

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dax Wutzlhofer und Partner Rechtsanwälte GmbH, Rusterstraße 75, 7000 Eisenstadt, über die Beschwerde vom 24. Juli 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart nun Finanzamt Österreich vom 18. Juni 2013 betreffend Einkommensteuer 2009 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Herr ***2*** ***3*** ***4***, Beschwerdeführer, bezog im Jahr 2009 nichtselbständige Einkünfte und war an einer ausländischen Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft beteiligt.

Im Jahr 2009 veräußerte er seine Beteiligung an einer ausländischen Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft.

Im Jahr 2013 fand beim Beschwerdeführer eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs.1 BAO für die Jahre 2009, 2010, 2011 statt.

Das Finanzamt erließ nach der Außenprüfung am 18.06.2013 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 in dem es zusätzlich zu den nichtselbständigen Einkünften Sonstige Einkünfte, Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen im Betrag von € 347.600,00 feststellte. Es setzte die Einkommensteuer im Betrag von € 88.767,32 fest. Begründend wurde ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördenlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgte.

In der Niederschrift über die die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und im Bericht gemäß § 150 BAO wird dazu ausgeführt:

„1.1. Allgemeines

*Von ***3*** ***2*** und seinem ***7*** ***3*** ***5*** wurden in den 1990er Jahren landwirtschaftliche Grundstücke im Ausmaß von rd. 188 ha in Ausland in Grenznähe zu Österreich erworben. Die Grundstücke wurden von einer ausländischen Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. gehalten, deren Eigentümer die oben angeführten Personen waren. Ab dem Jahr 2009 wurden offenbar Käufer für diese Grundstücke gesucht. Im ersten Schritt wurde für 87 ha ein Käufer gefunden. Zu diesem Zwecke erfolgte eine Abspaltung aus der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. Eine Firma ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft wurde gegründet, die zu verkaufenden Grundstücke im Ausmaß von 87 ha wurden dorthin abgespalten. 97,38% Anteilseigner nach der Abspaltung war einerseits ***3*** ***5*** bei der verbleibenden ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft . Anteilseigner bei der neu entstandenen ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. war ***3*** ***2***. ***3*** ***2*** veräußerte unmittelbar nach der Abspaltung im Herbst 2009 seine Anteile an der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. mit den einzigen wesentlichen Wirtschaftsgütern (den zu übertragenden Grundstücken) an die Fa. ***10*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. mit dem Eigentümer: ***11*** ***12***.*

*Im Herbst 2010 wurde schließlich auch ein Käufer für die verbleibenden 101 ha landwirtschaftlicher Grundstücke gefunden, die sich noch in der verbleibenden ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. befanden. Verkauft wurden auch hier die Anteile an der Kapitalgesellschaft, die zum damaligen Zeitpunkt zu 97,38% von Herrn ***3*** ***5*** und von ***3*** ***2*** in Höhe von 2,62% gehalten wurden. Erwerber dieser Anteile war Herr ***13*** ***14***r aus ***15***.*

1.2. Hintergrund:

Wegen grundverkehrstechnischer Gründe ist es NichtAusland nicht erlaubt landwirtschaftliche Grundflächen in Ausland zu erwerben. Durch die grundbücherliche Eintragung einer Kapitalgesellschaft als Grundstückseigner war es viele Jahre hindurch gängige Praxis, nur durch

Übertragung der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft Änderungen in der Besitzstruktur durchzuführen.

Erst in jüngster Vergangenheit ergingen durch Gesetzesänderungen in Ausland, wie in den Medien berichtet wurde, strengere Vorschriften, die diese oben geschilderte Praxis unterbinden sollen. In den Jahren 2009 und 2010 waren die Übertragungsmöglichkeiten von Grundstücken über die Beteiligung an Kapitalgesellschaften (Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft.) gängige Praxis und unterlagen keinen Schranken.

Im Rahmen einer anonymen Anzeige wurde dargestellt, dass die ausländischen Grundstücke offiziell um einen weit höheren Preis verkauft wurden, als dies gegenüber der Finanzverwaltung offengelegt wurde.

1.3. Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten

*Trotz mehrmaliger Aufforderung von Herrn ***5*** ***3*** und Herrn ***2*** ***3***, ***5*** Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungsverpflichtung bei Auslandssachverhalten, wurden viele offene Fragen nicht vollständig geklärt. Es wurden zwar Teile von Unterlagen vorgelegt, eine vollständige Rekonstruktion des gesamten Sachverhaltes war jedoch aufgrund von mangelhaften, unvollständigen und zum Teil widersprüchlichen Auskünften der oben angeführten Personen nur eingeschränkt möglich. Der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten wurde nicht, bzw. nur eingeschränkt nachgekommen.*

1.4. Steuerliche Beurteilung:

Gem. § 31 EStG zählen Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens zu einem Prozent beteiligt war zu den sonstigen Einkünften.

Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Im Verhältnis zu Ausland bestimmt das Doppelbesteuerungsabkommen, dass Veräußerungsgewinne und die Veräußerung von Kapitalanteilen gem. Art. 13 DBA-Ausland zu beurteilen sind. Demnach ist die Veräußerung dort zu besteuern, wo der Veräußerer ansässig ist (Wohnsitzstaat).

Wird die ausländischen Beteiligung veräußert, dann ist Ausland gemäß Artikel 13 DBA-Österreich/Ausland zur Steuerfreistellung verpflichtet; der Veräußerungsgewinn ist daher ausschließlich in Österreich steuerpflichtig. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 37 EStG ist hiebei für die Veräußerung von Auslandsbeteiligungen grundsätzlich vorgesehen.

1.5. · Historische Entwicklung - Detail

*Die Rekonstruktion der historischen Entwicklung an den ausländischen Beteiligungen, die von ***3*** ***5*** (geb. ***16***) und dessen Vater ***3*** ***2*** (geb. ***17***) erworben, gehalten und veräußert wurden, war aufgrund der oben angeführten nicht vollständig nachgekommenen Mitwirkungspflicht durch Herrn ***3*** ***2*** und Herrn ***3*** ***5*** äußerst schwierig, ergab folgendes:*

*Im Zeitraum 1994 - 1996 wurden in Ausland landwirtschaftliche Grundstücksflächen angekauft. Der Erwerber laut Kaufvertrag war damals eine Firma ***50*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft.-Ausland. Als Unterfertiger der Verträge unterschrieb auch Herr ***3*** ***2*** die seinerzeitigen Grundstückskaufverträge.*

*Mit 26.6.1996 wurde ***5*** der Registrierungsnummer ***18*** die Firma ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft -***25*** -HU gegründet. Gesellschafter dieser Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft (einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung vergleichbar) waren zum Zeitpunkt der Gründung, ***3*** ***2*** (***)17***) und ***3*** ***5*** (***)16***) (beide ***19***)).*

*Wie die Grundstücke von der ***50*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. zur ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. gelangten konnte nicht vollständig rekonstruiert werden. Eine Teilung / Spaltung durch welche aus der ***50*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. die ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. hervorging ist auch hier laut Informationen vom ausländischen Justizministerium anzunehmen.*

*Das Stammkapital dieser KapitalgeseUschaft "***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft." betrug zum Zeitpunkt der Gründung 6.600.000,- Währung.*

Aus Fragmenten, die im Zuge der Prüfung vorgelegt wurden, lässt sich nachvollziehen, dass zum Zeitpunkt des Kaufes der Grundstücke im Zeitraum 1994-1996 lt. Kaufverträgen pro m2 landwirtschaftlicher Fläche ein Betrag von 2,88 Währung- 3,75 Währung bezahlt wurde. (entspricht ca.: 0,15- 0,20 ATS pro m2 bzw. 1.500,- bis 2.000,- ATS pro ha).

*Aus einer Aufstellung aus dem Spaltungsvertrag der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. vom 10.6.2009 ergibt sich ein Wertansatz der insgesamt gekauften landwirtschaftlichen Fläche im Ausmaß von 188 ha in Höhe von 6.430.000,- Währung. Das entspricht einern durchschnittlichen m2- Preis in Höhe von 3,40 Währung.*

*Aus diesem Bewertungsansatz ist nachvollziehbar abzulesen, dass einem Stammkapital der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. in Höhe von 6.600.000,- Währung landwirtschaftliche Grundstücke mit Anschaffungskosten in Höhe von ca. 6.430.000,- Währung gegenüberstehen.*

Das heißt: das Stammkapital wurde dazu aufgewendet, die landwirtschaftlichen Grundstücke zu erwerben. Andere wesentliche Vermögenswerte waren nicht vorhanden.

Die Grundstücke in Ausland dürften in weiterer Folge von ***3*** ***5*** und ***3*** ***2*** bewirtschaftet worden sein. Wie aus diversen Unterlagen rekonstruierbar ist, (Bilanzkennzahlen 1998, 1999, 2000, 2004) bestand die ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. nur aus den Grundstücken und dem dazu korrespondierenden Stammkapital. Es waren weder Gebäude, Maschinen oder andere Anlagegüter vorhanden. Die Bewertung des Umlaufvermögens und der dazu notwendigen Betriebsmittel führten offenbar dazu, dass diverse Verrechnungskonten, liquide Mittel und Verbindlichkeiten in den Jahresabschlüssen ausgewiesen wurden.

1.6. Spaltung: ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft -> ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. im Jahr 2009

Mit Spaltungsvertrag vom 10. Juni 2009 erfolgte die Aufteilung der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. mit Wirksamkeitstag 1. September 2009 an deren Stammkapital zu diesem Zeitpunkt:

5 ***3*** (geb. ***16***) -55%

und ***2*** ***3*** (geb. ***17***) -45%

der Anteile lt. Spaltungsvertrag hielt.

Im Zuge dieser Spaltung wurden von insgesamt 188 ha landwirtschaftlicher Fläche, die in der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. gehalten wurden,

87,4 ha in die ***9*** ***51*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft übertragen.

101,4 ha verblieben bei der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft.

Die Fa. ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft.; ***20***, ***21*** (Registrierungsnummer: ***22***) wurde im September 2009 offensichtlich zu diesem Zweck gegründet.

Das Stammkapital betrug bei der Gründung 500.000,- Währung.

Alleingesellschafter war Herr ***3*** ***2***.

Gleichzeitig wurde das Stammkapital der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. von 6.600.000 Währung auf 6.100.000 Währung herabgesetzt.

Die verbleibenden Eigentümer an der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. waren:

5 ***3*** (geb. ***16***) 97,38% Stammkapital: 5.940.000 Währung

und ***2*** ***3*** (geb. ***17***) 2,62% Stammkapital: 140.000
Währung

*1.7. Verkauf der Beteiligung an der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft durch
3 ***2*** im Jahr 2009*

*In weiterer Folge wurde diese Beteiligung an der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft.
mit Vertrag vom 28. Oktober 2009 von Herrn ***3*** ***2*** an die Firma ***10***
Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft (Herr ***11*** ***12***) verkauft.*

*Laut Kaufvertrag wurde ein Betrag von 50.000,- Euro für diesen 100% Anteil mit einem
Stammkapital in Höhe von 500.000,- Währung vereinbart.*

*1.8. Verkauf der Beteiligung an der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft im Jahr 2010*

*In Folge wurde offensichtlich ein Käufer für die verbleibenden Grundstücksflächen im Ausmaß
von 101 ha gesucht. Im Jahr 2010 wurde am 4.11.2010 ein Vertrag mit ***13*** ***14***
abgeschlossen, mit welchem festgelegt wurde, dass ein Geschäftsanteil in Höhe von 5.940.000,-
Währung, der 97,38% des Stammkapitals verkörpert um 131.463,- Euro an Herrn ***13***
14 geb. ***23*** verkauft wurde.*

1.9. Besteuerung:

1.9.1. Beteiligungsveräußerung 2009:

*Bisher erfolgte keine Versteuerung und keine Abgabe einer Steuererklärung durch Herrn
3 ***2*** über den Verkauf seiner Beteiligung im Jahr 2009 in Höhe von 100% an der
Fa. ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft.; ***20***, ***21***.*

1.9.2. Selbstanzeige:

*Im Zuge des Prüfungsbeginnes bei Herrn ***3*** ***2*** geb. ***17***- StNr:
BF1StNr1 für die Jahre 2009- 2011 erfolgte eine Selbstanzeige am 14.1.2013, in der ein
Erlös in Höhe von 50.000,- € offengelegt wurde. Die genaue Höhe der Anschaffungskosten
stand zum Zeitpunkt der Selbstanzeige noch nicht fest.*

*1.9.3. Anschaffungskosten JK ***35*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft.*

Laut Außenprüfung errechnen sich die Anschaffungskosten wie folgt:

	JK ***35*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft	Währung	Kurs	EURO
100%	***2*** ***3***	500.000	250,00	2.000 €

Die 500.000 Währung ergeben sich einerseits aus der Kapitalherabsetzung bei Abspaltung der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. aus der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. im Jahr 2009 und dem dazu korrespondierenden Stammkapital der neu gegründeten ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft.

Für die weitere Berechnung werden die hier angeführten Anschaffungskosten herangezogen.

1.9.4. Beteiligungsveräußerung 2010:

Die Veräußerung der Beteiligung an der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. im Jahr 2010 wurde von Herrn ***3*** ***5*** im Rahmen seiner Steuererklärungen 2010 erklärt.

Einem Veräußerungserlös in Höhe von 131.463,- € wurden Anschaffungskosten in Höhe von 21.841,45 € entgegengestellt Als Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen wurden 109.621,55 Euro ***5*** Geltendmachung der begünstigten Besteuerung gem. § 37 EStG erklärt.

Die Anschaffungskosten errechnen sich wie folgt:

Das ursprüngliche Stammkapital der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. in Höhe von 6.600.000,- Währung wurde durch die Abspaltung der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. um 500.000,- Währung auf 6.100.000,- Währung verringert.

Laut Außenprüfung errechnen sich die Anschaffungskosten wie folgt:

	8 Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft	Währung	Kurs	EURO
97,38%	***5*** ***3***	5.940.000	250,00	23.760 €
2,62%	***2*** ***3***	160.000	250,00	640 €
	<i>Stammkapital nach Abspaltung</i>	6.100.000	250,00	24.400 €

Für die weitere Berechnung werden die hier angeführten Anschaffungskosten herangezogen.

Die Anschaffungskosten wurden in der Erklärung bisher mit dem aktuellen Kurs im Zeitpunkt der Veräußerung und nicht mit dem Kurs im Zeitpunkt des Erwerbes umgerechnet. Die Beteiligungsveräußerung des Herrn ***3*** ***2*** wurde bisher nicht erklärt.

1.10. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

*Im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird davon ausgegangen, dass bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern ***5*** Fremden ein realistischer marktkonformer Preis erzielt wird, wobei der Verkäufer darauf Bedacht ist, den größtmöglichen Kaufpreis zu erzielen.*

In den gegenständlichen Veräußerungsgeschäften wurden Beteiligungen an Kapitalgesellschaften veräußert, wobei der wesentliche Bestandteil, bzw. der einzige wirtschaftlich beachtliche Bestandteil dieser Kapitalbeteiligung der landwirtschaftliche Grund ist und war.

Weitere Vermögenswerte (Aktiva oder Passiva) die werterhöhenden oder wertmindernden Einfluss auf die Preisgestaltung haben dürften, wurden nicht übertragen.

Mangels Vorliegen von Bilanzen oder Vermögensübersichten zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung wurden die Verträge, fragmentarisch vorhandene Bilanzen zu Stichtagen vor, bzw. nach der tatsächlichen Übertragung gewürdigt und beurteilt.

*1.11. Bewertung der Anteile an der ***40*** T era no Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. und der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft.*

*1.11.1. ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft.*

*Die ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. wurde kurz vor der Veräußerung der Anteile neu gegründet. Die landwirtschaftlichen Grundstücke, die Gegenstand der Veräußerung waren, wurden mittels Spaltung in diese Gesellschaft übertragen (Spaltungsvertrag).*

Es wurden keine weiteren Vermögenswerte im Zuge dieser Anteilsveräußerung übertragen.

Einziges wesentlicher Bestandteil dieser Kapitalgesellschaft waren die landwirtschaftlichen Grundstücke im Ausmaß von 87,4 ha.

Durch die grundverkehrsgesetzlichen Beschränkungen in Ausland, erklärt sich auch, dass als einzige Möglichkeit die Übertragung von Kapitalanteilen an einer Kapitalgesellschaft für den Erwerb von landwirtschaftlichem Grund für NichtAusland in Frage kommt.

*Das heißt: Einziges Vermögenswert der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. waren die landwirtschaftlichen Grundstücke im Ausmaß von 87,4 ha.*

*Eine Wertfindung für die landwirtschaftlichen Grundstücke ist somit für die Bewertung der Anteile an der Kapitalgesellschaft der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. zielführend und erscheint bewertungstechnisch ausreichend.*

*1.11.2. ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft.*

*Laut Geschäftsanteilübertragungsvertrag zwischen ***5*** ***3*** und ***13*** ***14*** vom 4.11.2010 wurden keine weiteren Vermögenswerte im Zuge dieser Anteilsveräußerung übertragen.*

*Dies ist auch dadurch belegt, dass ein Bankverbindlichkeitenkonto der Fa. ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. bei der Raiffeisenbezirksbank ***24*** lautend auf ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft - ***25*** vom Veräußerer Herrn ***3*** ***5*** zurückbehalten wurde.*

Auf dieses Bankkonto bzw. ein darauf eingerichtetes Subkonto wurde der Veräußerungserlös für den Beteiligungsverkauf in Höhe von 135.000,- € in Form einer Scheckeinreichung gutgeschrieben.

*Das heißt: Der Veräußerungserlös für den Verkauf der Anteile an der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. wurde vom Veräußerer Herrn ***5*** ***3*** dazu verwendet, Verbindlichkeiten der Fa. ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. abzudecken. Dies deckt sich auch mit der Aussage in der Niederschrift vom 4. Dezember 2012 mit Herrn ***5*** ***3***.*

*-> Einziger wesentlicher Vermögenswert der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. waren die landwirtschaftlichen Grundstücke im Ausmaß von rd. 101 ha.*

*Die Bankverbindlichkeiten der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. wurden vom Veräußerer sogar zurückbehalten!*

*Eine Wertfindung für die landwirtschaftlichen Grundstücke ist somit für die Bewertung der Anteile an der Kapitalgesellschaft der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. zielführend und erscheint bewertungstechnisch ausreichend.*

1.12. Wertfindung für landwirtschaftlichen Grundflächen in Ausland

Fremdvergleich

*Maßgeblich für die Bewertung der Anteile an den veräußerten Kapitalanteilen an der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. und der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. ist wie oben ausgeführt der Wert von landwirtschaftlichem Grund in Ausland.*

Im speziellen Fall sind die zu beurteilenden Grundstücksflächen zur Gänze in Grenznähe zu Österreich gelegen. Es handelt sich dabei im wesentlichen um folgende Grundstücke:

*Bei der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. handelt es sich um 3 Grundstücksflächen im nachfolgenden Ausmaß:*

g Beteiligungsgesellschaftgesellschaft:	***27***	27,09 ha
	28	47,26 ha
	29	13,05 ha
	Summe:	87,40 ha

*Alle Grundstücke sind in der Nähe der Stadt ***26*** - ***25*** gelegen und unweit der österreichischen Grenze.*

*Bei der ***8*** Beteiligungsgesellschaftgesellschaft. handelt es sich um 3 Grundstücksflächen im folgenden Ausmaß:*

8 Beteiligungsgesellschaftgesellschaft:	***25*** ***52***	31,76 ha
	53	30,89 ha
	54	38,70 ha
	Summe:	101,35 ha

*Alle Grundstücke sind in der Nähe der Stadt ***26*** - ***25*** gelegen und unweit der österreichischen Grenze.*

Durch die Größe der Einzelflächen und aufgrund der geringen Entfernung der Grundstücke voneinander kann von einer effektiven und zweckmäßigen Bewirtschaftungsmöglichkeit ausgegangen werden.

*In Ausland wird die Ertragsfähigkeit der Grundstücke mit "***30***" bewertet. Die Bewertung bewegt sich in etwa zwischen 10 und 45 ***30***. Wobei die Bewertung mit 10 ***30*** für Boden von schlechter Qualität gilt. Im gegenständlichen Fall bewegt sich die Bewertung der oben angeführten Grundstücke im Bereich zwischen 30 und 44 ***30***. Der Durchschnittswert ist mit über 30 ***30*** als "gut" zu qualifizieren.*

Die Lage in unmittelbarer Nähe zu einem Ballungszentrum und die Grenznähe zu Österreich ist ein weiterer Vorteil.

Der laut Vertragswerk offizielle Verkaufspreis auf Basis der übertragenen Grundstücksflächen betrug:

	<i>Fläche</i>	<i>VP</i>	<i>pro ha</i>	<i>pro m2</i>
9 Beteiligungsgesellschaftgesellschaft.	87,40 ha	50.000 €	572€	0,057 €
8 Beteiligungsgesellschaftgesellschaft.	101,35 ha	135.000 €	1.332€	0,133 €

Im Zuge von Recherchen über den Handelswert von landwirtschaftlichen Grundstücken in Ausland wurden verschiedene Quellen herangezogen:

*Bei der Fa. ***31*** - ***32*** handelt es sich um ein, auf Agrarimmobilien spezialisiertes Unternehmen, das Agrarimmobilien in Osteuropa vermittelt.*

““Hg. Anmerkung: Eine Kopie eines Ausschnittes der Website wurde eingefügt.““

Von dieser Plattform wurden mehrere angebotene Grundstücksflächen untersucht und Vergleichspreise ermittelt.

Eine Anfrage ergab, dass von einern Angebot über landwirtschaftliche Flächen im Ausmaß von 1400 ha, die über beinahe ganz Ausland verteilt waren, der Kaufpreis 4.500,- € pro ha betragen würde (0,45 € pro m2).

Dieselbe Plattform bewertet Ackerfläche in Ausland2 wird mit Beträgen zwischen 2.200 € und 3.000 €.

*In einem Inserat vom 3. März 2013 wurde in einer österreichischen Zeitung 28,5 ha Ackerland in Ausland in Grenznähe (***33***) zum Verkauf angeboten. Eine Anfrage ergab, dass als Kaufpreis 6.800,- € pro ha betragen würde.*

Andere Brancheninsider gaben an, dass der in den letzten Jahren übliche Verkaufspreis für durchschnittliches Ackerland in Ausland zwischen 6000,- € und 8000,- € pro ha gelegen ist. Große zusammenhängende Flächen und die Grenznähe zu Österreich waren preiserhöhend zu berücksichtigen.

*Einer, der laut anonymen Anzeiger, Interesse an den Grundstücken der ***8*** Beteiligungsgesellschaftgesellschaft. gezeigt hat, gab an, dass ein Preis für derartige Grundstücke in Höhe von 5.000,- € bis 6.000,- € pro ha als nicht überhöht zu bezeichnen sei.*

Im gegenständlichen Fali wurde ein, wie oben dargestellt, offizieller Verkaufspreis in Höhe von 572,- € bzw. 1.332,- € in den Kaufverträgen genannt.

*Im Rahmen einer anonymen Anzeige wurde dargestellt, dass die ausländischen Grundstücke offiziell von Herrn ***3*** ***2*** und Herrn ***3*** ***5*** um einen weit höheren Preis verkauft wurden, als dies gegenüber der Finanzverwaltung offengelegt wurde.*

*Im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird davon ausgegangen, dass bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern ***5*** Fremden ein realistischer marktkonformer Preis erzielt wird, wobei der Verkäufer darauf Bedacht ist, den größtmöglichen Kaufpreis zu erzielen.*

Der gegenüber der Finanzverwaltung offengelegte offizielle Verkaufspreis in Höhe von 572,- € bzw. 1.332,- € wird im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in freier Beweiswürdigung als nicht richtig eingestuft.

Ein realistischer Preis bewegt sich unter Berücksichtigung aller möglichen Unwägbarkeiten innerhalb einer Bandbreite von 4.000,- Euro bis 6.000,- Euro pro ha (= 0,40€ - 0,60€ pro m²).

*Als weiterer wirtschaftlich unüblicher Vorgang ist zu vermerken, dass ein Bankverbindlichkeitenkonto der Fa. ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. bei der Raiffeisenbezirksbank ***24*** lautend auf ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft-***25*** vom Veräußerer Herrn ***3*** ***5*** zurückbehalten wurde.*

Auf dieses Bankkonto bzw. ein darauf eingerichtetes Subkonto wurde der Veräußerungserlös für den Beteiligungsverkauf in Höhe von 135.000,- € in Form einer Scheckeinreichung gutgeschrieben.

*Das heißt: Der Veräußerungserlös für den Verkauf der Anteile an der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. wurde vom Veräußerer Herrn ***5*** ***3*** dazu verwendet, Verbindlichkeiten der Fa. ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. abzudecken. Dies deckt sich auch mit der Aussage in der Niederschrift vom 4. Dezember 2012 mit Herrn ***5*** ***3***.*

*Herr ***5*** ***3*** hat den offiziell erhaltenen Veräußerungserlös in Höhe von 135.000,- € dazu verwendet um Verbindlichkeiten der Fa. ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. in Höhe von rd. 94.000,- € zu begleichen. Dass daneben noch weitere Zahlungen vom Käufer Herrn ***13*** ***14*** an die Veräußerer geflossen sind, ist wirtschaftlich betrachtet, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen.*

1.12.1. Pachtvertrag

*Unmittelbar nach der Veräußerung der Beteiligung an der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. an Herrn ***13*** ***14*** wurde am 5.11.2010 ein Pachtvertrag zwischen der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. und der ***34*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. -***25***- Ausland abgeschlossen. Gesellschafter der ***34*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. ist zu 100% ***5*** ***3***.*

Im Pachtvertrag zwischen der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. und der ***34*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. wurde eine Pacht in Höhe von 400,- € pro ha (in Summe für 101,4236 ha) vereinbart. Der Pachtvertrag wurde bis Ende des Jahres 2011 abgeschlossen. Dies wäre ein jährlicher Pachtaufwand in Höhe von 40.569,44 €.

Am selben Tag wurde eine Änderung des Pachtvertrages beschlossen, die besagt, dass das Ablaufdatum des Pachtvertrages auf 31. Dezember 2013 verlängert wurde. Für die Jahre 2012 und 2013 ist die Pacht unentgeltlich.

In der Niederschrift vom 4. Dezember 2012 gibt Herr ***5*** ***3*** an, dass die ***3*** Agrar Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. den gegenständlichen Grund von der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. um 180,-€ bis 210,- € pachtet

Dazu widersprüchlich gibt der Erwerber der Anteile an der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. an, dass es eine mündliche Vereinbarung dazu geben soll, dass der Veräußerer die Grundstücksflächen noch 4 Jahre entgeltlos nützen darf.

Da diese Vereinbarungen widersprüchlich sind, nicht konkret nachvollziehbar sind werden sie angezweifelt.

Eine unentgeltliche Nutzung von Grundstückstücken für den Veräußerer wäre außerdem Teil des Verkaufspreises und als solcher anzusetzen.

In Ermangelung von nachvollziehbaren konkreten Anhaltspunkten, wie die Vereinbarungen nun tatsächlich abgeschlossen wurden, wird der Veräußerungserlös wie unter Pkt. 1.12. angeführt mit marktkonformen Preisen angesetzt, da auch eventuelle Nebenabsprachen die Auswirkung auf den Pachtpreis haben, den Kaufpreis der Anteile an der ***8*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. direkt beeinflussen.

1.13. Veräußerungsgewinn

Der Veräußerungsgewinn errechnet sich wie folgt:

1.13.1. Veräußerungserlös / Veräußerungsgewinn ***3*** ***2*** 2009

				Bandbreit e	
	ha	€	€	von	bis
9 Beteiligungsgesellschaftgesellsc haft	87,4	0,40 €	0,60€	349.600 €	524.40 0 €

		- minu s	Anschaffungskoste n:	-2.000 €	-2.000 €
	***3** * ***2** *	2009	Veräußerungsgewi nn:	347.600 €	522.40 0 €

1.13.2. Veräußerungserlös /Veräußerungsgewinn ***3*** ***5*** und ***3*** ***2***
2010

					Bandbre ite	
		ha	€	€	von	bis
	8 Beteiligungsgesellschaftgese llschaft Währung	101,4	0,40 €	0,60€	405.600 €	608.40 0€
***3* ** ***5* **	5.940.000	97,38 %	0,40 €	0,60€	394.961 €	592.44 2€
			min us	Anschaffungskos ten	- 23.760€	- 23.760 €
3* **	***5	<u>2010</u>		<u>Veräußerungsge winn</u>	<u>371.201</u> €	<u>568.68</u> <u>2€</u>
***3* **	160.000	2,62 %	0,40 €	0,60€	10.639 €	15.958

***2* **						
	6.100.000		min us	Anschaffungskos ten	-640 €	-640 €
3* **	***2	2010		Veräußerungsge winn	9.999 €	16.598 €

Aufgrund zahlreicher Unsicherheiten wird unter Bedachtnahme mehrerer Abschläge der untere Wert der Bandbreite von 4.000,- € bis 6.000,- € pro ha (=0,40 € bis 0,60€ pro m2), somit 4.000,- € pro ha bzw. 0,40 € pro m2 angesetzt.

1.14. Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen

1.14.1

3 ***2***:

Veräußerungsgewinn 2009 347.600€

Veräußerungsgewinn 2010 9.999€

Laut Selbstanzeige vom 14.1.2013 wurde ein Erlös vor Abzug der Anschaffungskosten in Höhe von 50.000,- € für 2009 offengelegt.

1.14.2

3 ***5***:

Veräußerungsgewinn 2010 371.201,31 €

bisher erklärt: 109.621,55 €

Differenz: 261.579,76 €“

In einer Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung wird ausgeführt:

„Beilage

Herr ***3*** ***5*** und Herr ***3*** ***2*** und der steuerliche Vertreter ***4***.

6 legen im Rahmen der Schlussbesprechung Wert auf nachfolgende Anmerkungen:

Herr ***3*** ***5*** und Herr ***5*** ***3*** machten das Angebot die in Ausland befindlichen Grundstücke die Gegenstand der "Beteiligungsveräußerung" waren vor Ort durch die Prüfer anzusehen, bzw. Sachverständigen der Finanzverwaltung zu zeigen. Es besteht die Überlegung von Herrn ***5*** ***3*** und Herrn ***2*** ***3***, Gutachter z. B. der Landwirtschaftskammer zu befragen.

Der steuerliche Vertreter legt Wert auf die Tatsache, dass es sich bei der Veräußerung um eine Veräußerung einer Beteiligung und nicht um die bloße Veräußerung von Grund gehandelt hat.

Der steuerliche Vertreter beantragt vollständige und umfassende Akteneinsicht.

Ein Termin in den Räumen der Finanzverwaltung wird umgehend vereinbart werden.

Im übrigen wird auf die Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 5.6.2013 verwiesen.

In der Stellungnahme vom 5.6.2013 zum Vorbericht der Außenprüfung durch die steuerliche Vertretung wird ***5*** Punkt 8 Beteiligungsveräußerung festgehalten:

„Punkt 8. Beteiligungsveräußerung:

Dieser Punkt stellt das Kernstück der Außenprüfung dar. Umso bedauerlicher ist es, dass dieser Punkt dem Abgabepflichtigen und seiner steuerlichen Vertretung- trotz diesbezüglicher Anfrage- über weite Bereiche der Prüfung verheimlicht wurde. Prüfungsbeginn war der 10.9.2012, eine detaillierte Befragung des Abgabepflichtigen mit Niederschrift zu diesem Thema fand am 4.12.2012 statt. Zu diesem Zeitpunkt war dem Abgabepflichtigen der Inhalt der anonymen Anzeige nicht bekannt, da vor dieser Niederschrift keine Akteneinsicht gewährt wurde. Diese ist schlussendlich am 7.1. durch Übergabe einer teilweise geschwärzten Kopie der anonymen Anzeige erfolgt. Leider sind dem Abgabepflichtigen durch diese Schwärzungen wesentliche Informationen nicht zugänglich.

Der erhöhten Mitwirkungspflicht bei der Klärung von Auslandssachverhalten wurde unseres Erachtens entsprochen. Es wurden u. a. Jahresabschlüsse der ausländischen Gesellschaften und Verträge vorgelegt und umfangreiche Auskünfte (siehe u.a. Niederschrift vom 4.12.2012) erteilt. Die Ermittlung der seinerzeitigen Anschaffungskosten hat sich als besonders schwierig erwiesen. Aber auch in diesem Punkt konnten schlussendlich umfangreiche Unterlagen übergeben werden. Die Beschaffung dieser Unterlagen aus dem Jahr 1995 war besonders aufwendig und schwierig und war nur mit erheblicher zeitlicher Verzögerung möglich.

Wir möchten nochmals darauf verweisen, dass es sich um einen Verkauf einer Beteiligung handelt

Dies ist nicht mit dem Verkauf von Grundstücken gleichzusetzen, auch wenn diese einen wesentlichen -aber nicht alleinigen - Vermögenswert der Beteiligung darstellen. Die Ermittlung

von Vergleichswerten für Grundstückveräußerungen geht daher zumindest teilweise ins Leere. Der methodische Ansatz, aus diversen Zeitungsinseraten, Aussagen von Brancheninsidern (welche?) oder gar Aussagen von anonymen Anzeigern oder von diesen namhaft gemachten Personen, einen üblichen Marktpreis zu ermitteln scheint nicht fachgerecht und zielführend. Aus diesen fiktiven Vergleichswerten steuerliche Konsequenzen abzuleiten ist jedenfalls abzulehnen. In diesem Zusammenhang möchten wir darauf hinweisen, dass uns die Einsichtnahme in die Aussage eines Zeugen, der in der anonymen Anzeige genannt wurde, bisher verweigert wurde.

Der Abgabepflichtige hat zahlreiche Argumente vorgebracht, warum er die Beteiligung zum vorliegenden Verkaufspreis veräußert. Auf diese Argumente wurde seitens der Finanzverwaltung in keiner Weise eingegangen. Vielmehr wird den Aussagen in einer anonymen Anzeige Glauben geschenkt.

Wir möchten in diesem Zusammenhang nochmals auf das Angebot des Abgabepflichtigen hinweisen, die Grundflächen direkt vor Ort zu besichtigen, um etwaige wertbeeinflussende Umstände aufzuzeigen.

Wir halten daher fest, dass den Ausführungen im Vorbericht keinesfalls zu folgen ist und beantragen die Einkünfte aus Beteiligung laut Kaufvertrag unter Berücksichtigung allfälliger Anschaffungskosten festzusetzen. Weitere detailliertere schriftliche Stellungnahmen zu einzelnen ohnehin bereits mündlich besprochenen Punkten behalten wir uns vor. Sie scheinen an dieser Stelle nicht sinnvoll, da im Zuge der Schlussbesprechung vor allem Thema der Berücksichtigung der anonymen Anzeige zu behandeln ist.“

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid vom 18.06.2013 indem es die Feststellungen der Betriebsprüfung berücksichtigte und die sonstigen Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen mit € 369.349,88 ansetzte.

Mit der Beschwerde vom 24.7.2013, der nachgereichten Begründung 3.10.2013 wurde im wesentlichen ausgeführt, dass der Mitwirkungspflicht entsprochen wurde und bei Mitwirkung der Abgabepflichtigen keine Schätzungsbefugnis gegeben sei. Zu der Bewertung der Anteile sei auszuführen, dass beim Verkauf der Anteil sämtliche Aktiva und Passiva verkauft würden. Zur Wertfindung für landwirtschaftliche Grundstücke sei auszuführen, dass Aussagen, die anonyme erfolgten, nicht zulässig seien. Weiters, dass bei den angeführten Recherchen der Betriebsprüfung in Artikeln und Inseraten sowie auf Agrarimmobilien spezialisierten Internetseiten nicht feststehe, dass inserierte Preise auch erzielt werden. Als Gegenbeispiel wird der Artikel der ***36*** Zeitung vom 15.11.2020 genannt. Schlussendlich sei festzuhalten, dass keine einzelnen Liegenschaften, sondern Gesellschaftsanteile an ausländischen Kapitalgesellschaften veräußert wurden.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 2.7.2015 abgewiesen. Die Begründung war im wesentlichen, dass § 13 Abs 2 BewG besage, dass der gemeine Wert von

Kapitalgesellschaften, sofern er sich nicht aus den Veräußerungen ableiten lässt, unter Berücksichtigung des gesamten Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen ist. Der Beschwerdeführer bringe auch keine konkreten Umstände vor, die den Wert der Liegenschaften beeinflusst hätten. Vorgelegte Gutachten des Beschwerdeführers seien für die Behörde nicht nachvollziehbar.

Der Prüfer prüfe einen weiteren Fall und hätten Internetrecherchen ergeben, dass für die Jahre 2009 und 2010 Preisangaben zwischen 3000,00 € und 5.000,00 € sich ergeben.

Zur Nichtzulässigkeit der anonymen Anzeige ist auszuführen, dass diese Anzeige lediglich ausschlaggebend für die Einleitung der Prüfung war.

Im Vorlageantrag vom 15.07.2015 wurden im wesentlichen auf die Argumente der Beschwerde verwiesen und ausgeführt, dass die vorgelegten Gutachten im Fall ***3*** ***5*** von der Finanzverwaltung akzeptiert worden sind. Die Schätzung des Finanzamtes beruhe auf Vermutungen und Basis eines anonymen Schreibens. Auch die Verweise auf andere Prüfungsfälle würden, bei denen Werte zwischen € 3.000,00 und € 4.000,00, wieder nur anonymisiert werden.

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit folgender kurzer Zusammenfassung vor.

„Sachverhalt: Verkauf einer Beteiligung an einer ausländischen Beteiligungsgesellschaft im Jahr 2009. Die LuF-Liegenschaften waren die einzig werthaltige Bilanzposition. Strittig ist der Veräußerungserlös - insbes. die vom Außenprüfer vorgenommene Schätzung.

Beweismittel: Vom Prüfer vorgenommene und im Arbeitsbogen dokumentierte Erhebungen und Überprüfungen. Ergänzende Erhebungen durch den Fachbereich anlässlich der Beschwerdeerledigung (Begründung)

Stellungnahme: Um Abweisung des Beschwerdebegehrens wird ersucht.“

In der auf Antrag des Beschwerdeführers am 06.03.2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde folgendes wesentliches Zusätzliches vorgebracht:

*„Der Vertreter des Bf. beantragt die Beauftragung eines Gutachtens zwecks Unternehmensbewertung des Anteils an der ***35*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. bezüglich Immobilienbewertung.*

Die ausländische Kapitalgesellschaft war die einzige Möglichkeit auf legalen Wege in Ausland landwirtschaftlichen Grund zu besitzen. Aufgrund des Eintrittes in den Ruhestand und des Bezugs einer Pension entschloss sich der Bf., die ausländischen Kapitalbeteiligungen aufzugeben oder zu veräußern. Aufgrund der absehbaren Rechtsunsicherheit, ob die

*ausländischen Grundeigentümer weiterhin ihren Besitz behalten können oder eine Enteignung drohen würde, konnte nicht ausreichend über die Höhe des Veräußerungspreises verhandelt werden. Insbesondere da die damaligen rechtlichen Bestimmungen in Ausland politisch in Frage gestellt worden sind und auch EU-rechtswidrig waren. Aufgrund dessen hat eine Bewertung der Kapitalgesellschaft ***35*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. im Jahre 2009 unter den damaligen Verhältnissen von einem Sachverständigen für Unternehmensbewertung und Immobilie zu erfolgen.*

*Die RichterIn bringt vor, dass prinzipiell der Ausschnitt aus der ausländischen Monatszeitung ***36*** Zeitung von 15.11.2010 über aktuelle Immobilie realistische Veräußerungspreise für landwirtschaftliche Grundstücke und Ackerland im Durchschnitt für das Jahr 2010 anführt.*

*Das FA und die rechtsfreundliche Vertretung des Bf. halten die von der ***36*** Zeitung Durchschnittswerte von ***37*** und ***38*** Grundstücke für allgemein nicht unmöglich.*

*Zur Frage, warum ein Gutachten zum Verkauf der ***39*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. im Jahr 2010 an der auch ***2*** ***3*** geringfügig beteiligt war, nicht auch als Gutachten für die Veräußerung im Jahr 2009 herangezogen wurde – wie vom Bf. vorgebracht - kann das FA keine Auskunft geben.*

Auch der Bf. hat dieses Gutachten nicht vorgelegt.

Unter Zugrundelegung eines Veräußerungspreises von 1390,- € pro Ha für die veräußerten 87,40 Ha würde in gemeinsamer Berechnung mit FA und rechtsfreundlicher Vertretung eine Abgabennachforderung von 31.081,06,- € für das Jahr 2009 ergeben.

Dem FA und dem Bf. bzw. rechtsfreundlichen Vertreter wird aufgetragen bis zum 15.04.2024 folgendes dem BFG bekanntzugeben:

*Ob das Gutachten, welches beim Verkauf bei der ***40*** ***41*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. Im Jahr 2010 erstellt wurde, als Grundlage für die Wertfeststellung des Verkaufes der ***35*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. Im Jahr 2009 herangezogen werden kann.“*

Das Finanzamt übermittelte am 25.04.2024 die anonyme Anzeige, die das Finanzamt zu einer Prüfung veranlasste.

Der rechtsfreundliche Vertreter des Beschwerdeführers übermittelte am 25.04.2024 das Gutachten zum Verkauf der ***42*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft dem Bundesfinanzgericht.

Im darauffolgenden Erörterungstermin vom 26.04.2024 wurde folgendes Zusätzliches erörtert:

„Das Gutachten, das vom rechtsfreundlichen Vertreter übermittelt worden ist, stellt auf Seite 9 und 10 der deutschen Übersetzung spezialisierte Grundwerte pro Hektar und Verkehrswerte pro Hektar in Euro dar.

Herr Betriebsprüfer (hg. Anm. Betriebsprüfer) führt aus, dass das vorgelegte Gutachten nur eingeschränkt aussagetauglich ist. Das Gutachten führt vergleichsweise sehr kleine Flächen als Vergleichsgrundlage an. Es wurde nicht auf die Beschaffenheit der zu bewertenden Grundstücke dezidiert eingegangen. Die im Gutachten genannten Abschläge sind nicht nachvollziehbar und absolut unüblich in dieser Größenordnung. Zum Gutachten ist zu sagen, dass aus eigenen Recherchen des Prüfers im Zuge der Betriebsprüfung und des Beschwerdeverfahrens, andere Werte als wie im Gutachten ermittelt, festgestellt wurden. Die Bandbreite damals und heute wurde auf Grund der doch sehr großen, zusammenhängenden Flächen mit € 4.000,- bis € 6.000,- pro Hektar ermittelt.

Anmerkung des Gerichtes: Diese Ausführungen wurden von Herrn Betriebsprüfer auch im Zuge des Verfahrens dargelegt.

Herr Betriebsprüfer legt Fotokopien der Grundstücke aus Google Maps vor, in denen er die betreffenden Flächen markiert hat. Aus seiner Sicht sind alles Ackerböden, die im normalen landwirtschaftlichen Umfang zu bewirtschaften waren.

*Herr ***3*** ***43***. führt auf die Frage, warum er im Jahr 2009 seine Anteile an der ausländischen ***35*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. verkaufen wollte, aus: Soweit sich Herr ***3*** ***43***. erinnern kann, begann nach der Jahrtausendwende für Infrastrukturmaßnahmen eine Inanspruchnahme der landwirtschaftlichen Flächen durch verschiedene ausländische Firmen. Es wurde aufgedigelt, es wurde mit schweren Maschinen über die landwirtschaftlichen Flächen gefahren – unabhängig von der Jahreszeit - und bestehende Leitungen erneuert. Herr ***3*** ***43***. führt aus, dass er auf Grund seines Alters durch diese Einschränkungen der landwirtschaftlichen Tätigkeit psychisch stark belastet war. Auf Grund des Erreichens eines Alters von 70 Jahren wollte er sich nicht länger mit diesen Schwierigkeiten auseinandersetzen. Außerdem waren ständig Gerüchte im Umlauf, dass nicht-ausländische Staatsangehörige enteignet werden sollten. Diese Gerüchte waren für ihn ebenso, unabhängig von ihrem Wahrheitsgehalt, eine große Belastung. Herr ***3*** ***43***. führt aus, dass er frei von seiner Beteiligung sein wollte, er aber nicht wusste, dass sein ***7***, Herr ***5*** ***3***, im darauffolgenden Jahr (2010) die restlichen Beteiligungen verkaufen würde.*

*Zur Frage wie der Verkauf der ***35*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. zustande gekommen ist, führt Herr ***3*** ***43***. aus, dass er einfach nur verkaufen wollte. Er wollte aus der Beteiligung aussteigen. Aus seiner Erinnerung kam der Käufer Herr ***11*** ***12*** auf ihn zu. Herr ***3*** ***43***. führt aus, dass Herr ***12*** auf ihn zugegangen ist und er gemeinsam mit Herrn ***12*** die zum Verkauf stehenden Flächen der*

35 Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. *besichtigt hat. Laut Herrn ***3*** ***43***. führte Herr ***12*** aus, wie viel Geld er zur Verfügung hat und dass dies sein Angebot sei. Herr ***3*** ***43***. akzeptierte das Angebot des Herrn ***12*** - € 50.000,-.*

*Herr Betriebsprüfer führt aus, dass nach dem Beitritt Ausland 2004 zur EU eine durchschnittliche Förderung pro landwirtschaftlichem Hektar (je nach Bewirtschaftung) von € 250,- von der EU ausbezahlt worden ist. Dies würde im gegenständlichen Fall bei € 250,- pro Hektar Förderung binnen zwei Jahren den gegenständlichen Kaufpreis amortisieren. Auch im zugleich geprüften Fall des Herrn ***5*** ***3*** wurde ein Pachtzins von € 400,- pro Hektar ab dem Jahr 2010 als realistisch angesetzt und seitens des Steuerpflichtigen akzeptiert.*

*Herr ***46*** führt aus, dass wenn das FA schätzt, dann hätte es vorher zumindest im Wege der Amtshilfe – wie gesagt, Ausland war schon in der EU – den Herrn ***12*** stellig machen können, Handelsregistrauszüge organisieren und bei den zuständigen Agrarbehörden Werte von landwirtschaftlichen Grundstücken erheben lassen können.*

*Herr Betriebsprüfer stimmt Herrn ***44***. ***46*** zu, dass der ***45*** Immobilienmakler aktuell nicht mehr aktiv sein wird, aber im Jahr 2012 und 2013 aktiv war.*

Herr Betriebsprüfer führt aus, dass im Zuge der Betriebsprüfung und des nachfolgenden Verfahrens ausdrücklich auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten hingewiesen wurde. Es war der Behörde nicht möglich, ohne Mitwirkung des Abgabepflichtigen Unterlagen und Sachverhalte vollständig zu ermitteln. Es wurden niederschriftliche Erhebungen bei potentiellen Käufern der Liegenschaften durchgeführt, wobei das Ergebnis dieser Erhebungen die von der Behörde angesetzten Grundstückpreise bestätigten.

*Laut Frau ***47***, ***48*** ist die Schätzung gerechtfertigt, da der im Kaufvertrag genannte Veräußerungspreis von € 50.000,- nicht der Realität entsprechend sein kann. Ihres Erachtens nach sind genügend Recherchen seitens der Finanz getätigt worden, die einen wesentlich höheren Veräußerungswert belegen.*

*Herr ***44***. ***46*** führt aus, dass auf Grund der glaubwürdigen Aussagen des Herrn ***3*** ***43***. kein Grund besteht, in öffentlichen Urkunden einen anderen Kaufpreis als den tatsächlichen Kaufpreis gegenüber den ausländischen und österr. Behörden anzugeben. Daher besteht aus Sicht ***44***. ***46*** keine Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO.*

*Frau ***47***, ***48*** führt aus, dass trotz der Situation des Herrn ***3*** ***43***. (Alter, psychische Belastung) es unrealistisch ist, einen Kaufpreis der derartig geringer ist als die Recherchen des FA ergeben haben, zu akzeptieren.*

Herr Betriebsprüfer führt aus, dass die Behörde verpflichtet ist, alles festzustellen was den wahren Sachverhalt untermauert. Ist dies auf Grund der mangelhaft und unvollständig

vorgelegten Unterlagen und Vorbringen nicht möglich, hat sie eigene Ermittlungen anzustellen und damit dem wahren wirtschaftlichen Sachverhalt festzustellen.

*Herr ***44***. ***46*** führt aus, dass er seinen Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens im Bereich Immobilien- und Unternehmensbewertung auf Grund des komplexen Sachverhaltes mit Auslandsbezug aufrechterhält, falls das Gericht von einer Schätzungsbefugnis in diesem Zusammenhang ausgeht.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Herr ***2*** ***3*** ***4***, Beschwerdeführer, bezog im Jahr 2009 nichtselbständige Einkünfte und war zusammen mit seinem ***7*** an der ***39*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft in Ausland beteiligt. Mit Spaltungsvertrag vom 10.06.2009 erfolgte die Aufteilung der ***39*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft mit Wirksamkeitstag 01.09.2009. Von 188 ha landwirtschaftlicher Fläche wurden 87,4 ha an ***49*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft übertragen. Alleingesellschafter der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft war Herr ***3*** ***2***.

Mit Vertrag vom 28.10.2009 verkaufte der Beschwerdeführer seine Beteiligung an der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft an die Firma ***10*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft. Laut Kaufvertrag wurde ein Betrag von 50.000,00 Euro für diesen 100% Anteil an der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft vereinbart.

Der Beschwerdeführer legte im Zuge des Prüfungsbeginnes den Verkauf der Beteiligung an der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft offen und gab einen Veräußerungserlös im Betrag von 50.000,00 Euro bekannt.

Die Anschaffungskosten wurden im Zuge der Außenprüfung mit 2.000,00 Euro ermittelt.

Das Finanzamt ermittelte sehr umfangreich und detailliert Wertverhältnisse für landwirtschaftliche Flächen im betreffenden Gebiet. Es konnte dies jedoch nur anhand von Zeitungsartikeln, Internetrecherchen und Befragungen über Verkaufsangebote darlegen. Es konnte dies jedoch nicht mit konkreten Verkäufen belegen.

Aufgrund der von der Betriebsprüfung durchgeführten Recherchen wurde die Werthaltigkeit der Beteiligung an der ***9*** Beteiligungsgesellschaftsgesellschaft vom Finanzamt höher geschätzt als vom Beschwerdeführer als Veräußerungserlös bekanntgegeben.

In weiter Folge konnte das Finanzamt aber keinerlei ungeklärte Vermögenszuwächse oder Geldzuflüsse jeglicher Art beim Beschwerdeführer oder naher Angehörigen feststellen. Es

konnten auch keinerlei ungewöhnliche Lebenshaltungskosten festgestellt werden, die der Beschwerdeführer nicht mit dem Bezug seiner Pension hätte abdecken können.

Die Festsetzung eines höheren Veräußerungserlöses mittels Schätzung beruhte einzig auf den Feststellungen über den Wert landwirtschaftlicher Flächen in der Nähe der vom Beschwerdeführer verkauften Flächen mittels Berichten in Zeitungen, Anzeigen von Immobilienmaklern, Befragungen sowie der anonymen Anzeige. Einen konkreten Zufluss gleich welcher Art eines Betrages über den bekanntgegebenen Veräußerungserlös von 50.000,00 Euro hinaus konnte das Finanzamt trotz umfangreicher Ermittlungen beim Beschwerdeführer nicht feststellen und belegen.

2. Beweiswürdigung

Dies ergibt sich aus dem Verfahren, den vorgelegten Unterlagen und den glaubwürdigen Ausführungen des Beschwerdeführers im Erörterungstermin. Das Alter und die psychische Belastung bezüglich der von Errichtung von Infrastrukturmaßnahmen ständig betroffenen Flächen sowie die Ungewissheit über Eigentumsrechte für nichtausländische Staatsangehörige waren für einen zum Zeitpunkt der Veräußerung 70-jährigen glaubwürdige Gründe seine Beteiligung möglichst rasch zu veräußern. Dies auch unter dem Aspekt einen wesentlich geringeren Veräußerungserlös zu erzielen. Unter dem Gesichtspunkt der ausreichenden finanziellen Absicherung durch seine Pension, ist diese Aussage auch in diesem Einzelfall glaubwürdig. Der Aussage, dass er das Angebot des Herrn ***12*** angenommen habe, da dieser ihm gesagt habe, dass er 50.000,00 Euro habe und dies bezahlen könne, ist auch in diesem Zusammenhang glaubwürdig. Ein schneller Verkauf kann nur an Käufer erfolgen, die den Veräußerungserlös sofort bezahlen können.

Diese Aussage des Beschwerdeführers in der Erörterung ist glaubwürdig, da der Beschwerdeführer dies logisch richtig schilderte, kein Widerspruch in seiner Aussage vor dem Gericht festgestellt werden konnte und dem Gericht glaubwürdig darlegte wie sehr ihn die ungewisse Situation der Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Flächen und der kommenden rechtlichen Rahmenbedingungen psychisch belastete.

Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2009 eine gesetzliche Pension, die ihm ein ausreichendes Einkommen sicherte. Der Veräußerungserlös war für seine Lebenshaltungskosten nicht erforderlich.

Aus all diesen Gründen ist ein Veräußerungserlös von 50.000,00 Euro glaubwürdig und anzuerkennen, trotz der durchaus wahrscheinlichen Werthaltigkeit der veräußerten Flächen – wie das Finanzamt umfangreich darlegte. Doch die Vermutung allein, dass eine höherer Betrag geflossen sei, ist nicht ausreichend, wenn keine Feststellungen getroffen werden konnten, dass ein höherer Betrag an den Beschwerdeführer geflossen war.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdabe)

Bundesabgabenordnung, BAO:

§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegen auch Schätzungsergebnisse der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände zu enthalten vgl VwGH vom 20.09.2023, Ra 2023/13/0003.

Die Schätzungsbefugnis ist dann gegeben, wenn die Grundlagen nicht ermittelt werden können oder keine ausreichenden Angaben gemacht werden.

Gemäß der Rechtsprechung des VwGH vom 17.01.2023, Ra 2021/13/0014 beruht die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln; insbesondere setzt die Schätzungsberechtigung kein Verschulden der Partei am Fehlen von Aufzeichnungen voraus. Eine Schätzung ist damit nicht nur in den Fällen des § 184 Abs. 2 BAO möglich.

Im gegenständlichen Fall begründete das Finanzamt die Schätzung damit, dass nach Ansicht des Finanzamtes der Wert der veräußerten landwirtschaftlichen Flächen wesentlich höher gewesen wäre und daher ein höherer Veräußerungserlös durch den Beschwerdeführer erzielt worden wäre.

Das Finanzamt stellte glaubhafte Feststellungen nach umfangreichen Ermittlungen an, dass der Wert der landwirtschaftlichen Flächen im betreffenden Gebiet höher hätte sein können. Auch betonte es zu recht, dass den Beschwerdeführer eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten treffe. Es wurden aber keine konkreten Mitwirkungspflichten angeführt, denen der Beschwerdeführer nicht nachgekommen sei, die Auswirkungen auf die Feststellung des tatsächlich geflossenen Veräußerungserlöses hatten. Auch wurde nicht im Wege einer Amtshilfe versucht, genauere Informationen zu der Werthaltigkeit der landwirtschaftlichen Flächen sowie des Veräußerungserlöses zu erlangen, da die hoheitlichen Befugnisse an der Staatsgrenze enden.

Ausgehend von einem vermuteten höheren Wert der veräußerten Flächen, hätte das Finanzamt glaubhafte Feststellungen treffen müssen, dass dem Beschwerdeführer ein höherer Betrag als die bekanntgegebenen 50.000,00 Euro zugeflossen ist. Dies war dem Finanzamt trotz vieler Bemühungen nicht möglich zu ermitteln.

Hingegen konnte – wie oben dargelegt – der Beschwerdeführer glaubwürdig darlegen, dass ihm nur ein Betrag von 50.000,00 zugekommen ist.

Aus den ganzen Verfahren konnte nach Ansicht des Gerichtes trotz umfangreicher Ermittlungen des Finanzamtes objektiv kein Zufluss eines höheren Betrages als 50.000,00 Euro an den Beschwerdeführer festgestellt werden.

Das Gericht stellt daher fest, dass der Veräußerungserlös ein Betrag von 50.000,00 Euro war. Da diese Besteuerungsgrundlage objektiv ermittelt werden konnte und wird, besteht keine Befugnis gemäß § 184 Abs. 1 BAO die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Die glaubhaften Feststellungen, dass in diesem Gebiet höhere Erlöse erzielt werden hätten können, konnten aber im gegenständlichen Falle nicht den tatsächlichen geflossenen Betrag durch weiteren konkreten Feststellungen widerlegen. Die glaubwürdige Darstellung des Beschwerdeführers in diesem gegenständlichen Fall ermöglicht objektiv eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlage. Es besteht daher keine Schätzungsbefugnis gemäß § 184 Abs 1 BAO.

Mangels Schätzungsbefugnis ist der Beschwerde stattzugeben.

Der Veräußerungsgewinn beträgt

50.000,00 € abzüglich 2.000,00 € = 48.000,00 €

Da das Gericht den Veräußerungserlös mit dem bekannt gegebenen Betrag von 50.000,00 € feststellt, besteht keine Schätzungsbefugnis. Der Antrag des rechtsfreundlichen Vertreters auf ein Gutachten zur Ermittlung Werthaltigkeit der veräußerten Flächen wird daher abgewiesen.

Gemäß Art 13 DBA Österreich/ Ausland steht Österreich das Besteuerungsrecht für die Veräußerung der Beteiligung zu.

Einkommensteuergesetz, EStG:

§ 31. (1) Zu den sonstigen Einkünften gehören die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

(3) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen

- dem Veräußerungserlös (Abs. 1) oder
- dem Abwicklungsguthaben (Abs. 2 Z 1) oder
- dem gemeinen Wert der Anteile (Abs. 2 Z 2)

einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle des Eintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten gilt der gemeine Wert als Anschaffungskosten.

§ 33. (1) Die Einkommensteuer beträgt jährlich bis zu einem Einkommen von 11 000 Euro 0 Euro. Für Einkommensteile über 60 000 Euro beträgt der Steuersatz 50%.

Bei einem Einkommen von mehr als 11 000 Euro ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

Einkommen Einkommensteuer in Euro

über 11 000 Euro bis 25 000 Euro $(\text{Einkommen} - 11\,000) \times 5110$

14 000

über 25 000 Euro bis 60 000 Euro $(\text{Einkommen} - 25\,000) \times 15125 + 5110$

35 000

über 60 000 Euro $(\text{Einkommen} - 60\,000) \times 0,5 + 20\,235$

(2) Von dem sich nach Abs. 1 ergebenden Betrag sind die Absetzbeträge nach den Abs. 4 bis 6 abzuziehen.

§ 37. (1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),
-

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Dies gilt nicht für Einkünfte, die durch eine gemäß Abs. 8 erlassene Verordnung von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen wurden.....

(4) Einkünfte auf Grund von Beteiligungen sind

1. Beteiligungserträge:

a) Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen....

2. Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen:

a) Gewinne

- aus der Veräußerung oder Entnahme einer Beteiligung im Sinne der Z 1 und.....

Gemäß § 31 EStG iVm § 33 EStG iVm § 37 EStG steht für die Beteiligungsveräußerung ein ermäßigter Steuersatz zu.

Der Beschwerde gegen die Einkommensteuer 2009 wird stattgegeben

Die Berechnung und Höhe der Abgabe ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

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 Revision ist nicht zulässig, da Sachverhaltsfeststellungen in freier Beweiswürdigung zu treffen waren. Es waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen.

Wien, am 26. Juni 2024