

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Rechtssache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerde vom 05.02.2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 25.01.2016 die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Einkommensteuer 2012 sowie die Einkommensteuer 2012 und 2013 betreffend in der mündlichen Verhandlung vom 03.06.2020 beschlossen:

1. Die Beschwerde vom 05.02.2016 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 vom 25.01.2016 gilt gemäß § 278 Abs. 1 lit. b iVm § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen.
2. Der Einkommensteuerbescheid 2012 und der Einkommensteuerbescheid 2013, jeweils datierend mit 25.01.2016, sowie die Beschwerdeverentscheidung vom 20.07.2016, werden unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde aufgehoben (§ 278 Abs. 1 BAO).
3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) iVm Abs. 4 leg. cit. und § 25 a VwGG nicht zulässig.

Begründung

I. Verfahrensgang

Zwischen den Streitteilen ist im Rahmen der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen die Frage der Höhe bzw. der Berechnung der Anschaffungskosten strittig.

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) wurde mit Bescheid vom **27.03.2014** – nach Schätzung der Anschaffungskosten für die mit Kaufvertrag vom 19.10.2012 veräußerte Liegenschaft - unter Anwendung des besonderen Steuersatzes für Grundstücksveräußerungen zur Einkommensteuer 2012 veranlagt.

Im Rahmen einer beim Bf. durchgeführten Außenprüfung die Einkommensteuer 2012-2014 betreffend wurde festgestellt, dass neben der Veräußerung des Grundstückes im Jahr 2012 auch im Jahr 2013 insgesamt 7 Liegenschaftstransaktionen durchgeführt wurden und eine Abfuhr der Steuer für Grundstücksveräußerungen (in der Folge auch kurz: ImmoESt) insgesamt unterblieben war. In der Folge wurde von der Betriebsprüfung (in der Folge kurz: Bp.) unter Anwendung der Methode des Sachwertverhältnisses der ursprüngliche Kaufpreis aufgeteilt und darauf basierend die Anschaffungskosten zum Zwecke der Ermittlung des Veräußerungserlöses errechnet.

Die belangte Behörde schloss sich den Feststellungen der Bp. an, und erließ am **25.01.2016** einerseits einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens die Einkommensteuer 2012 betreffend und andererseits Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013, mit denen ausschließlich die ImmoESt festgesetzt wurde.

Mit Schriftsatz vom **05.02.2016** (irrtümlich mit 05.02.2015 datierend) erhob der steuerlich vertretene Bf. gegen die vorgenannten Bescheide das Rechtsmittel der Beschwerde und begründete diese im Wesentlichen damit, einerseits nicht der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich zu unterliegen und andererseits, dass die Ermittlung der Immobilienertragsteuer, respektive der Anschaffungskosten, unrichtig erfolgt sei; schließlich monierte er noch das fehlende Parteiengehör mangels Abhaltung einer ordnungsgemäßen Schlussbesprechung. Insgesamt beantragte er die Festsetzung der ImmoESt mit Euro Betrag¹, wobei dieser Berechnung die im Gutachten SV vom 08.09.2005 ermittelten Quadratmeterpreise zugrundegelegt wurden.

Am **20.07.2016** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen; die belangte Behörde legte in der Beschwerdevorentscheidung die Aufteilung des Kaufpreises nach dem Sachwertverhältnis sowie die Ermittlung der Anschaffungskosten und schließlich die Berechnung des Veräußerungserlöses für jeden Veräußerungsvorgang dar, und kam unter Hinweis auf die einschlägige Judikatur zu dem Schluss, dass die Ermittlung des zu steuernden Veräußerungserlöses rechtsrichtig erfolgt sei.

Dagegen brachte der Bf. am **05.08.2016** (irrtümlich mit 05.08.2015 datierend) den Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht ein und begehrte darin weiters die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung; die Begründung des Vorlageantrages entsprach im Wesentlichen jener der Bescheidbeschwerde.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am **06.12.2016** dem BFG vor und beantragte unter Aufrechterhaltung des bisherigen Standpunktes deren Abweisung.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom **10.09.2019** wurde die belangte Behörde aufgefordert einerseits eine/n Amtsvertreter/in namhaft zu machen, sowie andererseits diverse Fragen zu beantworten; die belangte Behörde kam dieser Aufforderung fristgerecht nach.

Mit weiterer verfahrensrechtlicher Verfügung vom selben Tag wurde auch der Bf. aufgefordert diverse Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen; gleichzeitig erging der Beschluss, diverse Mängel der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu beheben.

Am **01.10.2019** beantragte der Bf. die Frist zur Fragenbeantwortung bis 18.12.2019 zu erstrecken, und brachte in einem einen Schriftsatz die Mängelbehebung betreffend ein. Neuerlich am **18.12.2019** wurde eine Fristverlängerung bis 15.3.2020 begehrt, dies unter Hinweis auf die berufliche Auslastung des Bf. und der damit zusammenhängenden Aufenthalte im Ausland.

Nach amtswegiger Einholung des Aktes des BG Gericht zu AZ wurde am **20.02.2020** eine mündliche Verhandlung für den 16.03.2020 anberaumt, die aufgrund der von der österreichischen Bundesregierung verordneten Maßnahmen im Zusammenhang mit der Eindämmung der Coronapandemie jedoch kurzfristig abzuberaumen war.

Nach neuerlicher Ladung der Parteien fand schließlich am **03.06.2020** eine mündliche Verhandlung vor dem erkennenden Gericht statt, die mit der Verkündung des im Spruch ersichtlichen Beschlusses endete.

II. Sachverhalt

Der Bf. ist Staatsangehöriger der StaatX, und seit Datum1 unter der Adresse Ort hauptwohnsitzgemeldet. Es kann derzeit nicht festgestellt werden, ob er im beschwerdegegenständlichen Zeitraum eine Wohnung im Inland innehatte bzw. über einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich verfügte.

Am 28.08.2002 beantragte die BankX als betreibende Partei die Zwangsversteigerung der im Alleineigentum der FrauA stehenden Liegenschaft vorgetragen in der EZ/GB, die mit Beschluss des Bezirksgerichtes Gericht vom 02.09.2002 bewilligt wurde (AZ-2, AS 7). Mit weiterem Beschluss vom 04.03.2005 ordnete das Bezirksgericht Gericht die Schätzung dieser Liegenschaft durch den allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen DI SV an (AZ-19, AS 57). Dieser bewertete die Liegenschaft in seinem Gutachten vom 08.09.2005 (AZ-22, AS 65ff) wie folgt:

1. Grundwert:

[...]

2. Bauwert:

[...]

3. Verkehrswert gesamt:

[...]

Die Schätzung des sich auf der Liegenschaft befindlichen Inventars (Kunstobjekte und Einrichtungsgegenstände im Schloss) erfolgte bereits am Datum2 durch den allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen SV2, dessen Ergebnisse der gerichtlichen Schätzung zugrunde gelegt wurden (AZ-22, AS 113 ff).

Zur öffentlichen Versteigerung der Liegenschaft am 06.02.2006 erschien kein Bieter.

Mit Vertrag vom 29.12.2006 kaufte der Bf. von FrauA die vorbezeichnete Liegenschaft (mit Ausnahme des neu gebildeten Grundstückes Nr. im Ausmaß von 5000 m² gemäß Vermessungsurkunde DI) samt dem Inventar gemäß der einen integrierenden Bestandteil des Vertrages bildenden Beilage./1, die einen Auszug aus dem Schätzungsgutachten SV2 vom Datum2 bildet [Pkt. 1.1. und 2.1. des Kaufvertrages (in der Folge kurz: KV)] ; als Kaufpreis wurde ein Betrag von Euro XX vereinbart (Pkt 3.1 des KV), wobei der Bf. für den Erwerb der Liegenschaft inklusive sämtlicher Nebenkosten insgesamt Euro XY aufbrachte. In Pkt 1.2 des KV wird ausdrücklich auf das im Zwangsversteigerungsverfahren des Bezirksgerichtes Gericht zu AZ eingeholte Gutachten des SV SV vom 08.09.2005 einerseits sowie das Schätzungsgutachten des SV2 vom Datum2 andererseits verwiesen. Unter Zugrundelegung dieser Sachverständigengutachten wurde der vereinbarte Kaufpreis der Grundfläche selbst im Ausmaß von 37,25 % (entsprechend Euro X), dem Gebäude im Ausmaß von 60,60 % (entsprechend Euro Y) und dem Inventar im Ausmaß von 2,15 % (entsprechend Euro Z) zugeordnet (Pkt 3.5 des KV). Dem Bf. war zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung bekannt, dass dringende Sanierungsmaßnahmen erforderlich sind, um weitere Witterungsschäden am miterworbenen Schloss „Name“ zu verhindern (Pkt 4.2 des KV); weiters nahm er zur Kenntnis, dass der Bauzustand dem Alter entsprach, das Gebäude nach den bisherigen finanziellen Verhältnissen der Eigentümerin höchst renovierungsbedürftig war und dass auch die erhaltungswürdigen Kunstwerke, insbesondere Fresken, in ihrem Bestand gefährdet waren (Pkt 5.1 des KV). Ebenfalls war dem Bf. zum Zeitpunkt des Kaufes klar, dass die technischen Anlagen, insbesondere die Stromversorgung, zum Teil nicht mehr den heutigen Anforderungen oder Vorschriften entsprachen (Pkt 5.7 des KV) sowie weiters, dass das erworbene Schloss unter Denkmalschutz stand (Pkt 8.1 des KV). Nach übereinstimmender Auffassung der Vertragsparteien wurde auch die Anwendung der Bestimmung des § 934 ABGB (Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes) ausgeschlossen, da der Bf. das Objekt wegen seiner besonderen Vorliebe erwarb (Pkt 7.3. des KV); schließlich kaufte der Bf. das Vertragsobjekt um es seiner kulturhistorischen Bedeutung entsprechend instand zu setzen und zu erhalten und um es privat zu nutzen (Pkt 8. des KV). Hinsichtlich des mitverkauften Inventars gemäß Beilage ./1 kamen die Vertragsteile überein, dass dieses im Umfang der Inventarliste zu übergeben war, wobei für den Fall, dass einzelne der mitverkauften Gegenstände im Zeitpunkt der Übergabe nicht vorhanden sein sollten, der Kaufpreis um den vollen Wert gemäß Inventarliste

zu reduzieren ist. Die Verkäuferin hatte in diesem Zusammenhang darüber hinaus zur Kenntnis genommen, dass der Bf. gerade wegen der künstlerisch wertvollen Gegenstände am Erwerb des Vertragsobjektes interessiert war und daher für die Rückverrechnung der volle Wert und nicht ein anteiliger Wert zugrunde zu legen wäre (Pkt 5.9 des KV). Eine derartige Rückverrechnung hat zwischen den Vertragsparteien nicht stattgefunden, sodass nicht festgestellt werden kann, dass Gegenstände gemäß der Inventarliste Beilage ./1 des KV zum Zeitpunkt der Übergabe fehlten.

Das Versteigerungsverfahren vor dem Bezirksgericht Gericht wurde infolge des vorgenannten Vertrages mit Beschluss vom 02.10.2007 (AZ-34) eingestellt.

In den Veranlagungsjahren 2012 und 2013 verkaufte der Bf. nachfolgende Grundstücke, allesamt inneliegend der EZ/GB, ohne dafür jedoch die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen abzuführen:

[...]

Die belangte Behörde nahm daraufhin das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 wieder auf und setzte die Einkommensteuer für dieses Jahr mit € Betrag und jene das Jahr 2013 betreffend mit € Betrag fest; dem Bf. wurde dabei jeweils ausschließlich die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit dem besonderen Steuersatz von 25 % vorgeschrieben. Der Ermittlung der Anschaffungskosten legte die belangte Behörde das Gutachten DI SV vom 08.09.2005 (inneliegend im Akt des BG Gericht zu AZ-22, AS 65ff) zugrunde und stellte dem jeweils erzielten Veräußerungserlös die anteiligen Anschaffungskosten gegenüber. Dazu wurden die seinerzeitigen Anschaffungskosten dem gehaltenen und dem veräußerten Anteil nach dem Verhältnis der Verkehrswerte im Zeitpunkt der Anschaffung zugeordnet. Aufgrund der so gewählten Vorgangsweise kam es bei der Ermittlung aller verfahrensgegenständlicher Anschaffungskosten in Bezug auf die im Gutachten DI SV ermittelten Quadratmeterpreisen zu entsprechenden (verhältnismäßigen) Reduktionen.

Aus dem Kaufvertrag mit der Agrargemeinschaft Nachbarschaft Ort vom 00.00.2013 ergeben sich Anhaltspunkte dafür, dass der dortige Kaufgegenstand Wald iSd § 1a ForstG 1975 darstellen könnte: Sowohl im darin enthaltenen Gutsbestandsblatt ist vom „Wald“ bzw. von „Wäldern“ die Rede (vgl. Pkt. 1.2. des Vertrages); schließlich wird der Bf. in dessen Punkt II. 4. nicht nur auf seine Verpflichtung zur Abfuhr der ImmoESt hingewiesen, sondern darüber hinaus auch auf die pauschale Versteuerung von 35 % durch die belangte Behörde „für den Verkauf des Waldes“. Nachdem jedoch keinerlei abgabenrechtliche Ermittlungen dahingehend erfolgten, ob auf den vertragsgegenständlichen Grundflächen ein forstlicher Bewuchs vorhanden war bzw. ob die Bestockung mindestens eine Fläche von 1000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreichte, kann (derzeit) nicht festgestellt werden, ob der Bf. „Wald“ iSd leg. cit. veräußerte. Es kann darüber hinaus - mangels Ermittlungen durch die

Abgabenbehörde – nicht festgestellt werden, ob ein Forstbetrieb vorlag und ob dieser gegebenenfalls in seiner Gesamtheit bzw. nur zum Teil veräußert worden war.

Weiters wurden von der belangten Behörde Ermittlungen im Zusammenhang mit der Frage, ob den in der Inventarliste gemäß Beilage ./1 zum KV vom 29.12.2006 enthaltenen Gegenständen die Eigenschaft von eigenständigen Wirtschaftsgütern zukommt, unterlassen, sodass (derzeit) nicht festgestellt werden kann, ob den einzelnen beim Ankauf der Liegenschaft miterworbenen Kunstobjekten und Einrichtungsgegenständen eine besonders ins Gewicht fallende Selbstständigkeit zugebilligt werden kann.

Es fand keine Schlussbesprechung statt; auf deren Abhaltung wurde seitens des Bf. bzw. dessen steuerlichen Vertretung weder verzichtet, noch wurden diese zu einem konkreten Termin vorgeladen.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf den vorgelegten Akten, den bereits in Klammer genannten Beweismitteln sowie nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Staatsangehörigkeit sowie das Faktum der Hauptwohnsitzmeldung in Österreich ist zwischen den Streitteilen unstrittig; die Staatsbürgerschaft ergibt sich im Übrigen auch aus der mit Schriftsatz vom 18.12.2019 vorgelegten (Land) Aufenthaltsgenehmigung; die Meldedaten resultieren aus einer Einschau des Gerichtes in das Zentrale Melderegister des Bundesministeriums für Inneres.

Nachdem - wie die belangte Behörde sowohl im Schriftsatz vom 24.09.2019, als auch im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 03.06.2020 einräumte - die unbeschränkte Steuerpflicht ausschließlich aufgrund der polizeilichen Meldung unterstellt wurde, war die entsprechende Negativfeststellung zu treffen. Dass „*das Wohngebäude bewohnbar gewesen*“ bzw. „*das Nebengebäude sehr gut bewohnbar gewesen*“ sei – wie vom Amtsvertreter im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgebracht – ist durch den Inhalt des Verfahrensaktes nicht gedeckt: Darin finden sich keinerlei Anhaltspunkte, die auf eine Bewohnbarkeit der Gebäude schließen ließen, wie etwa ein vom Betriebsprüfer über die (Innen-)Besichtigung angefertigter Aktenvermerk bzw. dabei angefertigte Lichtbilder. Auch steht dieses Vorbringen mit den Ausführungen der belangten Behörde im Schriftsatz vom 24.09.2019 im Widerspruch, in dem die Bejahung der unbeschränkten Steuerpflicht noch ausschließlich auf die polizeiliche Meldung gestützt wurde. Wenn der Amtsvertreter in diesem Zusammenhang weiters auf eine Begehung der Liegenschaft durch den Betriebsprüfer verweist, so ist dem entgegenzuhalten, dass dieser die Gebäude offenbar lediglich von außen besichtigt hatte (vgl. Tonbandprotokoll vom 3.6.2020, Seite 2).

Die Feststellungen zum Zwangsversteigerungsverfahren vor dem BG Gericht fußen auf dem von amtswegen eingeholten Akt des Exekutionsgerichtes zu AZ. Insbesondere aufgrund des diesem Akt inliegenden Beschlusses vom 04.03.2005 ist die mehrfach vom Bf. ins Treffen geführte Behauptung, dass das der Ermittlung der Anschaffungskosten zugrundegelegte Gutachten des Sachverständigen DI SV vom 8.9.2005 „*von der Vorbesitzerin der Liegenschaft in Auftrag gegeben [wurde]*“ widerlegt: Die Schätzung der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft, die mit dem strittigen Gutachten endete, wurde vom Exekutionsgericht im Zuge des Zwangsversteigerungsverfahrens - und nicht von Frau A - angeordnet; sowohl die Art und Weise, wie die Schätzung vorzunehmen ist, als auch dessen Umfang, ergeben sich aus den einschlägigen exekutionsrechtlichen Normen (vgl. §§ 141ff EO), sodass insgesamt kein Raum für die Verfahrensbehauptung des Beschwerdeführers verbleibt, dass sich in diesem Gutachten das Interesse der Vorbesitzerin an der Darstellung eines möglichst hohen Wertes der Liegenschaft insbesondere gegenüber der finanzierenden Bank bzw. gegenüber potenziellen Käufern abbilden würde. Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang auch auf die Sachverständige im Allgemeinen treffende Haftung gemäß §§ 1299f ABGB, sowie die allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige im besonderen treffende Verpflichtung zur sorgfältigen, vollständigen, nach bestem Wissen und Gewissen und nach den Regeln der Wissenschaft durchzuführenden Tätigkeit nach den Bestimmungen des Bundesgesetz über die allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen und Dolmetscher (Sachverständigen- und Dolmetschergesetz – SDG) zu verweisen, weshalb die - ohnedies in keinsten Weise unter Beweis gestellte - Behauptung des Bf. insgesamt als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren ist.

Der festgestellte Grundwert, Bauwert als auch Verkehrswert basieren auf dem Gutachten SV, an dessen Schlüssigkeit und somit Beweiskraft das Gericht keinerlei Zweifel hegt. Wenn der Bf. moniert, dass die Ermittlung des Wertes nach dem Ertragswertverfahren fehle, sowie der Ansatz für das Gebäude „*als absolut nicht sachgerecht anzusehen und daher abzulehnen*“, bzw. dem Gebäude ein negativer Wert zuzuordnen sei, so ist dem vorerst entgegenzuhalten, dass für eine derartige Wertermittlung keinerlei Veranlassung bestand, zumal der Bf.-festgestelltermaßen - die Liegenschaft zur Privatnutzung (Pkt 8. KV vom 29.12.2006; VH-Protokoll S. 2) erwarb. Dass das Schloss samt Nebengebäuden - entgegen den Behauptungen des Bf. - einen positiven Wert hatte, ergibt sich aus der im KV durch die Vertragsparteien ausdrücklich unter Zugrundelegung des strittigen Gutachtens vorgenommenen Aufteilung des Kaufpreises: In dessen Punkt 3.5. wurden den Gebäuden nämlich 60,60 % des Gesamtkaufpreises zugeordnet. Wären die Gebäude tatsächlich „wertlos“ gewesen, hätte dies nach Ansicht des Gerichtes jedenfalls auch Eingang in den KV, respektive dessen Punkt 3.5. finden müssen. Schließlich war dem Bf. zum Zeitpunkt des Verkaufes der schlechte Bauzustand sowie der Bedarf an dringenden Sanierungsmaßnahmen bekannt; er erwarb das Objekt dennoch wegen seiner besonderen Vorliebe - sogar unter Ausschluss des § 934 ABGB; auch diese vertraglichen Regelungen sprechen nach Ansicht des Gerichtes dafür, dass den Gebäuden ein positiver Wert zuzuordnen ist. Im Übrigen wurde bei der Ermittlung des Bauzeitwertes

sowohl der Umstand des Denkmalschutzes, als auch Investitionskosten in Höhe von Euro 0,000.000,00 berücksichtigt (wobei die tatsächlich vom Bf. getätigten Investitionen lediglich einen Bruchteil dieses Betrages ausmachen). Dass mit diesen Abschlägen nicht das Auslangen zu finden gewesen wäre, macht der Bf. im Übrigen gar nicht geltend.

Auch ist die Argumentation des Bf. im Zusammenhang mit dem Gutachten SV aus nachfolgenden Gründen unschlüssig bzw. in sich widersprüchlich: Einerseits wird die Heranziehung des gegenständlichen Gutachtens zwecks Ermittlung der Anschaffungskosten als nicht fach- bzw. sachgerecht moniert, andererseits begehrt der Bf. jedoch wiederum die Festsetzung der ImmoEST gerade unter Heranziehung der im strittigen Gutachten nach dem Sachwertverfahren ermittelten (ungekürzten) Quadratmeterpreisen. Auch weist der Bf. bezüglich des Gebäudewertes auf den äußerst schlechten Erhaltungszustand hin, führt gleichzeitig aber gerade unter Hinweis auf das Gutachten aus, dass Investitionen im vom Gutachter festgestellten Umfang einzuplanen seien (vgl. Vorlageantrag vom 05.08.2016, S. 3 und Beschwerde vom 05.02.2015, S. 3). Schließlich hat es der Bf. im gesamten Verfahren unterlassen, seine Behauptungen im Zusammenhang mit dem strittigen Gutachten - etwa durch das Stellen entsprechender Beweisanträge - unter Beweis zu stellen, sodass die diesbezüglichen Einwände die bloße Behauptungsebene nicht verlassen haben.

Was das mitverkaufte Inventar anlangt, so behauptet der Bf., dass dieses „zum Großteil“ bei der Übergabe der Gebäude nicht mehr vorhanden gewesen sei, und dass dessen Wert „aufgrund des Alters maximal mit EUR 0,00 festgestellt werden“ müsse. Nicht nur, dass der Bf. eine konkrete Nennung der fehlenden Gegenstände schuldig geblieben ist, wäre er - bei Zutreffen seiner Ausführungen – beweispflichtig für die Einhaltung des im KV im Punkt 5.9. für solche Fälle vorgesehenen Procederes (Reduktion des Kaufpreises um den vollen Wert) gewesen. Auch der Umstand, dass dem Inventar im KV 2,15 % des Kaufpreises zugeordnet wurden (vgl. Pkt. 3.5. KV), spricht gegen die Verfahrensbehauptung des Bf. Dass das Inventar altersbedingt gerade nicht wertlos war, resultiert für das Gericht aus dem schlüssigen und nachvollziehbaren Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen SV2 vom Datum2. Schließlich ist auch in diesem Punkt der Beweis des Gegenteils durch den Bf. nicht angetreten worden, weshalb für das erkennende Gericht keinerlei Zweifel an der Richtigkeit seiner Schätzung bestehen. Daran vermag auch die vom Bf. ins Treffen geführte Entscheidung des VwGH vom 25.01.2016, Ro 2015/09/0010 nichts zu ändern: Im dort entschiedenen Fall - der ebenso das verfahrensgegenständliche Schloss Name betraf - ging es um die Anordnung der Rückführung diverser Bilder nach § 36 Abs. 1 Denkmalschutzgesetz (in der Folge kurz: DMSG), die von der Voreigentümerin FrauA an einen Antiquitätenhändler verkauft worden waren. Der VwGH kam darin ua zu dem Schluss, dass eine Verletzung einfachgesetzlicher Rechte durch die Anordnung, die Bilder in das Schloss zu verbringen und an ihrem angestammten Platz anzubringen, nicht eingetreten sei; es sei durch das Verwaltungsgericht gerade nicht angeordnet worden, dass die Voreigentümerin die Bilder zurückkaufen müsse. Hauptsache und selbstständige Bestandteile eines Denkmals können

nämlich - so der VwGH weiter - auch im Eigentum verschiedener Personen stehen, sodass die bloße Rückführung - ohne Rückkaufverpflichtung - für die angeordnete Wiederherstellung im Sinne des DMSG ausreichend sei. Das vom Bf. bemühte Erkenntnis zeigt sohin, dass es dem Bf. - auch aus denkmalschutzrechtlicher Sicht – frei steht, die Kunstobjekte bzw.

Einrichtungsgegenstände laut der Inventarliste Beilage ./1 zum KV zu veräußern; es darf lediglich nicht zu einer dauerhaften Trennung der so veräußerten Gegenstände vom denkmalgeschützten Schloss kommen. Insgesamt ist sohin festzuhalten, dass dem Inventar ein (positiver) Wert zukommt.

Die Feststellungen zum Kaufvertrag (samt Beilagen) die Liegenschaft EZ/GB betreffend, basieren auf der im Akt erliegenden, notariell beglaubigt unterfertigten Urkunde vom 29.12.2006. Dass der Bf. für die Anschaffung tatsächlich einen Betrag iHv € XY aufzuwenden hatte, resultiert aus dem im Akt erliegenden Auszug „Parteienkonto Nr. 12345“ des öffentlichen Notars Dr.X; die von den Vertragsparteien angenommenen Gesamtkosten beinhalten auch auf dem Treuhandkonto angelaufene Habenzinsen, die - wie in der rechtlichen Beurteilung noch dargelegt werden wird - keinen Teil der Anschaffungskosten darstellen.

Im gesamten Verfahren gab es keinerlei Vorbringen oder Anhaltspunkte dafür, dass eine Rückverrechnung fehlenden Inventars im Sinne des Punktes 5.9. des KV zwischen dem Bf. einerseits und FrauA andererseits stattgefunden hätte, weshalb die entsprechende Negativfeststellung zu treffen war.

Dass der Bf. in den Veranlagungsjahren 2012 und 2013 die im Sachverhalt konkret beschriebenen Grundstücksverkäufe zu den festgestellten Bedingungen tätigte, ist einerseits zwischen den Streitteilen unstrittig und geht andererseits aus den im Akt erliegenden Kaufverträgen hervor. Ebenfalls unstrittig und durch den Akteninhalt belegt ist das Faktum, dass der Bf. für keinen der festgestellten Veräußerungsvorgänge die ImmoEST abführte.

Unstrittig ist weiters, dass die belangte Behörde das Verfahren betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer 2012 wiederaufnahm, und die Einkommensteuer 2012 und 2013 im festgestellten Umfang unter Zugrundelegung der anhand des Gutachtens DI SV ermittelten anteiligen Anschaffungskosten vorschrieb.

Die Feststellung, wonach der Kaufgegenstand gemäß Vertrag mit der Agrargemeinschaft Nachbarschaft Ort vom 00.00.2013 möglicherweise Wald im Sinne des § 1a ForstG 1975 darstellen könnte, geht aus dem offenen Grundbuch bzw. dem diesbezüglichen Vertrag hervor. Dass Ermittlungen ob die Tatbestandsmerkmale der leg. cit. erfüllt sind, unterlassen wurden, ergibt sich unzweifelhaft aus der diesbezüglichen Fragenbeantwortung der belangten Behörde im Zuge der mündlichen Verhandlung (Tonbandprotokoll vom 03.06.2020, S. 3, 2.Absatz); gleiches gilt für die Negativfeststellung in Bezug auf das Vorliegen eines Forstbetriebes bzw. eines möglichen Veräußerungsgewinns gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 (Tonbandprotokoll vom 03.06.2020, S. 3, 3. Absatz). Dass schließlich Ermittlungen auch im Zusammenhang mit der

Inventarliste unterlassen wurden, gestand die belangte Behörde im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu (Tonbandprotokoll vom 03.06.2020, S. 4, 2. Absatz).

Dass - trotz des Vorliegens einer beiderseits unterfertigten Niederschrift - tatsächlich keine Schlussbesprechung abgehalten wurde, ergibt sich aus dem diesbezüglich unstrittigen Akteninhalt (insb. AV des Prüfers zum 11.01.2016; E-Mail Prüfer an die steuerliche Vertretung vom 12.01.2016). Darin ist auch keine vom Beschwerdeführer bzw. dessen Vertreter eigenhändig unterfertigte Verzichtserklärung enthalten. Zwar wurde bezüglich der Akkordierung eines Termins zwischen den Streitteilen im E-Mail-Wege korrespondiert, ein definitiver Tag wurde dabei jedoch nicht vereinbart: Mit E-Mail vom 21.12.2015 teilte die steuerliche Vertretung der belangten Behörde gegenüber mit, dass (unter anderen) als Termin der 11.1.2016, 11:00 Uhr möglich wäre; hierauf reagierte der Betriebsprüfer mit E-Mail vom 22.12.2015 und führt aus, dass er „für eine (formale) Schlussbesprechung am Montag den 11.1.2016 um 11:00 Uhr bei Ihnen in der Kanzlei sein“ könne, und ersucht in einem um ein kurzes Telefonat. Gerade weil der Betriebsprüfer im vorgenannten Mail noch um eine telefonische Rücksprache ersuchte, kann in dessen Antwort keine verbindliche Vereinbarung eines Schlussbesprechungstermins gesehen werden.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Zur Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2012 (Spruchpunkt 1.):

Nachdem der diesbezüglichen Beschwerde vom 05.02.2016 (irrtümlich 05.02.2015) sowohl eine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, als auch eine Begründung fehlten, wurde dem Bf. mit Beschluss vom 10.09.2019 gemäß § 85 Abs. 2 iVm §§ 2a, 269 Abs. 1 und § 250 Abs. 1 lit. c – d BAO aufgetragen, diese Mängel innerhalb einer Frist von drei Wochen ab Zustellung des Beschlusses zu beheben, andernfalls die Beschwerde als zurückgenommen gelte. Der vorgenannte Beschluss (Mängelbehebungsauftrag) wurde der steuerlichen Vertretung am 18.09.2019 zugestellt.

Im Mängelbehebungsschriftsatz vom 01.10.2019 (bei Gericht eingelangt am 04.10.2019) wurde lediglich der Text der Beschwerde bzw. des Vorlageantrages wiederholt; Gründe hingegen, die gegen die Wiederaufnahme sprechen würden, wurden nicht dargelegt. Durch die Wiedergabe der Beschwerdeargumente die Hauptsache betreffend, ist für das Gericht somit nicht erkennbar, aus welchen Gründen der Bf. die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens für gerechtfertigt bzw. für erfolgversprechend hält. Weiters wiederholte der Bf. darin lediglich die bereits in der Hauptsache gestellten Anträge. Ein als logische Konsequenz der Anfechtung eines Wiederaufnahmebescheides zu stellender Antrag auf ersatzlose Behebung, wurde hingegen nicht gestellt.

Der Bf. ist somit dem Auftrag zur Mängelbehebung innerhalb der gesetzten Frist nicht nachgekommen, weshalb die Beschwerde als zurückgenommen gilt; der diesbezügliche Ausspruch hat im verwaltungsgerichtlichen Verfahren gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO mit Beschluss zu erfolgen.

2. Zu den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 (Spruchpunkt 2.):

a. Zurückverweisung gemäß § 278 BAO:

Vor dem Hintergrund der festgestellten Sachlage erweist sich das zur Entscheidung vorgelegte Rechtsmittel wegen des Unterbleibens wesentlicher Sachverhaltsermittlungen als (noch) nicht entscheidungsreif. Gemäß § 278 BAO kann das Verwaltungsgericht in solchen Fällen mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevoentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen.

Die Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs. 1 BAO steht im Ermessen des Gerichtes (VwGH 9. 9. 2015, Ra 2015/16/0037). Zulässig ist sie nach dem Gesetz vorerst nur, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (§ 278 Abs. 1 erster Satz BAO). Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich, hat die belangte Behörde zu mehreren entscheidungswesentlichen Fragen keinerlei bzw. unzureichende Ermittlungshandlungen gesetzt:

Es ist deshalb derzeit nicht feststellbar, ob

- der Kaufgegenstand gemäß Vertrag vom 00.00.2013 (Agrargemeinschaft Nachbarschaft Ort) Wald im Sinn des § 1a ForstG 1975 darstellt, bejahendenfalls, ob dieser zur Gänze oder lediglich teilweise veräußert wurde,
- der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum im Inland einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt iSd § 1 Abs. 2 EStG 1988 hatte,
- und wenn ja welche Gegenstände der Inventarliste gemäß Beilage ./1 zum KV als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind.

Hätte die belangte Behörde diese Sachfragen ordnungsgemäß ermittelt, hätte aus nachfolgenden Überlegungen ein anderslautender Bescheid erlassen werden können:

Der Verkaufserlös gemäß Kaufvertrag vom 00.00.2013 (Agrargemeinschaft Nachbarschaft Ort) wurde - wie aus dem BP-Bericht vom 13.01.2016, der Niederschrift vom 11.01.2016 sowie der Beschwerdevoentscheidung vom 20.07.2016 hervorgeht - in seiner Gesamtheit dem besonderen Steuersatz für Grundstücksveräußerungen unterworfen. Sollte sich im Rahmen der

nunmehr von der belangten Behörde durchzuführenden Ermittlungen herausstellen, dass der Kaufgegenstand - zumindest zum Teil – „Wald“ umfasste, so lägen gegenständlich gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 Einkünften aus Land-und Forstwirtschaft, nämlich solche aus dem Betrieb von Forstwirtschaft vor: Ein forstwirtschaftlicher Betrieb setzt nämlich lediglich einen Wald voraus, besondere Betriebseinrichtungen sind nicht erforderlich. Eine Mindestgröße des Forstareals ist ebenso nicht erforderlich, allerdings muss ein Wald im Sinne der Legaldefinition des § 1a ForstG 1975 vorliegen [Grundfläche mit forstlichem Bewuchs von mindestens 1000 m² mit einer durchschnittlichen Breite von 10 m; „forstlicher Bewuchs“ sind Holzgewächse im Sinne des Anhanges zum ForstG 1975 (z.B. Eiche, Buche, Fichte, Tanne usw.)]. Sind diese Mindestanforderungen erfüllt, liegt grundsätzlich ein forstwirtschaftlicher Betrieb vor, dies auch ohne besondere Planungs-und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen (VwGH 3.2.1967, 1736/65; UFS 14.01.2005, RV/0253-W/04; *Doralt*, Einkommensteuergesetz Kommentar²¹, Rz 16 ff zu § 21; *Leyrer*, SWK 33/2016, 1396 mwN). Beim Verkauf von „Wald“ handelt es sich um eine Veräußerung von Grund und Boden einerseits und stehendem Holz andererseits (vgl. VwGH 07.10.1970, 873/68). Der Gesamtkaufpreis ist dabei grundsätzlich im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen (VwGH 06.07.2006, 2002/15/0175; 24.06.2003, 2003/14/0027). Aus Einfachheitsgründen können hingegen gemäß § 1 Abs. 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (in der Folge kurz: LuF-PauschVO 2011), BGBl. II Nr. 471/2010, aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35 % des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser € 250.000 im Kalenderjahr nicht überschreitet. Der Steuerpflichtige hat jedoch bei einem jährlichen Veräußerungserlös bis zu diesem Betrag auch die Möglichkeit, den tatsächlichen Wert des stehenden Holzes durch ein Sachverständigengutachten nachzuweisen. Der entweder auf Basis des § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011 oder des Gutachtens errechnete Veräußerungsgewinn für das stehende Holz unterliegt in der Folge der Tarifbesteuerung gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988. Lediglich der auf Grund und Boden entfallende Anteil ist nach §§ 30 ff EStG 1988 vom besonderen Steuersatzes für Grundstücksveräußerungen erfasst. *Als Zwischenergebnis ist sohin festzuhalten, dass die Qualifikation des Kaufgegenstandes als „Wald“ für das stehende Holz die Tarifbesteuerung nach sich ziehen würde.*

Gerade die derzeit nicht abschließend beurteilbare Möglichkeit, dass zumindest ein Teil des Veräußerungserlöses der Tarifbesteuerung unterliegen könnte, hat zur Konsequenz, dass auch die weitere Frage, ob der Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in Österreich der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterlag, an Relevanz gewinnt: Es mag zwar zutreffen, dass die Veräußerung von inländischen Grundstücken bei beschränkt wie unbeschränkt Steuerpflichtigen zu besteuern ist (BFG 16.05.2018 RV/7105501/2016), dies trifft aber nur solange zu, solange der gesamte Veräußerungserlös der besonderen Steuer für Grundstücksveräußerungen zu unterwerfen ist. Gerade diese Frage ist gegenständlich nach

dem derzeitigen Ermittlungsstand-wie oben dargestellt-nicht beurteilbar. Sollte demnach auch nur ein Teil des Veräußerungserlöses unter die Tarifbesteuerung fallen, ist insbesondere rücksichtlich der Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG 1988, wonach bei der Ermittlung der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 EStG ein Betrag von Euro 9.000,00 hinzuzurechnen ist, die offene Sachverhaltsfrage des Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthaltes zu klären. Wenn der Bf. in diesem Zusammenhang ausführt, dass mit dem Prüfer „vereinbart“ worden sei, dass er in Österreich bis Ende 2014 als beschränkt Steuerpflichtiger behandelt werden würde, so ist er auf die im § 115 BAO normierte Ermittlungspflicht zu verweisen: Dem Abgabungsverfahren ist der Untersuchungsgrundsatz immanent, demzufolge die materielle Wahrheit zu erforschen ist. Unzulässig sind daher Absprachen in Richtung einer vergleichsähnlichen Einigung zwischen Parteien und Behörden; auch dürfen Sachverhalte nicht allein deshalb einer abgabenbehördlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden, weil sie von der Partei außer Streit gestellt worden sind (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 115 Rz 1f).

Sofern die nunmehr von der belangten Behörde durchzuführenden Ermittlungen weiter ergeben sollten, dass etwa der gesamte forstwirtschaftliche Betrieb veräußert wurde, so ist - sofern keine der im Gesetz genannten Ausnahmen vorliegt – weiters der Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 von amtswegen zu gewähren (im Falle einer Teilveräußerung, steht der Freibetrag entsprechend anteilig zu).

Sollte sich schließlich im Rahmen der durchzuführenden Ermittlungen ergeben, dass die Gegenstände gemäß Inventarliste Beilage./1 - wenn auch nur zum Teil - als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind, so sind die dafür aufgewendeten Anschaffungskosten aus der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der ImmoESt auszuschneiden, da nach der Absicht des Gesetzgebers nur Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte der Besteuerung nach § 30 EStG 1988 unterliegen (VwGH 13.11.2019, Ro 2019/13/0033).

Insgesamt zeigt sich sohin, dass bei Durchführung der vom Gericht monierten Ermittlungen durch die belangte Behörde anderslautende Einkommensteuerbescheide die Veranlagungsjahre 2012 und 2013 betreffend hätten erlassen werden können.

Die Aufhebung und Zurückverweisung ist - selbst wenn ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden können - nach § 278 Abs. 1 zweiter Satz BAO unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Diese im Rahmen der sodann zu fällenden Ermessensentscheidung zu berücksichtigenden positiven und negativen Voraussetzungen sind in rechtlicher Gebundenheit zu prüfen. Das Gericht hat die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte zu bezeichnen und zu beurteilen und auch die Frage zu beantworten, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (VwGH 17. 10. 2018, Ra 2017/13/0087; 31. 01.

2018, Ra 2017/15/0017; 26. 1. 2017, Ra 2015/15/0063; 29. 8. 2017, Ra 2014/17/0049; 22. 11. 2017, Ra 2016/13/0018).

Gegenständlich erweist sich eine sofortige Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde als weitaus verwaltungsökonomischer (BFG 21.7.2014, RV/7101144/2014; 23.3.2015, RV/7105504/2014; 6.4.2015, RV/7103602/2014; 20.4.2015, RV/7103843/2014; 6.3.2016, RV/7103019/2015; 02.06.2016, RV/7105776/2015; 3.7.2016, RV/7105191/2015; 19.9.2016, RV/7104021/2016; 19.1.2017, RV/7106028/2016; 10.2.2017, RV/7101641/2016; 28.2.2017, RV/7102140/2016; 7.9.2017, RV/7103552/2017; 8.11.2018, RV/7101267/2018; 21.8.2019, RV/3100055/2019): Die Aufhebung unter Zurückverweisung dient der Verfahrensbeschleunigung und entspricht dem Gebot der angemessenen Verfahrensdauer, bedenkt man doch, dass die erforderlichen umfangreichen Ermittlungen durch das Gericht weder im Interesse der Raschheit gelegen, noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden sind, da das Verwaltungsgericht zur Beachtung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) sämtliche Ermittlungsergebnisse der jeweils anderen Verfahrenspartei schriftlich zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung zur Kenntnis zu bringen hat. Im Übrigen müsste das BFG, das über keinen Erhebungsapparat verfügt, die ausstehenden Erhebungsschritte im Hinblick auf den Umfang der nachzuholenden Erhebungen ohnehin neuerlich gemäß § 269 Abs. 2 BAO durch die Abgabenbehörde durchführen lassen. Die Frage des Vorliegens der Tatbestandsmerkmale des § 1a ForstG 1975 ist etwa für eine Gesamtfläche von ca. 000.000 m² zu klären, wofür es zumindest einer Begehung der betroffenen Liegenschaften unter Beiziehung eines Sachverständigen bedarf. Die belangte Behörde verfügt im Gegensatz zum BFG über derartige Sachverständige. Auch die Klärung eines inländischen Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthaltes bedingt umfangreiche Ermittlungsschritte (insbesondere die Feststellung der Bewohnbarkeit des Nebengebäudes in Ort in den Streitjahren), wie zB die Begehung des Nebengebäudes, der Einvernahme eventuell vorhandener Nachbarn bzw. der Vorbesitzerin, der Ermittlung der Höhe der Betriebskosten für dieses Gebäude (Strom, Wasser etc), allenfalls Befragung ortskundiger Gemeindebediensteter bzw. Polizei bediensteter etc.. Auch für die Klärung der Selbstständigkeit der Gegenstände gemäß der Inventarliste Beilage./1 zum KV bedarf es einer Begehung der Liegenschaft und Beurteilung vor Ort.

Nicht zuletzt kommt auch dem Umstand Bedeutung zu, dass eine erstmalige Ermittlung weiterer Bereiche des entscheidungsgegenständlichen Sachverhalts - wie gegenständlich - durch das Gericht zu einer Verlagerung wesentlicher Verfahrensabschnitte an die Kontrollinstanz führt und damit die Gefahr einer Einschränkung jenes Rechtsschutzes birgt, welcher der Installierung des BFG als Rechtsmitteleinrichtung zugrundeliegt (BFG 07.04.2020, RV/2100044/2020).

Durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieser Bescheide befunden hat (§ 278 Abs. 3 BAO).

Für das weitere abgabenbehördliche Verfahren wird die belangte Behörde ausdrücklich auf die Bestimmung des § 209a Abs. 5 BAO verwiesen, wonach der den aufgehobenen Bescheid ersetzende binnen **eines Jahres ab Bekanntgabe** zu erlassen ist; die Frist hat somit mit Verkündung der Entscheidung am **03.06.2020** zu laufen begonnen (§2a iVm § 97 Abs. 1 lit. b BAO).

Die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Durchführung der erforderlichen ergänzenden Ermittlungen ergibt sich aus § 282 BAO.

b. Ermittlung der Anschaffungskosten

Gemäß § 30 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der entgeltlichen Übertragung von Grundstücken des Privatvermögens ab dem 01.04.2012 dem besonderen Steuersatz von einheitlich 25 % (bis 2016). Der einkünftebegründende Tatbestand des § 30 liegt in der Veräußerung, die gegenständlich bei sämtlichen Rechtsgeschäften unstrittig ist. Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren (§ 30 Abs. 3 EStG 1988). Maßgebliche Parameter sind sohin primär der Veräußerungserlös einerseits - der für alle verfahrensgegenständlichen Grundstückstransaktionen unzweifelhaft feststeht - sowie die Anschaffungskosten andererseits. Der Bf. vermeint, dass letztere durch Multiplikation der jeweils im Gutachten SV festgestellten Quadratmeterpreise mit der Anzahl der veräußerten Fläche (in m²) -unter Berücksichtigung der allgemeinen Wertsteigerung bis zum Jahr 2012 - zu berechnen seien und moniert, dass die von der Abgabenbehörde ermittelten Anschaffungskosten nur 60 % der vergleichbaren regionalen Grundpreise im Jahr 2005, die der Gutachter festhält, ausmachen würden. Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

Grundsätzlich sind nach der einhelligen Judikatur im Falle des Kaufes verschiedener Grundstücke zu einem Gesamtkaufpreis die Anschaffungskosten für die einzelnen Grundstücke nach dem Verhältnis der Verkehrswerte zu ermitteln (VwGH 31.05.2000, 97/13/0223). Maßgeblich dafür ist das Verhältnis der Verkehrswerte im Zeitpunkt des Erwerbes (VwGH 25.9.1984, 81/14/0167), sodass bereits an dieser Stelle festzuhalten ist, dass für eine wie vom Bf. begehrte Wertsteigerung bis zum Jahr 2012 kein Raum bleibt. Bei sukzessiver Veräußerung eines Grundstücks hat die Ermittlung der Einkünfte für jeden Veräußerungsvorgang gesondert zu erfolgen (*Jakom*, Einkommensteuergesetz Kommentar¹², Rz 56 zu § 30). Dem erzielten Veräußerungserlös sind nach der Rechtsprechung die anteiligen Anschaffungskosten gegenüberzustellen. Bei Erwerb einer Liegenschaft, die objektiv aus wertvolleren und weniger wertvollen Teilen besteht, ist der Ansatz aliquoter Anschaffungskosten nach Maßgabe des Flächenschlüssels bei nachfolgender anteiliger Liegenschaftsveräußerung zur Ermittlung der Einkünfte nicht sachgerecht. Es hat vielmehr eine Aufteilung der gesamten Anschaffungskosten

der Liegenschaft im Verhältnis der Verkehrswerte zu erfolgen (VwGH 31.05. 2000, 97/13/0223; UFS 10.12.2013, RV/3991-W/09; 6.6.2008, RV/0373-W/03; *Lenneis*, SWK 98, S. 49 und SWK 00, S. 561). All diese judikativen Prämissen vorausgeschickt zeigt sich sohin, dass die von der belangten Behörde der Ermittlung der Anschaffungskosten zugrunde gelegte Methode der Aufteilung des Gesamtkaufpreises der EZ/GB nach dem Sachwertverhältnis rechtens war. Der vom Bf. präferierten und seinen diesbezüglichen Anträgen zugrunde gelegten Berechnung anhand eines „Flächenschlüssels“ (voller Quadratmeterpreis gemäß Gutachten SV mal Anzahl der veräußerten Quadratmeter) wurde bereits - wie ausgeführt – in der höchstgerichtlichen Judikatur eine Absage erteilt.

Das von der belangten Behörde ins Treffen geführte „großzügig gefasste“ Verständnis der Anschaffungskosten findet in der ständigen Judikatur und Lehre keine Deckung, zumal diese den *aufgewendeten Kaufpreis inklusive Nebenkosten* (z.B. Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Provisionen, Gebühren und Abgaben, Aufschließungskosten und ähnliches; nicht aber z.B. Zinsen für Eigen-oder Fremdkapital sowie Geldbeschaffungskosten) umfassen. Die auf dem Treuhandkonto des öffentlichen Notars angelaufenen Habenzinsen wurden entgegen der vorgenannten Definition nicht vom Bf. „aufgewendet“, sondern sind diesem zugeflossen. Sie sind folglich auch nicht in die Anschaffungskosten miteinzubeziehen.

c. Unterbleiben einer Schlussbesprechung

Gemäß § 149 Abs. 1 BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten. Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen. Die Schlussbesprechung kann entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlussbesprechung verzichten oder wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlussbesprechung erscheinen (§ 149 Abs. 2 BAO).

Wie der VwGH mit Erkenntnis vom 11.05.2005, 2001/13/0039 dargestellt hat, stellt die Bestimmung des § 149 BAO über die nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung abzuhaltende Schlussbesprechung keinen Selbstzweck dar, sondern dient der Wahrung des Parteiengehörs. In einer allfälligen Verletzung des Parteiengehörs liegt jedoch kein absoluter Verfahrensmangel (VwGH 21.12.1990, 86/17/0106; BFG 02.03.2018, RV/6100519/2016). Zu einer Aufhebung durch ein Höchstgericht führt ein solcher Verfahrensmangel nur dann, wenn er „wesentlich“ ist, wenn somit bei seiner Vermeidung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden können. Verletzt die Abgabenbehörde erster Instanz das Recht auf

Parteiengehör, so ist dies im Beschwerdeverfahren sanierbar (VwGH 18.9.2002, 99/17/0261; 15.3.2001, 98/16/0205; 19.3.1998, 96/15/0005; BFG 02.03.2018, RV/6100519/2016).

Daran anknüpfend ist sohin zur unterlassenen Schlussbesprechung auszuführen, dass das Gericht, das gemäß § 269 Abs. 1 BAO im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind, hat, dem Bf. umfangreich Gelegenheit geboten hat, seinen Standpunkt darzulegen, Anträge zu stellen bzw. Urkunden vorzulegen (vgl. verfahrensleitende Verfügung vom 10.9.2019, Pkt. 5; ausdrückliche Einräumung des Parteiengehörs im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 3.6.2020, Tonbandprotokoll S. 1). Somit ist ein möglicher Mangel des erstinstanzlichen Prüfungsverfahrens im Beschwerdeverfahren saniert worden.

V. Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG 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 derartige Rechtsfrage liegt gegenständlich nicht vor:

Die Rechtsfolgen im Falle der Nichtbefolgung eines Mängelbehebungsauftrages ergeben sich unmittelbar aus § 85 Abs. 2 BAO. Die Rechtslage ist eindeutig im Sinne des Beschlusses des VwGH vom 28.05.2014, Ro 2014/07/0053. Im Übrigen hat sich das Bundesfinanzgericht bei der Entscheidungsfindung von der – ohnedies zitierten – höchstgerichtlichen Judikatur leiten lassen, bzw. waren primär auf Sachverhaltsebene zu lösende Umstände zu klären, sodass keine Rechtsfrage von erheblicher Bedeutung vorliegt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. Juni 2020