

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterIn in der Beschwerdesache [...], [...], vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 14. Februar 2012 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 27. Jänner 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	27.500,00 €
Summe Umsatzsteuer	5.250,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 302.542,23 €

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bf1, der Beschwerdeführer, war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Hauptgesellschafter und Hauptgläubiger der Firma HH GmbH. Am 25. August 2010 unterbreitete die Firma HH GmbH dem Beschwerdeführer das Angebot, die Liegenschaft "Adresse" zum Kaufpreis von 1.700.000,-- € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer zu erwerben. Am 9. August 2011 nahm der Beschwerdeführer das Angebot der HH GmbH an und erwarb die Liegenschaft zum genannten Preis. Am x.2011 wurde über das Vermögen der Firma HH GmbH über eigenen Antrag das Insolvenzverfahren eröffnet und eine Sanierungsquote von 20 %

angeboten. Der Masseverwalter meldete fristgerecht die Umsatzsteuer aus dem Liegenschaftsverkauf in Höhe von 436.142,23 € für den Zeitraum August 2011 an. Der Beschwerdeführer machte mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Juli bis September 2011 die Vorsteuer in Höhe von 436.142,23 € geltend. Mit Beschluss des LG vom x.2012 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und das Sanierungsverfahren aufgehoben.

In der Entscheidung vom 22. Oktober 2013, RV/0708-L/12, versagte der Unabhängige Finanzsenat den Vorsteuerabzug aus dem Liegenschaftserwerb mit der Begründung, dass mit der gegenständlichen Vertragsgestaltung ausschließlich der Zweck verfolgt worden sei, die Umsatzsteuer aufgrund des Sanierungsverfahrens nur in Höhe von 20 % entrichten zu müssen und gleichzeitig die Vorsteuer im vollen Ausmaß zu lukrieren. Die detaillierten Ausführungen sind der zitierten Entscheidung zu entnehmen.

Mit Erkenntnis vom 25. Mai 2016, Zl. 2013/15/0293, hob der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. Oktober 2013 auf und führte aus, dass keine vorwerfbare unangemessene Gestaltung vorliege, die dem Zweck des Umsatzsteuergesetzes zuwiderlaufen würde. Begründend wurde ausgeführt:

"16 Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist nach der Rechtsprechung des EuGH ein Ziel, das von der Sechsten MwSt-Richtlinie (und der MwStSystRL 2006/112/EG) anerkannt und gefördert wird (vgl. EuGH vom 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax, ÖStZB 2006/544, Rn 71). Nach dem Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs sind künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen verboten, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erhalten.

15 Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum einen voraus, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinien und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. EuGH vom 27. Oktober 2011, C- 504/10, Tanoarch, Rn 52, und vom 22. Dezember 2010, C- 103/09, Weald Leasing, ÖStZB 2012/214). Missbrauch liegt nämlich nicht vor, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben als die Erlangung von Steuervorteilen (vgl. EuGH vom 21. Februar 2008, C-425/06, Part Service, ÖStZB 2009/257, Rn 42).

16 Im Einklang mit dieser Rechtsprechung des EuGH wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche -

Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. etwa VwGH vom 31. März 2011, 2008/15/0115, vom 18. Oktober 2012, 2010/15/0010, sowie vom heutigen Tag, 2013/15/0244).

17 Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde dem Beschwerdeführer den Vorsteuerabzug für den Erwerb einer Liegenschaft versagt, weil er diese im zeitlichen Nahbereich zur späteren Insolvenz des Veräußerers erworben hat, einer GmbH, deren Hauptgesellschafter und Hauptgläubiger er war. Mit dem bloßen Hinweis auf diese zeitliche Nähe macht die belangte Behörde jedoch nicht plausibel, dass gegenständlich eine Konstellation vorläge, die eine tiefergehende Auseinandersetzung mit der Missbrauchsthematik durch die belangte Behörde notwendig gemacht hätte. Weder wird erkennbar, worin im schlichten Tätigen eines von beiden Parteien tatsächlich gewollten Umsatzes (Ankauf einer Liegenschaft) eine vorwerfbare unangemessene Gestaltung liegen soll, die dem Zweck des Umsatzsteuergesetzes zuwiderlaufe. Noch gelingt es der belangten Behörde die beabsichtigte Übertragung der Liegenschaft an den Sohn zur Regelung der Vermögensnachfolge und zur Erfüllung des bereits am 26. August 2010 geschlossenen Trennungsvergleichs mit der ehemaligen Lebensgefährtin als vom Beschwerdeführer angegebenen maßgeblichen Grund für den Ankauf zu entkräften. Dass durch die nachfolgende Insolvenz der HH GmbH als Veräußerin der Umsatzsteueranspruch des Abgabengläubigers letztlich nicht zur Gänze realisierbar war, ist nicht dem Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Erwerber der Liegenschaft anzulasten, sondern ist ein allgemein mit Umsatzgeschäften verbundenes Risiko (vgl. zur Insolvenzproblematik bei Grundstücksumsätzen auch Ruppe/Achatz, UStG4 § 6 Rz 249/1).

18 Schließlich widerspricht es auch nicht dem Zweck der Umsatzsteuer, wenn ein vom Umsatzsteuergesetz eingeräumtes Wahlrecht (Option zur Umsatzsteuer gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994) vom Rechtsverkehr auch genutzt wird. Im Übrigen wäre es wohl auch bei einem Unterbleiben der Option hinsichtlich der dann anzunehmenden Ansprüche des Abgabengläubigers auf Vorsteuerberichtigung gegen die HH GmbH zu Umsatzsteuerausfällen infolge Kürzungen aufgrund der Insolvenzquote gekommen.

19 Soweit die belangte Behörde ihrem Bescheid darauf gestützt hat, dass der Kaufpreis überhöht sei, wird auf Folgendes hingewiesen: In dem Ausmaß, in dem aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ein überhöhter Kaufpreis gezahlt worden sein sollte, stünde der Vorsteuerabzug dem Beschwerdeführer nicht zu (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 4 Rz 96)."

Mit Entscheidung vom 05.10.2018, RV/5100951/2016, wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und Vorsteuern in Höhe von 302.542,23 € anerkannt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Verkehrswert der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft im Zeitpunkt des Kaufes bzw. Verkaufes, also im August 2011, 1,032.000,00 € betragen habe. Die Differenz zum tatsächlichem Kaufpreis betrage 668.000,00 €, das seien 39%. Es seien keine Gründe aufgezeigt worden, warum eine der HH GmbH fremd gegenüberstehende Person einen Kaufpreis bezahlen würde, der fast 40 % über dem Verkehrswert der Liegenschaft liegt. Der Mehrbetrag sei nicht deshalb aufgewendet worden,

um die Leistung zu erhalten, sondern um ihn der Gesellschaft zuzuführen (verdeckte Einlage). Ein Vorsteuerabzug sei daher nur im Ausmaß des angemessenen Entgelts zugelassen, es werde daher Vorsteuer im Ausmaß von 302.542,23 € berücksichtigt. Die detaillierten Ausführungen sind der zitierten Entscheidung zu entnehmen.

Mit Erkenntnis VwGH vom 10.12.2019, Ra 2018/15/0123, hob der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf und führte aus:

"Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren - abgesehen von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen - die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. Zu solchen Obliegenheiten und Befugnissen zählen insbesondere Beweisaufnahmen (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2016/15/0058).

Nach § 270 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge im Beschwerdeverfahren Bedacht zu nehmen.

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme von den Parteien beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, oder wenn sich aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

Die Aussage eines Zeugen kann schriftlich eingeholt werden, wenn die Abgabenbehörde (das Bundesfinanzgericht) das persönliche Erscheinen des Zeugen nicht für erforderlich erachtet (§ 173 Abs. 1 iVm § 269 Abs. 1 BAO).

Im Revisionsfall hat das Bundesfinanzgericht dem Antrag des Revisionswerbers auf ergänzende Zeugenvernehmung zur Frage, wie der Steuerberater seinen Rat hinsichtlich der Kaufpreisbemessung begründet habe, nicht entsprochen. Wenn es auch zutrifft, dass die Bundesabgabenordnung der Partei kein Recht auf Ladung eines Zeugen zur mündlichen Verhandlung einräumt, ändert dies nichts daran, dass ein insoweit unerledigter Beweis Antrag vorlag. Da sich das Bundesfinanzgericht im Rahmen seiner Beweiswürdigung auf das Fehlen einer entsprechenden Bekundung durch den Zeugen gestützt und die behaupteten strafrechtlichen Bedenken des Revisionswerbers als nicht nachvollziehbar beurteilt hat, erweist sich der Verfahrensmangel auch als wesentlich."

Im fortgesetzten Verfahren wurde der Zeuge Z am 17.02.2020 vor dem Bundesfinanzgericht einvernommen und folgende Niederschrift aufgenommen:

"Zeuge: Ich wurde über meine Rechte und Pflichten iSd §§ 170ff BAO ausreichend informiert. Ich möchte aussagen.

*Richterin: In welchem Zeitraum haben Sie ***Bf1*** steuerlich vertreten?*

*Zeuge: Ich habe Herrn ***Bf1*** in der Zeit von 1985 bis laufend in dessen steuerlichen Angelegenheiten beraten.*

Richterin: Was wissen Sie über den Kauf der Liegenschaft Adresse (X)? Ging die Initiative von

Herrn Bf1 oder von der HH GmbH aus? Wann begannen die Verhandlungen? Wer war bei den Verhandlungen anwesend? Waren Sie selbst immer dabei? Welche Unterlagen bzw. Informationen waren Basis dieser Verhandlungen?

Zeuge: Ich war bei den Verhandlungen nicht dabei. Ich wurde von Herrn Bf1 - glaublich November 2010 - telefonisch kontaktiert. Die Verkaufsgespräche waren damals schon im Gange, Herr Bf1 fragte mich, welchen Verkehrswert er für die Liegenschaft einsetzen soll. Ich kenne das Objekt selbst. Es ist ein sehr schönes Landgasthaus mit Fremdenzimmern, neu und aufwendig renoviert. Meiner Ansicht nach, ist im Prinzip der Buchwert gleich dem Verkehrswert, eventuell mit Abschlägen für ganz besondere Elemente. Ein Wert von 80 % des Buchwertes erschien mir damals realistisch und auch heute noch. Es liegt sowohl an der Stadtgrenze zu M, als auch an der Staatsgrenze zu N und ist aufgrund dieser idealen Lage ein beliebtes Ausflugsgasthaus.

Richterin: War Ihnen bekannt, dass es ein Gutachten von SV1 vom 10.01.2012 gab, das einen Verkehrswert von 1,130.00,-- € auswies bzw. ein Gutachten von SV2 vom 20.09.2010 über einen Verkehrswert von 810.000,00 €?

Zeuge: Zumindest das Gutachten von SV2 war mir bekannt. Ich glaube es auch gelesen zu haben. Der dort angeführte Wert ist meiner Ansicht nach jedenfalls vollkommen unrealistisch.

Richterin: Inwiefern hatte Ihrer Ansicht nach ***Bf1*** strafrechtliche Konsequenzen zu befürchten, wenn er sich beim Kauf der Liegenschaft im Rahmen der beiden vorhandenen Gutachten (1,130.000,00 € bzw. 810.000,00 €) bewegt hätte? Welche Gefahren wurden Ihrerseits aufgezeigt und wie wurden diese begründet? Äußerte Herr Bf1 diesbezüglich von sich aus irgendwelche Bedenken?

Zeuge: Voraus zu schicken ist, dass das Verhältnis zwischen Herrn ***Bf1*** und dem FA ein besonderes ist. Wäre ein zu niedriger Wert angesetzt worden, hätte dies eine verdeckte Gewinnausschüttung bedeutet. Meiner Ansicht nach hätte es auch eine Abgabenverkürzung bedeuten können, wobei in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen ist, dass die finanzstrafrechtlichen Konsequenzen den jeweiligen Geschäftsführer der HH GmbH betroffen hätten. Dies war zu diesem Zeitpunkt unter anderem Frau A, die ebenfalls von mir vertreten wurde/wird, sodass ich bei meiner Auskunft auch diesen Aspekt im Auge haben musste. Es ist aber völlig klar, dass Herr Bf1 selbst keine strafrechtlichen oder finanzstrafrechtlichen Konsequenzen zu befürchten gehabt hätte. Konkret sind von Herrn Bf1 selbst keine strafrechtlichen oder finanzstrafrechtliche Bedenken geäußert worden, diese Problematik schwebt jedoch "immer im Raum".

Richterin: War bei diesen Gesprächen die bevorstehende Insolvenz der Firma HH GmbH ein Thema?

Zeuge: Nein, das war im November 2010 noch kein Thema."

Gemeinsam mit der Ladung für die mündliche Verhandlung wurden den Parteien die mit dem Zeugen aufgenommene Niederschrift übermittelt.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 22.06.2020 wurde seitens der rechtlichen Vertretung des Beschwerdeführers Folgendes vorgebracht:

Einvernahme des Zeugen Z zur Sanierung des vom VwGH aufgezeigten Verfahrensmangels mit folgender Begründung: „Erstens erstaunt die Ausdauer, mit der verfahrensgegenständlich Zeugeneinvernahmen unter Ausschluss von Herrn Bf1 bzw uns als seinem Rechtsbeistand erfolgen. Ob einem Beschwerdeführer ein Recht auf Ladung eines Zeugen zur mündlichen Verhandlung zukommt, mag dahingestellt sein. Es ist aber nach der BAO und aus Gründen der Fairness, Transparenz und Waffengleichheit jedenfalls nicht verboten, dies zu tun. Zweitens zieht es sich wie ein roter Faden durch das gesamte Verfahren, dass die Vorwürfe gegen Herrn Bf1 im Wesentlichen auf Rückschaufehlern (sog „hindsight bias“) basieren. Schon die aufgeworfenen strafrechtlichen Bedenken des Steuerberaters wurden – wohl weil sie sich im Nachhinein nicht bewahrheiteten – als nicht nachvollziehbar erachtet. Und anders lässt es sich auch nicht erklären, warum der Zeuge Z bei seiner Einvernahme über den von ihm glaublich im November 2010 (!) erteilten Rat gefragt wird, ob ihm das zeitlich viel später erstellte Gutachten des Sachverständigen SV1 vom 10.01.2012 bekannt war. Dadurch lässt sich auch kein „schlechter Rat“ konstruieren. Es ist aus diesem Grund auch nicht ersichtlich, worauf die Frage abzielen sollte „inwiefern hatte Ihrer Ansicht nach ***Bf1*** strafrechtliche Konsequenzen zu befürchten, wenn er sich beim Kauf der Liegenschaft im Rahmen der beiden vorhandenen Gutachten (1.130.000,00 € bzw. 810.000,00 €) bewegt hätte?“. Denn zum Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbs gab es lediglich den Buchwert mit über EUR 2,1 Mio und das Gutachten SV2, welches – und darin sind wir uns einig – keinesfalls den wahren wirtschaftlichen Wert der Liegenschaft abbildet.

Drittens hat der Zeuge Z trotz alledem aber bestätigt, dass er gegenüber Herrn Bf1 aufzeigte, dass die Gefahr einer straf- und finanzstrafrechtlichen Verfolgung aufgrund verdeckter Gewinnausschüttung sowie Abgabenverkürzung bestehe, sollte der Wert zu niedrig angesetzt werden. Es ist daher evident, dass die Festlegung des Kaufpreises der Liegenschaft X aufgrund dieser eindringlichen Warnung, und nicht aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgte.“

Mündliche Erörterung des Gutachtens SV3: „Mit den Schriftsätzen vom 08.01.2018 sowie vom 03.07.2018 wurde umfassend und im Detail dargelegt, dass und aus welchen Gründen das Gutachten des Sachverständigen SV3 unrichtig ist. Zum Beweis dafür, dass der im Gutachten ermittelte Schätzwert der Liegenschaft X nicht den Marktverhältnissen entspricht, weil bei der Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft X (i) eine unrichtige Immobilienrendite sowie (ii) ein unrichtiger Bettenpreis zugrunde gelegt wurde, die zur Bewertung der Liegenschaft X herangezogenen Parameter unrichtig sind, weil (i) der Bodenwert für den Parkplatz zu niedrig angesetzt, (ii) von einer zu geringen Restnutzungsdauer ausgegangen, (iii) ein unrichtiger Kapitalisierungszinssatz herangezogen und (iv) zu Unrecht von fiktiven Pachtsätzen anstelle der tatsächlich bezahlten ausgegangen wurde, sowie eine unrichtige Bewertungsmethodik angewendet wurde, welche außer Acht lässt, dass – wie in Punkt 1. des Schriftsatzes vom 08.01.2018 sowie in Punkt 3. des Schriftsatzes vom 03.07.2018 vorgebracht – auch eine andere als die bisherige Nutzungsweise als Hotel- und

Gastronomiebetrieb zu berücksichtigen ist, konkret die Parifizierung und Veräußerung als Wohnungseigentumsobjekt

wiederhole ich den schon in der mündlichen Verhandlung vom 01.10.2018 gestellten Antrag, den Sachverständigen SV3 zur mündlichen Verhandlung zu laden, um dort die Möglichkeit zu haben, mit ihm das Gutachten zu erörtern und durch diese Erörterung die bestehenden Bedenken gegen die Schlüssigkeit und Richtigkeit des Gutachtens auszuräumen.

Zu diesem Zweck ist es außerdem erforderlich, den Sachverständigen SV3 mit dem Gegengutachten von Ing. SV4 zu befassen und ihn aufzufordern, sein eigenes Gutachten zu ergänzen und sich dabei mit den Aussagen des Privatsachverständigen im Detail auseinander zu setzen und insbesondere auch dessen Grundlagen zu erörtern und darzulegen, warum die Annahmen des Privatgutachters seiner Ansicht nach nicht richtig sind. Eventualiter wird beantragt, dass dem Sachverständigen SV3 das Gutachten von Ing. SV4 mit der Aufforderung zur umfassenden Äußerung und allenfalls Ergänzung des eigenen Gutachtens im eben genannten Sinne gestellt wird.

Darüber hinaus wird die Erörterung des Gutachtens des Sachverständigen SV3 auch dafür beantragt, dass im Sinne der Prämisse des Gutachters, dass eine andere Nutzungsmöglichkeit nur dann in die Verkehrswertermittlung einfließen kann, wenn dies auch von der Mehrzahl der eventuellen Kaufinteressenten (durchschnittlichen Marktteilnehmer) in Erwägung gezogen wird, eine Mehrzahl der eventuellen Kaufinteressenten bzw durchschnittlichen Marktteilnehmer eine andere Nutzungsart in Erwägung zieht. Dies aus folgendem Grund:

Der Sachverständige SV3 hat hinsichtlich einer anderen Nutzungsweise in seiner Stellungnahme vom 23.01.2018 geschrieben, dass eine andere Nutzungsmöglichkeit nur dann in die Verkehrswertermittlung einfließen kann, wenn dies auch von der Mehrzahl der eventuellen Kaufinteressenten (durchschnittlichen Marktteilnehmern) in Erwägung gezogen wird. Nach der schriftlichen Zeugenbefragung des Herrn Z2, ebenfalls vom 23.01.2018, gab dieser an, dass er das X, hätte er es von Herrn Bf1 um den von ihm angebotenen Kaufpreis iHv 2 Mio Euro erworben, einer anderen Nutzung zugeführt hätte. Herr Z2 ist Immobilienmakler und Projektentwickler der Y. Bei Herrn Z2 handelt es sich um einen Kaufinteressenten, der aufgrund seines Berufs ein überdurchschnittliches Wissen über die Marktverhältnisse hat und daher weiß, dass der durchschnittliche Marktteilnehmer die Liegenschaft X einer anderen Nutzungsart, konkret durch Parifizierung und Veräußerung als Wohnungseigentumsobjekt, zuführen würde. Das Beweisthema ist auch erheblich, da man durch das Miteinbeziehen einer anderen Nutzungsart in die Verkehrswertermittlung zu einem höheren Verkehrswert als dem im Gutachten vom Sachverständigen SV3 Genannten gelangt.

Einvernahme des Zeugen Z2: „Mit Schriftsatz vom 08.01.2018 wurde die Einvernahme von Z2 als Zeuge zum Beweis dafür beantragt, dass dieser im Jahr 2011 im Namen der Y der HH GmbH für die Liegenschaft X einen Kaufpreis iHv EUR 2 Mio anbot. Nach einer schriftlichen Zeugenbefragung, in der er dieses Vorbringen bestätigte, gab dieser auch bekannt, dass er die Liegenschaft einer anderen Nutzung zugeführt hätte. Der Sachverständige SV3 hat in diesem Zusammenhang in seiner Stellungnahme vom 23.01.2018 geschrieben, dass eine andere

Nutzungsmöglichkeit nur dann in die Verkehrswertermittlung einfließen kann, wenn dies auch von der Mehrzahl der eventuellen Kaufinteressenten (durchschnittlichen Marktteilnehmern) in Erwägung gezogen wird. Bei Herrn Z2 handelt es sich um einen Kaufinteressenten, der aufgrund seines Berufs ein überdurchschnittliches Wissen über die Marktverhältnisse hat und daher weiß, dass der durchschnittliche Marktteilnehmer die Liegenschaft X einer anderen Nutzungsart, konkret durch Parifizierung und Veräußerung als Wohnungseigentumsobjekt, zuführen würde. Zum Beweis dafür wiederhole ich den Antrag, Z2, Vertreter der Y als Zeuge, pA AdrZ2, als Zeugen in der mündlichen Verhandlung zu vernehmen.

Das Beweisthema ist auch erheblich, da man durch die Miteinbeziehung einer anderen Nutzungsart der Liegenschaft zu einem höheren Verkehrswert als dem im Gutachten vom Sachverständigen SV3 Genannten gelangt.

Im Übrigen handelt es sich bei Herrn Z2 um einen gesellschaftsfremden Dritten, der ein entsprechendes Liegenschafts Kaufanbot stellte. Sein Verkaufsangebot ist insofern auch unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit des von Herrn Bf1 bezahlten Kaufpreises von Relevanz. Schließlich wurde die Einvernahme des Zeugen VN Bf1 in der mündlichen Verhandlung zum Beweis dafür beantragt, dass dieser die beschwerdegegenständliche Liegenschaft zukünftig wirtschaftlich bestmöglich verwenden werde, dies könne allenfalls auch eine andere Nutzungsart sein. Dieses Beweisthema sei erheblich, da man durch eine andere Nutzungsart der Liegenschaft zu einem höheren Verkehrswert als dem im Gutachten SV3 festgestellten gelangen würde. Darüber hinaus werde dadurch belegt, dass der im Gutachten des Sachverständigen SV3 ermittelte Schätzwert der Liegenschaft nicht den Marktverhältnissen entsprechen würde und damit unrichtig sei.“

Die Amtsvertretung hielt dem entgegen, dass im Wesentlichen keine neuen Ausführungen getätigt worden seien. Vom Zeugen Z sei es mutig, einen Verkehrswert von 80 % des Buchwertes im Schätzungsweg festzulegen und diesen als Verkaufswert zu raten. Man sei sich einig, dass das Gutachten SV2 unrealistisch sei, das Gutachten SV1 der Zeuge nicht gekannt habe, als er den Beschwerdeführer beraten habe. Das Gutachten SV3 sage im Wesentlichen das gleiche wie das Gutachten SV1.

Zum Beweis Antrag Z2: Bereits in der vorigen Verhandlung sei im Raum gestanden, dass die Liegenschaft einer anderen Nutzung zugeführt werden könnte, jedoch ohne konkrete Ausführungen. Eigentlich komme eine andere Widmung nicht in Frage. Es sei ein riesiger Wintergarten um etwa 400.000,00 € errichtet worden. Diesen anders zu nutzen, sei wirtschaftlich nicht nachvollziehbar.

Es sei auch nicht nachvollziehbar, warum seitens des Beschwerdeführers kein zweites Gutachten eingeholt worden sei, wenn tatsächlich strafrechtliche Bedenken im Raum gestanden seien. Außerdem würde der Zeuge Z betonen, dass keine strafrechtlichen oder finanzstrafrechtlichen Bedenken geäußert worden seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Rahmen des Verfahrens zu RV/5100951/2016 gelangte das Bundesfinanzgericht in der Entscheidung vom 05.10.2018 zur Ansicht, dass der Verkehrswert der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft im Zeitpunkt der Kaufes bzw. Verkaufes, also im August 2011, 1,032.000,00 € betrug. Der tatsächliche Kaufpreis betrug 1,700.000,00 €. Die Differenz beträgt 668.000,00 €. Das sind 39 %.

Die diesbezüglichen Entscheidungsgründe sind dem Erkenntnis vom 05.10.2018 zu entnehmen und wurde die Entscheidung insofern vom Verwaltungsgerichtshof nicht gerügt.

Sollte die Differenz aus gesellschaftsrechtlichen Gründen bezahlt worden sein, stünde der Vorsteuerabzug diesbezüglich dem Beschwerdeführer nicht zu (vgl. VwGH vom 25.05.2016, 2013/15/029; BFG vom 05.10.2018, RV/5100951/2016; VwGH vom 10.12.2019, Ra 2018/15/0123).

Dem Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshofes vom 25.05.2016, 2013/15/0293, folgend war nunmehr zu klären, ob bzw. in welchem Ausmaß aus gesellschaftsrechtlichen Gründen für die beschwerdegegenständliche Liegenschaft ein überhöhter Kaufpreis bezahlt worden ist.

2. Beweiswürdigung

Wie auch seitens der rechtlichen Vertretung des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausgeführt wurde, ist Gegenstand des fortgesetzten Verfahrens die Frage, ob die für die Festsetzung des (überhöhten) Kaufpreises maßgeblichen Gründe in der schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, also Beschwerdeführer und HH GmbH, lagen.

In diesem Zusammenhang wurde wiederholt vorgebracht, dass der langjährige steuerliche Vertreter dem Beschwerdeführer geraten habe, auf keinen Fall zu weit unter dem Buchwert der Liegenschaft anzusetzen, da ansonsten die Qualifizierung als verdeckte Gewinnausschüttung sowie (finanz)strafrechtliche Konsequenzen drohen würden.

Im Rahmen seiner schriftlichen Befragung führte der Zeuge Z am 26.06.2018 aus, dass er vom Beschwerdeführer bezüglich der Bewertung der Liegenschaft X um Rat gebeten worden wäre. Es sei auch richtig, dass er ihm geraten habe, nicht sehr weit vom Buchwert abzuweichen. Dass der Verkehrswert nicht unbedingt dem Buchwert entsprochen hätte, sei in diesem Fall klar gewesen, da das Gasthaus sehr aufwendig ausgebaut worden sei. Deshalb sei der Zeuge der Ansicht gewesen, dass der Verkehrswert des Gasthauses X in etwa bei 80 % des Buchwertes liegen müsste. Der Zeuge habe diesen Wert jedenfalls für angemessen gehalten, insbesondere auch im Hinblick auf dessen Lage. Einen Verkehrswert in Höhe des Gutachters SV2 habe er

nicht für angemessen gehalten. Der Verkehrswert in Höhe von 1.700.000,00 € sei offenbar vor dem Hintergrund der Beratung durch den Zeugen festgelegt worden.

Im Rahmen der mündlichen Befragung am 17.02.2020 legte der Zeuge Z neuerlich dar, dass seiner persönlichen Einschätzung nach der Buchwert der Liegenschaft dem Verkehrswert entsprechen würde, der Wert von 80 % des Buchwertes als Verkaufspreis sei ihm damals wie heute realistisch erschienen. In Zusammenhang mit allfälligen strafrechtlichen Konsequenzen legte der Zeuge dar, dass finanzstrafrechtliche Konsequenzen den jeweiligen Geschäftsführer der HH GmbH getroffen hätten, also nicht den Beschwerdeführer. Der Beschwerdeführer selbst hätte keine strafrechtlichen oder finanzstrafrechtlichen Konsequenzen zu befürchten gehabt. Vom Beschwerdeführer selbst seien keine strafrechtlichen oder finanzstrafrechtlichen Befürchtungen geäußert worden.

Der Zeuge Z hat also dem Beschwerdeführer seine persönliche Meinung über den Wert der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft dargelegt. Es war jedoch für ihn klar, dass dem Beschwerdeführer weder strafrechtliche noch finanzstrafrechtliche Konsequenzen drohen würden. Und vor allem betonte der Zeuge, dass der Beschwerdeführer selbst diesbezüglich keine Bedenken geäußert hat. Entgegen der Ausführungen der beschwerdeführenden Partei wurde vom Zeugen nicht bestätigt, dass er den Beschwerdeführer vor straf- und finanzstrafrechtliche Verfolgung gewarnt hätte. Vor allem betonte er auch, dass vom Beschwerdeführer selbst keine (finanz)strafrechtlichen Bedenken gehabt hätte.

Somit hat die Befragung des Zeugen Z einwandfrei ergeben, dass weder der Hinweis auf strafrechtliche Folgen durch den Zeugen doch diesbezüglicher persönlicher Bedenken des Beschwerdeführers selbst für die Kaufpreisbildung ausschlaggebend gewesen sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Dem Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshofes vom 25.05.2016, 2013/15/0293, folgend war zu klären, ob bzw. in welchem Ausmaß aus gesellschaftsrechtlichen Gründen für die beschwerdegegenständliche Liegenschaft ein überhöhter Kaufpreis bezahlt worden ist. Davon abhängig ist in weiterer Folge, in welchem Ausmaß dem Beschwerdeführer aus dem Liegenschafts Kauf der Vorsteuerabzug zusteht.

Verdeckte Einlagen sind Vermögenszuführungen (Geld bzw. körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter) von Anteilseignern bzw. diesen nahestehende Personen an die Körperschaft, welche im Gesellschaftsverhältnis begründet sind und die - im Gegensatz zu offenen Einlagen - in verdeckter Form und somit nicht ohne Weiteres als Einlage erkennbar geleistet werden (vgl. § 8 KStG 1988, Raab/Renner, Rz 25). Eine verdeckte Einlage kann nur von einem Anteilseigner

oder von einer diesem nahestehenden Person bewirkt werden. Sie würde von einer der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Person nicht (in dieser Form) geleistet werden.

Die Bestimmung des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 gilt nach herrschender Rechtsauffassung auch für verdeckte (nach außen in ein Kaufgeschäft gekleidete) Einlagen (vgl. Doralt, Einkommensteuer-Gesetz Kommentar³, § 6 Tz 61). Von einer verdeckten Einlage ist ua. auch im Falle eines Verkaufs zu überhöhtem Preis durch die Gesellschaft an den Gesellschafter auszugehen, und zwar in Höhe der Differenz zum gemeinen Wert.

Der VwGH führt in dem Erkenntnis vom 16.09.2003, 99/14/0324, aus: „Nach § 6 Z 14 EStG 1988 gilt als Tausch auch die Einlage von Wirtschaftsgütern in eine Körperschaft. Der Wert des eingelegten Wirtschaftsgutes ergibt die Anschaffungskosten des zusätzlichen Beteiligungswertes. Dies gilt auch für verdeckte (nach außen in ein Kaufgeschäft gekleidete) Einlagen (vgl. mit weiteren Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1998, 94/15/0129).“

Verkauft nun die Gesellschaft einem ihrer Gesellschafter ein Grundstück zu einem fremdunüblich hohen Preis, liegt eine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft vor. Dies bewirkt mangels Gewährung neuer Gesellschaftsrechte eine Wertsteigerung der bestehenden Gesellschaftsrechte.

Die rechtlichen Vertretung des Beschwerdeführers hat wiederholt vorgebracht, dass der Beschwerdeführer auf Anraten seines Steuerberaters einen Preis angesetzt habe, der nicht zu weit unter dem Buchwert liegt, da er sich sonst der Gefahr der strafrechtlichen Verfolgung ausgesetzt hätte. Die neuerliche Befragung des Zeugen Z hat jedoch ergeben, dass weder er den Beschwerdeführer vor straf- und/oder finanzstrafrechtlicher Verfolgung gewarnt hätte noch vom Beschwerdeführer selbst (finanz)strafrechtlichen Bedenken geäußert worden sind. Der Beschwerdeführer hat den (überhöhten) Kaufpreis also nicht deshalb bezahlt, um einer strafrechtlichen Verfolgung zu entgehen. Laut Aussage des Steuerberaters hat der Beschwerdeführer keine (finanz)strafrechtlichen Konsequenzen zu befürchten gehabt und es sind von ihm auch keine derartigen Bedenken geäußert worden. Daher kann die subjektive Einschätzung des Beschwerdeführers nicht dazu geführt haben, dass er es für notwendig erachtet hat, für die beschwerderelevante Liegenschaft 1,700.000,00 zu bezahlen, um sich einer (finanz)strafrechtlichen Verfolgung zu entziehen.

Es konnten also auch im fortgesetzten Verfahren keine Gründe aufgezeigt werden, warum eine der HH GmbH fremd gegenüberstehende Person bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes ebenfalls einen Kaufpreis gezahlt hätte, der fast 40 % über dem Verkehrswert der Liegenschaft liegt. Aus den im Erkenntnis vom 05.10.2018, RV/5100951/2016, dargelegten Gründen ist er Vorsteuerabzug daher nur im Ausmaß des angemessenen Entgelts zugelassen, also für den Betrag von 1,032.000,00 €. Der Umsatzsteuerbescheid 2011 ist deshalb insofern abzuändern, als insgesamt Vorsteuer in Höhe von 302.542,23 € berücksichtigt wird.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 22.6.2020 wurden die Beweisanträge laut der Schriftsätze vom 08.01.2018 und 03.07.2018 in Zusammenhang mit der angeblichen Unrichtigkeit des Gutachtens des SV3 (Befragung des Sachverständigen und Erörterung des Gutachtens zur Beseitigung der bestehenden Bedenken gegen die Schlüssigkeit und Richtigkeit des Gutachtens, Ergänzung des Gutachtens und Darlegung, warum die Aussagen des Privatsachverständigen Ing. SV4 nicht richtig sind, Erörterung des Gutachtens in Zusammenhang mit einer anderen Nutzungsmöglichkeit, dazu die Befragung der Zeugen Z2 und VN Bf1) wiederholt. Sämtliche dieser Einwendungen wurden bereits im ho Erkenntnis vom 05.10.2018 wie folgt entkräftet und die Abweisung der Beweisanträge begründet (vgl. Seiten 37 bis 45) und wurde dies vom Verwaltungsgerichtshof nicht gerügt:

„Der vom Sachverständigen ermittelte Wert macht nicht einmal die Hälfte des Buchwertes der Liegenschaft aus‘: Diese Aussage ist prinzipiell richtig, allerdings ist der Buchwert keine Richtlinie für den Verkehrswert.

„Im Jahr 2009 war die Liegenschaft mit Höchstbetragshypotheken iHv rd 1,56 Mio € belastet‘: Auch die im Grundbuch eingetragenen Belastungen aus Pfandrechten liefern keinen geeigneten Rückschluss auf den Verkehrswert einer Liegenschaft.

„Im Jahr 2011 haben sich bei der HH GmbH Kaufinteressenten für die Liegenschaft gemeldet, die bereit waren, einen deutlich höheren Preis als den vom Sachverständigen ermittelten Wert zu bezahlen‘: Zum einen hat der Beschwerdeführer im bisherigen Verfahren angegeben, die beschwerdegegenständliche Liegenschaft sei nie zum öffentlichen Verkauf gestanden, sodass es befremdend erscheint, dass der Zeuge Z2 erst im fortgesetzten Verfahren namhaft gemacht wurde. Zum anderen dürfen Kaufpreise nicht als Basis für die Verkehrswertermittlung herangezogen werden. Hinzu kommt, dass gegenständliches Verkaufsobjekt eine Hotelimmobilie war/ist. Wenn ein möglicher Interessent bereit ist, zunächst hohe Investitionen zu tätigen, um dann das Objekt gewinnbringend zu verkaufen - wie dies der Zeuge Z2 beschreibt -, ist der Kaufpreis, den er dafür zu zahlen bereit ist, nicht repräsentativ. Hinzu kommt, dass dieses Kaufangebot an den Beschwerdeführer zu einem Zeitpunkt gelegt wurde (März 2010), als dieser gar nicht Eigentümer der Liegenschaft war. Ein Kaufangebot an die Firma HH GmbH wurde nicht vorgelegt.

Wenn der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers vorbringt, es sei ungewiss, in welcher Form dessen Sohn das Objekt letztendlich nutzen werde, sodass eine Bewertung nach der Ertragswertmethode nicht zielführend sei, ist dem entgegenzuhalten, dass zum Zeitpunkt des Verkaufes (und auch zumindest sieben Jahre danach) auf der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft ein Beherbergungsbetrieb und Gastbetrieb geführt wurde. Steuerlich relevant ist der Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräußerung. Die vom steuerlichen Vertreter angestellten Spekulationen hinsichtlich einer möglichen Nutzung der Liegenschaft sind abgabenrechtlich irrelevante Polemik. Inwieweit die Befragung des Zeugen VN Bf1 über die geplante zukünftige Nutzung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft (die nicht in seinem Eigentum steht)

Aufschluss über den Verkehrswert der Liegenschaft im Juli 2011 geben soll, blieb im Verfahren verborgen, sodass in diesem Zusammenhang eine Zeugenbefragung entbehrlich ist und der diesbezügliche Beweis Antrag abzuweisen war.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers bringt weiters vor, dass der vom Gutachter SV3 angewandte Kapitalisierungszinssatz von 7 % deutlich überhöht sei. Der Liegenschafts- bzw. Kapitalisierungszinssatz wurde ausgehend von einem Basiszinssatz von 3,66 % ermittelt. Dieser wurde unter Berücksichtigung eines Geldwertabschlages von 2 % und eines Zuschlages jeweils für allgemeines Risiko von 2,75 % und für geringe Mobilität von 2,50 % adaptiert. Die vom Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs empfohlenen Kapitalisierungszinssätze für Gewerbeliegenschaften in sehr guter Lage liegen zwischen 6,0 und 9,0 %. Auch die beiden Sachverständigen Mag. SV2 und SV1 wenden einen Kapitalisierungszinssatz innerhalb dieser Bandbreite und nahe des von SV3 gewählten Satzes an, nämlich 7 % bzw. 6,5 %.

Nach kritischer Würdigung der Ergebnisse durch namhafte, einschlägig tätige und erfahrene Experten hat der Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs eine nach Objekttypen und Lagekriterien gegliederte Empfehlung zum Kapitalisierungszinssatz herausgegeben. Nach § 5 Abs. 4 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes (LBG), BGBl 1992/150, richtet sich der Zinssatz zur Ermittlung des Ertragswertes nach der bei Sachen dieser Art üblicherweise erzielbaren Kapitalverzinsung. Damit wird ein Richtwert zur Verfügung gestellt, der im Regelfall für die Mehrzahl der Liegenschaften zutreffen wird. Vom Beschwerdeführer wurde nicht dargelegt, dass bzw. warum diese Empfehlung für die gegenständliche Liegenschaft nicht zutreffend sein sollte.

Bei Anwendung des klassischen Ertragswertverfahrens wird von der begründeten Annahme ausgegangen, dass der auf die baulichen Anlagen entfallende und nachhaltig erzielbare Reinertrag während der Restnutzungsdauer unverändert bleibt (vgl. SV3, Liegenschaftsbewertung (1998), 91). Dieser - während der Restnutzungsdauer unveränderte und nachhaltig erzielbare - Reinertrag wird mit dem von den Berechnungsparametern Liegenschaftszinssatz und Restnutzungsdauer abhängigen Vervielfältiger auf einen Ertragswert kapitalisiert. Da der Liegenschaftszinssatz aus tatsächlich erzielten Kaufpreisen durch Umkehrung des Ertragswertmodells errechnet wird, unterliegt auch dieser Berechnungsparameter der Inflationsneutralität (vgl. Sommer/Kröll, Lehrbuch zur Immobilienbewertung (2011), 239). Es steht im Widerspruch zum aktuellen Stand der Immobilienbewertungswissenschaft, bei Anwendung des klassischen Ertragswertverfahrens vom Liegenschaftszinssatz (=Kapitalisierungszinssatz) einen Inflationsabschlag vorzunehmen. Der Stellungnahme des Gutachters SV3 vom 23.01.2018 ist zu entnehmen, dass der Aufschlag für "allgemeines Risiko" daraus resultiert, dass die zukünftigen Liegenschaftserträge im Gegensatz zu Erträgen aus festverzinslichen Wertpapieren mit allgemeinen und speziellen Risiken behaftet sind. Dieses allgemeine Risiko wird mit einem entsprechenden Zuschlag zum Kapitalisierungszinssatz aufgrund der Marktbeobachtung erfasst (2,75 %). Dem Umstand, dass eine Liegenschaft schwieriger zu veräußern ist als festverzinsliche Wertpapiere, wird mit dem

Zuschlag für geringe Mobilität Rechnung getragen. Schließlich moniert der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers, dass der Sachverständige für den Parkplatz (Gesamtfläche von 2,307 m²) einen Quadratmeterpreis von 50% des Baulandpreises annimmt. Dies sei weder nachvollziehbar, noch würde es den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. In diesem Zusammenhang legte der Gutachter dar, dass dieser Grundstücksteil nicht bebaut werden darf. Da die Nutzung als Parkplatz für das Hotel/Restaurant notwendig ist, liegt eine höherwertige Nutzung als Grünland vor. Die getätigten Investitionen würden eine bauliche Maßnahme darstellen, welche im Ertragswert des Objektes einfließen würde. Er bewertet die Baufläche mit 179.460,00 € (45,00 €/m²), den Parkplatz mit 51.907,50 € (22.50 €/m²), insgesamt den Bodenwert somit mit 231.367,50 €. Auch wenn das Gericht die beiden Gutachten von SV1 und SV2 aufgrund der unrichtigen Berechnungsmethode insgesamt als für den gegenständlichen Fall unanwendbar qualifiziert, bleibt es ihm dennoch unbenommen, Sachverhaltsfeststellungen aus dem Befund der Gutachter als Teil des Ermittlungsergebnisses des Verwaltungsverfahrens im Rahmen der Beweiswürdigung zu verwerten (vgl. VwGH vom 25.04.2001, 99/13/0221). SV1 geht in Zusammenhang mit dem Parkplatz von einem "höherwertigen Grünland" aus und nimmt einen Wert von 17,00 €/m² an. Er verweist auf ihm vorliegende Vergleichspreise, ständige Marktbeobachtungen und Erhebungen über den Grundverkehr im Gemeindegebiet von S. Insgesamt (Bauland und Parkplatz) berechnet er den Grundwert mit 230.643,00 €. SV2 zieht für beide Grundstücksteile den gleichen Quadratmeterpreis heran und berücksichtigt den Umstand, dass ein Teil als Parkplatz gewidmet wird, insgesamt mit einem niedrigeren Wert (40,00 €). Hinsichtlich des angesetzten Grundstückpreises verweist er auf die Literatur sowie auf Vertreter der Gemeinde, Maklerkollegen und leitende Bankangestellte. Er berechnet den gesamten Bodenwert mit 226.620,00 €.

Insgesamt betrachtet bedeutet dies, dass der von SV1 berechnete Bodenwert um 0,31% von dem von SV3 berechneten Bodenwert abweicht, der von SV2 weicht um 2,05 % ab. Die drei Werte liegen also so eng beisammen und wurden nachvollziehbar und unter Nennung der Quellen ermittelt, dass keine Veranlassung besteht, von dieser Berechnung abzuweichen. Für eine höhere Bewertung, wie sie der Beschwerdeführer begehrt, fehlt jede Grundlage. Da die Fläche des Parkplatzes weder Bauland noch Bauerwartungsland darstellt, sind Spekulationen, welcher Preis erzielbar wäre, wenn man auf dem Parkplatz Wohnungen bauen oder einen Campingplatz errichten wollte, geradezu absurd."

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass ein Kaufinteressent ein Kaufangebot nur gegenüber dem Eigentümer/Verkäufer nicht einem anderen Kaufinteressenten gegenüber legen kann. Wenn es also Kauf-/Verkaufsgespräche zwischen Z2 und dem Beschwerdeführer gegeben hat, so sind dies insofern irrelevant, als der Beschwerdeführer einerseits zu diesem Zeitpunkt nicht Eigentümer der Liegenschaft war und andererseits von ihm wiederholt vorgerbacht wurde, dass die Liegenschaft spätestens mit seinem Ableben dem Sohn VN Bf1 zukommen sollte. Im gesamten Verfahren wurde immer wieder betont, dass der Beschwerdeführer die Liegenschaft aus persönlichen Gründen erworben hat, um sie in der Folge im Wege einer Schenkung auf den

Todesfall seinem Sohn VN Bf1 zu übereignen. Tatsächlich stand die Liegenschaft keinem anderen Kaufinteressenten zur Verfügung. Auch vor diesem Hintergrund war der Antrag auf neuerliche Einvernahme des Zeugen Z2 abzuweisen.

Mittlerweile sind fast neun Jahre seit Verkauf der Liegenschaft vergangen und sie wird immer noch als Hotel/Gasthof genutzt. Auch im fortgesetzten Verfahren wurden keine konkreten, ernst zu nehmenden Pläne für eine andere Nutzung vorgelegt. Inwieweit die Befragung des Zeugen VN Bf1 über den Umstand, dass er die Liegenschaft – die nach wie vor nicht in seinem Eigentum steht - zukünftig wirtschaftlich bestmöglich verwenden werde, Aufschluss über deren Verkehrswert im Jahr 2011 geben soll, blieb auch im fortgesetzten Verfahren verborgen und ist der diesbezügliche Beweisantrag abzuweisen.

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.

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, weil Gegenstand des fortgesetzten Verfahrens die Würdigung der laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.12.2019, Ra 2018/15/0123, ergänzend durchgeführten Einvernahme des Zeugen Z ist und der Verwaltungsgerichtshof die zugrundeliegende Rechtsfrage im Erkenntnis vom 25.05.2016, Zl. 2013/15/0293, bereits geklärt hat.

Aus den dargelegten Gründen war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 30. Juni 2020