahren, auf die Ausführungen im Punkt drei des Kaufvertrages vom 3. August 2020 (Top 5) verwiesen. Alle Indizien würden für das Vorliegen einer von Anfang an geplanten gewerblichen Veräußerung sprechen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Mit Kaufvertrag vom 22. Juni 2016 erwarben ***Bf1*** je zur Hälfte die Liegenschaft ***5*** (***1***) zum Kaufpreis von 90.000,00 Euro.
2. ***Bf1*** errichteten auf diesem Grundstück fünf zweigeschoßige Wohnungen (Maisonette-Wohnungen). Diese wurden ab Fertigstellung im Jahr 2018 vermietet. Die von der Beschwerdeführerin erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrugen im Jahr 2018: 16.236,18 Euro, im Jahr 2019: 16.061,66 Euro, im Jahr 2020: 17.616,50 Euro, im Jahr 2021: 18.165,52 Euro und im Jahr 2022: 6.636,39 Euro.
3. Am 28. Jänner 2020 wurde ein Nutzwertgutachten für die Liegenschaft erstellt.
4. Mit Wohnungseigentumsvertrag vom 28. Februar 2020 wurde Wohnungseigentum an den fünf wohnungseigentumstauglichen Einheiten begründet.
5. Mit Kaufvertrag vom 3. März 2020 wurde die Wohnung Top 5 zum Kaufpreis von 70.000,00 Euro veräußert. Hinsichtlich der Immobilienertragsteuer wurde im Punkt Drittens des Kaufvertrages Folgendes festgehalten: *„Festgestellt wird, dass die Verkäufer das auf der kaufgegenständlichen Liegenschaft befindliche Gebäude zum Zwecke der Veräußerung der einzelnen sich darin befindlichen Wohneinheiten errichtet haben. Aufgrund der Erfüllung des Tatbestandes der gewerbsmäßigen Veräußerung hat der Urkundenverfasser in gegenständlichem Fall sohin keine Selbstberechnung, sondern die notwendige Gebührenanzeige beim zuständigen Finanzamt vorzunehmen und erteilen die Verkäufer dem Urkundenverfasser den Auftrag zur Gebührenanzeige“.* Die Wohnung Top 5 war beim Abschluss des Kaufvertrages nicht vermietet.
6. Mit Kaufvertrag vom 15. Juli 2022 wurde die Wohnung Top 3 zum Kaufpreis von 140.000,00 Euro veräußert. Gemäß Punkt 4.3.a) des Vertrages nehmen die

Vertragsparteien zur Kenntnis, dass nach der geltenden Rechtslage der Gewinn aus (privaten) Grundstücksveräußerungen, unabhängig vom Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung zu versteuern ist, soweit nicht eine Steuerfreiheit gemäß § 30 Abs. 2 Einkommensteuergesetz gegeben ist. Die Verkäufer bestätigen, sich über die im Zusammenhang mit diesem Kaufvertrag und deren Höhe (allenfalls) anfallende und ihnen an das Finanzamt abzuführende Immobilienertragsteuer eingehend informiert zu haben und entsprechend aufgeklärt zu sein.

Die Wohnung Top 3 war beim Abschluss des Kaufvertrages nicht vermietet.

7. Mit Kaufvertrag vom 3. August 2022 wurde die Wohnung Top 4 zum Kaufpreis von 100.000 Euro veräußert. Hinsichtlich der von den Verkäufern zu tragenden Immobilienertragsteuer enthält dieser Vertrag die Regelungen wie im Kaufvertrag vom 15. Juli 2022 betreffend die Wohnung Top 3.

Die Wohnung Top 4 war beim Abschluss des Kaufvertrages nicht vermietet.

8. Mit Kaufverträgen vom 4. August 2022 wurden die Wohnungen Top 1 und Top 2 zum Kaufpreis von insgesamt 200.000 Euro veräußert. Beide Wohnungen waren vermietet und die Mietverträge gemäß dem MRG ohne Vorliegen eines Kündigungsgrundes unkündbar. In den Kaufverträgen wurde festgehalten, dass die Käuferin mit Wirkung 1. August 2022 in die jeweiligen Mietverträge auf Vermieterseite an Stelle der Vermieter eintritt.

9. Für den Verkauf der Wohnungen Top 1, Top 2, Top 3 und Top 4 wurde die Immobilienertragsteuer in Höhe von insgesamt 73.486,10 Euro abgeführt.

10. Gegen die von der Außenprüfung vorgenommenen Berechnungen der steuerlichen Bemessungsgrundlagen für die streitgegenständlichen Jahre 2016 bis 2022 wurden von der Beschwerdeführerin keine Einwendungen erhoben.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes, den vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Abfragen im Grundbuch und den Angaben der Beschwerdeführerin. Der dargestellte Sachverhalt ist erwiesen und unbestritten.

Streitgegenständlich ist, ob die Betätigung der Beschwerdeführerin als Vermögensverwaltung anzusehen ist oder die von der Beschwerdeführerin errichteten und in weiterer Folge verkauften Reihenhäuser/Wohnungen einen gewerblichen Grundstückshandel darstellen.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde und auch das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt,

hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Die belangte Behörde gelangte in den angefochtenen Bescheiden zur Überzeugung, dass alle Indizien für das Vorliegen einer von Anfang an geplanten gewerblichen Veräußerung der von der Beschwerdeführerin errichteten Wohneinheiten sprechen würden. Sie stützt sich dabei auf die Errichtung der fünf Reihenhäuser/Wohnungen nach eigenem Bebauungsplan, die Erstellung des Nutzwertgutachtens mit anschließender Parifizierung, den Verkauf der fünf Wohneinheiten innerhalb von 2,5 Jahren, die hohe Fremdkapitalquote und insbesondere auf die Ausführungen im Kaufvertrag vom 3. August 2020 (Verkauf Top 5), wonach die Beschwerdeführerin das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude zum Zwecke der gewerbsmäßigen Veräußerung der einzelnen sich darin befindlichen Wohneinheiten errichtet hat.

Diese Auffassung ist für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar und begründet. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes überschreitet das Tätigwerden der Beschwerdeführerin jenes Ausmaß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Dabei ist nicht entscheidend, dass die Beschwerdeführerin die Liegenschaft ursprünglich mit der Intention erworben hat, die darauf von ihr zu errichtenden Wohneinheiten zu vermieten. Von Bedeutung ist vielmehr, dass die Beschwerdeführerin auf Grund eines, wenn möglicherweise auch erst später gefassten, Willensentschlusses den planmäßigen Abverkauf der Wohnungen umgesetzt hat. Das Errichten der Wohnanlage, die Erstellung eines Nutzwertgutachtens bereits im Jänner 2020 und damit rund 1,5 Jahre nach Fertigstellung der Reihenhäuser/Wohnungen, die Begründung von Wohnungseigentum, die Veräußerung der fünf Wohneinheiten zwischen März 2020 und Juli/August 2022 machen deutlich, dass hier nicht von einer üblichen Vermögensverwaltung auszugehen ist, sondern das Verwerten der Liegenschaft eindeutig im Vordergrund stand. Das zeigt neben dem kurzen Zeitraum zwischen der Fertigstellung der Wohnanlage und dem raschen Abverkauf der Wohneinheiten nach deren Errichtung insbesondere der Umstand, dass die Beschwerdeführerin im Kaufvertrag vom 3. August 2020 (Verkauf Top 5) das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels nachweislich festgehalten hat. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass zum Zeitpunkt des Verkaufes der Wohneinheiten lediglich zwei Wohnungen vermietet waren und die Erwerberin in diese Mietverhältnisse eingetreten ist. Die Anzahl der veräußerten Objekte (fünf Wohnungen) hält das Bundesfinanzgericht nicht für gering, für die Qualifikation der Betätigung als nachhaltig reicht die Anzahl der veräußerten Wohnungseigentumseinheiten aus. Zum Einwand der Beschwerdeführerin, dass die Wohneinheiten im Rahmen einer finanziellen Notsituation verwertet werden mussten, wurde von der belangten Behörde zu Recht auf den Umstand hingewiesen, dass von Frau ***2*** am 8. Juni 2020 eine Liegenschaft um 470.000 Euro angeschafft wurde. Diese Anschaffung wurde zur Gänze fremdfinanziert (Simultan haftende

Liegenschaften). Es muss daher davon ausgegangen werden, dass spätestens im Jahr 2020 der Entschluss zur Veräußerung der im Jahr 2018 fertig gestellten fünf Wohneinheiten gefasst wurde. Aus der beschriebenen zeitlichen Abfolge der Geschehensabläufe, den zitierten Ausführungen im Kaufvertrag vom 3. August 2020 und den Umstand, dass nur zwei Wohneinheiten vermietet waren, kann den Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach niemals ein Verkauf der Wohneinheiten geplant gewesen sei, nicht gefolgt werden.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 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.

Eine Betätigung wird nur dann als gewerblich angesehen, 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 (vgl. VwGH 18.12.2001, 99/15/0155). Es liegt nicht bloß Vermögensverwaltung vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (vgl. VwGH 28.06.2012, 2009/15/0113). In einem solchen Fall begründen Grundstücksgeschäfte einen gewerblichen Grundstückshandel. Der gewerbliche Grundstückshandel hat zur Voraussetzung, dass die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (vgl. VwGH 26.07.2000, 95/14/0161; VwGH 24.02.2005, 2001/15/0159; VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033; VwGH 28.06.2012, 2009/15/0113). Ob Vermögensnutzung oder Vermögensverwertung im Vordergrund stehen, ist nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beurteilen (vgl. VwGH 24.02.2005, 2001/15/0159; VwGH 29.07.2010, 2008/15/0093; VwGH 28.06.2012, 2009/15/0113).

Zwar tätig ein gewerblicher Grundstückshändler im Allgemeinen bereits den Grundstückskauf in Verkaufsabsicht. Gewerblicher Grundstückshandel kann allerdings auch dann vorliegen, wenn erst aufgrund eines später gefassten Willensentschlusses der planmäßige Abverkauf der Immobilien umgesetzt wird. Es kommt sohin nicht zwingend auf die ursprüngliche Absicht des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaften an (vgl. VwGH 14.11.1984, 82/13/0242; VwGH 28.06.2012, 2009/15/0113). Ein gewerblicher Grundstückshandel kann also

auch dann vorliegen, wenn der Wille zum planmäßigen Abverkauf erst nach Errichtung der Wohnungen entstanden ist (vgl. VwGH 24.02.2005, 2001/15/0159).

Erwirbt ein Steuerpflichtiger Grundstücke, um diese zu bebauen, und veräußert er sie in nahem zeitlichem Zusammenhang, so kann bereits bei einer geringen Anzahl von Objekten eine gewerbliche Tätigkeit entstehen. Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist dabei auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen, weil der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, insbesondere in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet, für eine gewerbliche Tätigkeit spricht (vgl. VwGH 25.03.1999, 94/15/0171; VwGH 28.06.2012, 2009/15/0113).

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Betätigung der Beschwerdeführerin als Vermögensverwaltung oder als gewerbliche Betätigung anzusehen ist. Im Lichte der Beweiswürdigung ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass die von der Beschwerdeführerin errichteten und in weiterer Folge verkauften Reihenhäuser/Wohnungen von der belangten Behörde zu Recht als gewerblicher Grundstückshandel qualifiziert wurde.

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.

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes steht im Einklang mit der dazu vom Verwaltungsgerichtshof ergangenen Judikatur. Darüber hinaus waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich.

Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Hinweis:

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person (den steuerlichen Vertreter) gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Wien, am 16. Jänner 2026