

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Daniela Regina Denk in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Bernhart Steuerberatungs GmbH, Albertgasse 35 Tür 15, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 11. Februar 2021 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 12. Jänner 2021 betreffend Aufhebung § 299 BAO / Sonstige 2021 zu Recht erkannt:

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

Der Bescheid vom 12. Jänner 2021, mit dem der Antrag auf Aufhebung der Feststellungsbescheide 2014 bis 2017 vom 10. Juli 2019 gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde, wird abgeändert.

Die Feststellungsbescheide 2014 bis 2017 vom 10. Juli 2019 werden gemäß § 299 BAO aufgehoben.

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

Die Beschwerdeführer erwarben innerhalb von vier Jahren drei Grundstücke. Diese wurden parzelliert, in weiterer Folge jeweils Doppelhaushälften darauf errichtet, verkauft und der Immobilienertragsteuer unterworfen. Die Doppelhäuser seien zur Eigennutzung vorgesehen worden, konnten jedoch nach dem Vorbringen der Beschwerdeführer aus unterschiedlichsten Gründen nach Errichtung doch nicht selbst genutzt werden und hätten daher wiederverkauft werden müssen.

Die Behörde setzte die im Rahmen der Außenprüfung im Schätzungsweg ermittelten Einkünfte für die Jahre 2014 bis 2017 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb an, da sie dem Vorbringen der Beschwerdeführer nicht folgte. Die Bemessungsgrundlagen wurden gemäß § 184 BAO geschätzt, da für die errichteten Doppelhäuser keine Belege vorgelegt werden konnten. Die Erstbescheide ergingen am 10.07.2019.

Am 15.07.2019 erfolgte eine amtswegige Bescheidberichtigung nach § 293b BAO, da in den Erstbescheiden der Gewinnfreibetrag nicht berücksichtigt wurde.

Am 19.08.2019 wurde Beschwerde gegen die ergangenen Berichtigungsbescheide gemäß § 293b BAO vom 15.07.2020 erhoben, wobei im Wesentlichen ausgeführt wurde, dass die Herstellungskosten von der Behörde zu niedrig angesetzt wurden, wodurch sich unrichtige Einkünfte ergeben würden. Ein Gutachten wurde laut beschwerdeführender Partei nachgereicht werden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 06.11.2019 wies die Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte begründend aus, dass die von den Beschwerdeführern vorgebrachten Einwendungen in einer Beschwerde gegen die Erstbescheide vom 10.07.2019 vorzubringen gewesen wären, eine Behandlung im Rahmen der Bescheidbeschwerde gegen die Bescheide vom 15.07.2020 sei nicht zulässig.

Am 25.11.2019 brachten die Beschwerdeführer mit Schreiben vom 19.11.2019 einen Antrag gemäß § 299 BAO ein und beantragte, die für die Jahre 2014 bis 2017 ergangenen Feststellungsbescheide aufzuheben und durch „den Antrag entsprechende Bescheide“ zu ersetzen. Dem Antrag wurden Gutachten zur Feststellung der Bemessungsgrundlage beigelegt. Begründend wurde ausgeführt, das Finanzamt habe bei einer Betriebsprüfung den Verkauf von Liegenschaften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, und dies nur, weil die Belege für die Herstellungskosten nicht mehr vorhanden wären. Das Finanzamt schätzte daraufhin die Herstellungskosten, jedoch sei diese Schätzung von falschen, bzw. zu niedrigen Werten ausgegangen. Die gutachterliche Bewertung durch einen gerichtlich beeedeten Sachverständigen belege, dass die Herstellungskosten welche bei den Schätzungen durch das Finanzamt angenommen wurden, viel zu niedrig seien. Die durch das Finanzamt angenommenen Bewertungsätze liegen um nahezu die Hälfte niedriger als der Gutachter diese feststellte, obwohl ein hoher Anteil an Lohnkosten nicht berücksichtigt wurde, weil ein belegmäßiger Nachweis nicht erbracht werden konnte.

Die Behörde wies den Antrag mit Bescheid vom 19.10.2020 ab, welchem die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO fehlte.

Gegen diese Erledigung stellten die Beschwerdeführer eine als Vorlageantrag titulierte Beschwerde, welche mit Beschluss vom 02.02.2021, RV/7100030/2021 durch das Bundesfinanzgericht als nicht zulässig zurückgewiesen wurde.

Die Behörde erließ in der Zwischenzeit am 12.01.2021 einen korrigierten Abweisungsbescheid, in welchem auf die Rechtsfolgen der Zustellfiktion nach § 101 Abs. 3 BAO hingewiesen wurde.

Gegen diese Erledigung vom 12.01.2021 erhoben die Beschwerdeführer eine Bescheidbeschwerde (Schreiben vom 10.01.2021) und verzichtete auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO.

In der am 28.06.2024 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend vorgebracht, dass die Beschwerde gegen den Bescheid vom 12.01.2021 gerichtet sei und beantragte die Feststellungsbescheide vom 10.07.2019 aufzuheben/abzuändern.

Beide Parteien hielten fest, dass nur die Höhe der Herstellungskosten strittiges Thema des Verfahrens sei.

Auf Befragen der Beschwerdeführer, warum Rechnungen zum Grundstücksankauf, zu Kreditunterlagen und Strom-Bezug sowie auch alle baubehördlichen Schriftstücke vorhanden seien, aber keine Rechnungen zu den Bautätigkeiten selbst vorgelegt werden können wird ausgeführt, dass es sich um eine private Angelegenheit gehandelt habe und aus diesen Gründen keine Rechnungen aufgehoben wurden. Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführer ergänzte, dass auch aufgrund von 3 Übersiedlungen diesbezüglich keine Rechnungen mehr vorhanden seien. Vorgebracht wird weiters, dass man bei fast allen Arbeiten mitgeholfen habe, außer bei den Arbeiten die Fachexpertise benötigt hätten. Arbeiten betreffend Dach, Installationsarbeiten, Heizung seien durch Professionisten ausgeführt worden, hier seien lediglich Vorarbeiten geleistet worden.

Laut belangter Behörde seien im Prüfungszeitraum 2 Firmen namhaft gemacht worden. Die ***Y-Bau*** und die ***Elektro***. Es konnten hierzu keine Ausgangsrechnungen dieser Firmen vorgelegt werden, technische Überprüfungen seien kostenlos gemacht worden. Hierauf entgegnete der steuerliche Vertreter, dass man die Aussagen der Firmen als Schutzbehauptung gelten lassen könne.

Auf die Frage, warum Rechnungen nicht bezüglich auftretender Mängel bzw. hinsichtlich Gewährleistungsansprüche aufgehoben wurden, entgegnete ***Mitges2***, dies sei dem Alter der Zwillinge (diese waren damals noch sehr klein) und den wiederholten Umzügen geschuldet gewesen.

Die belangte Behörde brachte vor, dass die Prüfung 2017 begann, der letzte Verkauf habe Ende 2017 stattgefunden. Damals konnten keine Firmen namhaft gemacht werden, was aus Sicht der Behörde unglaubwürdig sei.

Der Beschwerdeführer ***Mitges1*** gab auf Befragen bekannt, dass er ausgebildeter Operationsassistent sei, bei der ***Baufirma 1*** sei er nur als Geschäftsführer tätig gewesen.

Auf Vorhalt, dass auf der Homepage der ***Baufirma 1*** Fotos der ***MStraße*** sowie der ***JTstraße*** abgebildet seien und dies den Anschein erwecke, dass die ***Baufirma 1*** doch ausführende Baufirma gewesen sei, wurde vorgebracht, dass keine anderen Bilder vorhanden gewesen und deshalb diese Referenzbilder herangezogen worden seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die belangte Behörde setzte die im Rahmen der Außenprüfung im Schätzungsweg ermittelten Einkünfte für die Jahre 2014 bis 2017 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit den Erstbescheiden am 10.07.2019 fest.

Am 15.07.2019 erfolgte eine amtswegige Bescheidberichtigung nach § 293b BAO, da im Erstbescheid der Gewinnfreibetrag nicht berücksichtigt wurde.

Am 19.08.2019 wurde Beschwerde gegen die ergangenen Berichtigungsbescheide gemäß § 293b BAO vom 15.07.2020 erhoben, die mit Beschwerdeverentscheidung vom 06.11.2019 abgewiesen wurden. Die vorgebrachten Einwendungen hätten in einer Beschwerde gegen die Erstbescheide vom 10.07.2019 vorgebracht werden müssen, eine Behandlung im Rahmen der Bescheidbeschwerde gegen die Bescheide vom 15.07.2020 (§ 293b BAO) war nicht zulässig.

Am 25.11.2019 brachten die Beschwerdeführer mit Schreiben vom 19.11.2019 einen Antrag gemäß § 299 BAO ein und beantragten, die für die Jahre 2014 bis 2017 ergangenen Feststellungsbescheide aufzuheben und durch „den Antrag entsprechende Bescheide“ zu ersetzen, da sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweise, weil die Bemessungsgrundlagen zu hoch geschätzt wurden und dadurch zu hohe Einkünfte zugerechnet wurden. Die Behörde wies den Antrag mit Bescheid vom 19.10.2020 ab, welchem die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO fehlte.

Die Behörde erließ erneut am 12.01.2021 einen Abweisungsbescheid, in welchem auf die Rechtsfolgen der Zustellfiktion nach § 101 Abs. 3 BAO hingewiesen wurde. Dagegen erhoben die Beschwerdeführer mit Schreiben vom 10.01.2021 eine Beschwerde und verzichteten auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO.

Bemessungsgrundlage (Schätzung Herstellungskosten):

Die sechs Gutachten zu den Doppelhaushälften wurden alle mit Datum 23.08.2019 und 28.08.2019 erstellt. Der Lokalaugenschein wurde für alle Liegenschaften am 02.07.2019 äußerlich vorgenommen, eine Gebäudebesichtigung von innen fand nie statt. Die Gutachtenserstellung erfolgte anhand einer Fotodokumentation. Die vom Privatgutachter

angeführten allgemein gehaltenen Parameter führten zu keinem nachvollziehbaren und schlüssigen Gutachten und waren daher nicht für die Berechnung heranzuziehen.

Mitges1 war Geschäftsführer der ***Baufirma 1***, die im Zeitraum von 22.11.2014 bis 27.06.2024 (Löschung) bestand.

Mit Kaufvertrag vom 22.03.2013 wurde die ***M-Straße 16*** in ***W-Dorf***, laut Grundbuch mit einer Fläche von 634 m², um EUR 63.000,00 erworben. Mit Bescheid vom 10.07.2013, AZ. ***AZ 1*** wurde das Grundstück mit der Nr. ***Nr***, KG ***W-Dorf*** zum Bauplatz erklärt. Der Baubewilligungsbescheid mit der Zl. ***AZ 1*** wurde mit 10.07.2013 ausgestellt. Hierauf wurde von den Beschwerdeführern ein Doppelhaus errichtet und eine Doppelhaushälfte im Oktober 2014 und eine Doppelhaushälfte im Mai 2015 verkauft. Hierzu konnten keine Rechnungen vorgelegt werden.

Im Juni 2014 wurde die ***J-Straße*** **44/46/48** in ***P-Dorf***, laut Grundbuch mit einer Fläche für die ***J-Straße*** 46 von 343 m², für die ***J-Straße*** 48 von 329 m² und für die ***J-Straße*** 44 von 384 m² (in Summe 1.056 m²), um EUR 65.000,00 erworben. Auf der Liegenschaft ***J-Straße*** 46-48 wurde im Jahr 2015 von den Beschwerdeführern ein Doppelhaus mit Garage und Carport errichtet. Es wurden keine Rechnungen vorgelegt. Für die Doppelhaushälfte ***J-Straße*** 46 sowie 48 wurden Bauleistungen durch die ***Baufirma 1*** über je EUR 10.413,10 in Rechnung gestellt. Auf der Liegenschaft ***J-Straße*** 44 wurde ein Einfamilienhaus saniert, hierfür konnten keine Rechnungen vorgelegt werden. Die ***J-Straße*** 46 wurde im April 2016, die ***J-Straße*** 48 im Juli 2016 sowie die ***J-Straße*** 44 im November 2016 verkauft.

Im Juni 2015 wurde die ***J-Zeile*** **22**, in ***E-Dorf*** um EUR 139.000,00 (139.270 lt. Gutachten) erworben. Hierauf wurde von den Beschwerdeführern ein Doppelhaus errichtet. Im Juli 2017 wurden beide Häuser verkauft, eines mit Poolanlage. Baubewilligungsbescheid vom 11.04.2016 mit der Zl. ***AZ 2***. Dieses Objekt wurde, wie dem Baubescheid zu entnehmen, 2016 errichtet und 2017 bezogen. Es wurde in Massivbauweise großteils zweigeschossig, bestehend aus Erd- und Obergeschoss, mit teilweise ausgebautem Dachgeschoss, errichtet. Es wurden keine Rechnungen vorgelegt. Für das Bauvorhaben ***J-Zeile*** 22 wurden Bauleistungen von der ***Baufirma 1*** über je EUR 37.265,90 in Rechnung gestellt.

Da keine Rechnungen vorgelegt wurden, erfolgte eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen, insbesondere der Herstellungskosten. Die Schätzung der belangten Behörde hinsichtlich der Berechnung der „fiktiven“ Herstellungskosten war, bis auf die Herstellungskosten pro m², nachvollziehbar und schlüssig. Im Vergleich zu den angesetzten EUR 1.135,00/m² der belangten Behörde bestand ein deutliches Missverhältnis zu publizierten Werten aus Österreich. Anhand österreichischer Literatur lagen die Baukosten bei durchschnittlichen EUR 1.800,00/m² für die Berechnung der Herstellungskosten. Durch diese erhebliche Differenz wurden die Herstellungskosten zu niedrig und demzufolge die Bemessungsgrundlagen der einzelnen Jahre

zu hoch angesetzt und in Folge dessen wurden zu hohe Einkünfte festgestellt. Die Sprüche der Feststellungsbescheide für die Jahre 2014 bis 2017 vom 10.07.2019 erwiesen sich demnach als nicht richtig.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend Liegenschaftskäufen, Bebauungsbeginn und Objektverkäufen gründen auf den vorgelegten Kaufverträgen, Baubewilligungsbescheiden und Grundbuchsauszügen und sind unstrittig.

Zu den Feststellungen betreffend Privatgutachten:

Zu den von den Beschwerdeführern vorgelegten Gutachten ist auszuführen, dass ein Bewertungsstichtag im eigentlichen Sinn nicht genannt wird, sondern vielmehr ein Bewertungsmonat. Da die Veräußerung der Objekte ***E-Dorf***, ***J-Zeile*** 22 am 06.07.2017 (Käufer Schr./Scha.) und 21.07.2017 (Käufer Pi) sowie ***P-Dorf***, ***JTstraße*** 48 am 12.07.2016 und ***W-Dorf***, ***M-Straße*** am 11.05.2015 erfolgte, ist offensichtlich als „Bewertungsstichtag“ der Monat, in dem die Veräußerung erfolgte, genannt. Als Bewertungsstichtag ist der Tag der Fertigstellung heranzuziehen.

In allen Gutachten wird ausgeführt, dass keines der Objekte von innen besichtigt wurde, da diese zum Zeitpunkt der Gutachtenserstellung bereits verkauft waren. Es fand ausschließlich bei allen drei Objekten/Liegenschaften am 02.07.2019 ein Lokalaugenschein von außen statt bzw. erfolgte die Befundaufnahme aufgrund von Fotos. Ein Gutachten hat laut Verwaltungsgerichtshof die auf einem Befund basierenden, erhobenen Tatsachen und die daraus abgeleiteten „tatsächlichen Schlussfolgerungen“ zu umfassen (VwGH 15.1.1980, 2623/79; Stoll, BAO-Kommentar II 1862). Stützt sich der Sachverständige auf Tatsachenfeststellungen, welche nicht auf eigenen Wahrnehmungen des Sachverständigen beruhen, so hat der Sachverständige klarzustellen, auf welche Weise er zu ihnen gekommen ist (VwGH 24.10.2012, 2008/17/0122).

Erfolgt die Befundaufnahme - so wie im vorliegenden Fall - längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag, hat der Gutachter auch Aussagen darüber zu treffen, aufgrund welcher Anhaltspunkte (zB das Vorliegen zeitnaher Dokumentation, vorgenommene Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem Vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112).

In den von den Beschwerdeführern vorgelegten Privatgutachten werden lediglich aufgrund einer Besichtigung von außen und anhand von vom Abgabepflichtigen zur Verfügung gestellten Fotos „fiktive“ Herstellungskosten geschätzt. Allein aufgrund der Fotos und Angaben des Abgabepflichtigen und ohne Innenbesichtigung wird die Einschätzung durch den

Sachverständigen vorgenommen, nähere Erläuterungen, wie der Gutachter zu den vorliegenden Werten gekommen ist werden nicht weiter ausgeführt. Die Werte, die der Gutachter hinsichtlich der Kosten pro m² herangezogen hat, werden anhand der vielfach zitierten Literatur (vorwiegend im Allgemeinen Teil des Gutachtens als Auflistung) nicht näher ausgeführt.

Bloße fachliche Stellungnahmen ohne Befund sind hinsichtlich ihrer Schlüssigkeit nicht überprüfbar und können den Sachverhaltsannahmen nicht zugrunde gelegt werden. (VwGH 14.10.1991, 90/15/0178; ... weil sie sich in der Abgabe eines Urteiles (eines Gutachtens im engeren Sinn) erschöpft, aber weder ausreichend die Tatsachen, auf die sich dieses Urteil gründet, noch die Art, wie diese Tatsachen beschafft wurden, erkennen läßt). Die belangte Behörde durfte eine solche Äußerung, die mangels Darlegung des vom Sachverständigen erhobenen Befundes nicht auf ihre Schlüssigkeit hin überprüft werden kann, ihren Sachverhaltsannahmen nicht zu Grunde legen (vgl. VwGH 26.01.1970, Slg. 7714/A).

Das Gutachten muss daher Befund und Gutachten im engeren Sinn enthalten (VwGH 24.10.2012, 2008/17/0122). Im Gutachten im engeren Sinn sind die Schlussfolgerungen und Erfahrungssätze ausführlich darzulegen. Ebenfalls sind die gutachterlichen Wertungen unter Angabe von Quellen zu begründen. Eine Quellenangabe in Klammer ersetzt keine Begründung, wenn darauf keine Begründung, wie im vorliegenden Fall, kommt.

Zur Tatsache, dass die vorgenommene Besichtigung und Wertermittlung 2 Jahre (**J-Zeile** 22), 3 Jahre (**JTstraße** 48) bzw. 4 Jahre (**M-Straße**) nach dem „Bewertungsstichtag“ stattgefunden hat, der Sachverständige daher gar keine Kenntnis des Bauzustandes bzw. der Qualität der Arbeiten zum „Bewertungsstichtag“ haben konnte, finden sich in den Privatgutachten keine Ausführungen. Der lapidare Satz im Gutachten, es handelt sich um eine hochwertige Ausstattung des Bau- und Erhaltungszustandes ohne weitere Ausführung, vermag nicht auszureichen. Über die Qualität der Ausstattung besteht insofern eine einvernehmliche Ansicht, als die belangte Behörde ihrer Schätzung eine hohe Ausstattung zugrunde legt. Eine luxuriöse Ausstattung wird zu keiner Zeit von den Beschwerdeführern vorgebracht, obwohl der Gutachter seiner Berechnung m²-Höchstpreise zugrunde legt.

Eine Darstellung der angesetzten „fiktiven“ Baukosten erfolgte nicht. Es wird in den Gutachten ausgeführt, dass die Baukosten an diesen Gebäuden nach vom Österreichischen Statistischen Zentralamt veröffentlichten Zahlen, wie Baukostenindex, Baupreisindex, Verbrauchspreisindex usw. sowie den Richtlinien bzw. Richtsätzen der Wohnbauförderung für das jeweilige Bundesland bzw. den eigenen Erfahrungen des Gutachters ermittelt werden. Auch werden die dem Herstellungswert zu Grunde gelegten Preise pro bebauter Fläche bzw. pro m³ umbauter Raum von ortsüblichen Herstellungskosten bzw. Baupreisen für vergleichbare Gebäude zum Bewertungsstichtag abgeleitet. Nähere Ausführungen unterbleiben hier jedoch, wären aber gerade diese Ausführungen für das Gutachten essentiell.

Ein Gutachten, das ziffernmäßige Berechnungen vornimmt, muss - um als schlüssig und nachvollziehbar gelten zu können - die maßgeblichen zu Grunde gelegten ziffernmäßigen Ausgangswerte nennen, weiters die konkreten Überlegungen und Berechnungsmethoden näher darstellen, welchen diese Ausgangswerte zur Erstellung des Gutachtens unterworfen werden, und schließlich die Anwendung dieser Überlegungen und Berechnungsmethoden nachvollziehbar darstellen (VwGH 6.9.2001, 2000/03/0195).

Woher die Aufteilung der Kosten in Lohn- und Materialaufwand im Gutachten stammt, kann wie bereits zur Höhe der Baukosten ausgeführt wurde, nicht nachvollzogen werden, da der Sachverständige auch hier lediglich auf Allgemeinplätze, Erfahrung und auf nicht näher definierte Literatur verweist. Eine Schlüssigkeits- und Nachvollziehbarkeitprüfung kann aus diesen Gründen nicht vorgenommen werden. Es wurden weder die Herkunft, noch die Überlegung dazu und keinerlei ziffernmäßige Darstellung vorgenommen bzw. angegeben. Die Behauptungen, dass 35 % Lohnleistungen erfolgt sind, sind daher lediglich solche. Dazu wird in den drei am 28.08.2020 erstellten Privatgutachten zusätzlich angeführt, dass wesentliche Leistungen von der Familie ***1*** erbracht wurden. Weder zum Umfang noch zur Art oder zur professionellen Durchführung dieser wesentlichen Leistungen sind im Privatgutachten Ausführungen zu finden. Hier kann den Ausführungen der belangten Behörde nur gefolgt werden.

Im Sachverständigengutachten sind weder über die entsprechenden beruflichen Qualifikationen, der die wesentlichen Leistungen tätigenen Familie ***1***, noch zu den tatsächlichen, professionellen Durchführungen dieser wesentlichen Leistungen in Natura Erläuterungen enthalten. Trotz der Tatsache, dass keine Innenbesichtigung stattgefunden hat, werden Beurteilungen über den Bauzustand und zur Ausstattung gemacht.

In den drei nicht unterschriebenen Privatgutachten vom 23.8.2020 wurde ausgeführt, dass die Objekte von der ***Baufirma 1*** errichtet wurden. Da die ***Baufirma 1*** am 28.11.2014 gegründet wurde, ist dies nicht nur nach Ansicht des Sachbearbeiters des Bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung ein valides Indiz, dass die Errichtung auch von dieser und nicht von der Familie ***1*** persönlich durchgeführt wurde. Auch das Bundesfinanzgericht erachtet das erstattete Vorbringen als nicht glaubwürdig, dass die Bauvorhaben nicht über die ***Baufirma 1*** abgewickelt wurden, sondern zum größten Teil durch die Familie ***1*** selbst. Dies würde auch erklären, warum gerade die Rechnungen betreffend Bauvorhaben nicht vorgelegt werden konnten, jedoch Rechnungen über Liegenschaftsankauf und damit einhergehenden Ausgaben im Detail vorliegen.

Ein Gutachten muss, um als schlüssig und nachvollziehbar gelten zu können, die maßgeblichen ziffernmäßigen Ausgangswerte nennen sowie die konkreten Überlegungen und Berechnungsmethoden darstellen (VwGH 6.9.2001, 2000/03/0195).

Ein Gutachten, das ziffernmäßige Berechnungen vornimmt, muss - um als schlüssig und nachvollziehbar gelten zu können - die maßgeblichen zu Grunde gelegten ziffernmäßigen Ausgangswerte nennen, weiters die konkreten Überlegungen und Berechnungsmethoden näher darstellen, welchen diese Ausgangswerte zur Erstellung des Gutachtens unterworfen werden, und schließlich die Anwendung dieser Überlegungen und Berechnungsmethoden nachvollziehbar darstellen (VwGH 6.9.2001, 2000/03/0195).

Eine begründungslose Anwendung eines Pauschalsatzes unter Bezugnahme auf nicht dargestellte Erfahrungssätze ist nicht nachvollziehbar und daher nicht fachgerecht. Die Erfahrung des Sachverständigen zur Begründung und zum Nachweis der Höhe der Herstellungskosten ist zu wenig. Die Begründung eines Gutachtens ist ein ureigenes Element jeder Gutachtertätigkeit. Es kommt nicht allein darauf an, dass ein Gutachten im Ergebnis richtig ist, es muss auch richtig begründet sein und für jeden Verbraucher nachvollziehbar und nachprüfbar sein. Ein Gutachten ist jedenfalls dann richtig, wenn es sorgfältig und lege artis erarbeitete Informationen (Fakten und als gekennzeichnete subjektive Fachmeinungen) für Laien nachvollziehbar und für Experten nachprüfbar vermittelt. Das Gutachten genügt diesen Anforderungen nicht, weil ihm nicht zu entnehmen ist, aufgrund welcher Überlegungen bzw. welcher Unterlagen die einzelnen Wertansätze ermittelt worden sind.

Die vom Privatgutachter angeführten allgemein gehaltenen Parameter führen zu keinem nachvollziehbaren und schlüssigen Gutachten und sind daher nicht für die Berechnung heranzuziehen.

Zur Schätzung kann ausgeführt werden:

Im Gegensatz zu dem nach Liegenschaftsbewertungsgesetz möglichen Ansatz von (allgemeinen) Richtwerten zur Ermittlung des Verkehrswertes, kennt das Steuerrecht den Begriff der (fiktiven) Herstellungskosten nicht. Herstellungskosten gemäß § 203 Abs. 3 Satz 1 UGB sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seiner Erweiterung oder für eine, über eine, über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Für die im Steuerrecht anzusetzenden tatsächlichen Herstellungskosten, kann das Liegenschaftsbewertungsgesetz nicht herangezogen werden, weil es keinerlei gesetzliche Bestimmungen im Steuerrecht gibt, dass die tatsächlichen Herstellungskosten auch „alternativ“ durch den Abgabepflichtigen geschätzt werden können.

Den Nachweis der tatsächlichen Herstellungskosten hat der Steuerpflichtige zu erbringen. Kann er dies nicht, ist die Behörde zur Schätzung befugt. Die Schätzungsbefugnis steht allein der Behörde zu. Dabei hat der Abgabepflichtige das Risiko der Unsicherheit der Schätzung zu tragen.

Die Aufstellung der belangten Behörde zur Ermittlung der Herstellungskosten erscheint bis auf den m²- Kostenansatz plausibel und nachvollziehbar. Ein gewisses Maß an Ungenauigkeit ist

einer Schätzung immanent. Die belangte Behörde nimmt bei der Berechnung der Herstellungskosten Bezug zu einer vom deutschen Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung herausgegebenen Richtlinie zur Ermittlung des Sachwertes vom 05.09.2012. Für die Berechnung werden die Werte für Doppel- und Reihenendhäuser für „Erd-, Obergeschoß, nicht unterkellert“ der Stufe 4 herangezogen (EUR 1.135,00). Vergleicht man diese Werte mit der österreichischen Literatur, erkennt man, dass die Herstellungskosten in Österreich weitaus höher gelegen sind.

Bei einer normalen Ausstattungsqualität geht man von einer standardmäßigen Ausstattung aus, etwa nach Wohnbauförderungsrichtlinien, keine Individualausstattung. Eine zeitgemäße Bauweise, Vorhandensein von bauphysikalischen Mindestwerten nach jeweiliger Norm wird angenommen. Bei gehobener Ausstattungsqualität liegt eine gediegene Ausstattungsqualität vor, jedoch ohne wesentliche Luxuskomponenten und Designerelemente, sehr gute aktuelle bauphysikalische Eigenschaften und Installationsqualität sowie wirtschaftlicher Energiebedarf seien gegeben. Eine hochwertige Ausstattungsqualität wird umschrieben mit Architektendesign, energiesparende solide Bauweise, zusätzliche Energiequellen, Installationen solide und sehr umfangreich, beste Ausstattung, Luxuskomponenten.

Da es sich bei gegenständlichen Objekten um keine Häuser im Architektendesign mit Luxuskomponenten laut vorliegenden Fotodokumentationen handelt und dies auch nicht von den Beschwerdeführern behauptet wird, ist von einer durchschnittlich gehobenen Ausführung auszugehen.

Dass es sich um keine normale Ausführung handelt, nimmt auch die belangte Behörde in ihrer Berechnung an und legt ihrer Berechnung eine hohe Ausstattung (Stufe 4 von 5, auch keine Luxuskomponenten) zu Grunde. Das Bundesfinanzgericht schließt aus den vorgelegten Unterlagen, wie auch die belangte Behörde, dass es sich um einen höheren Ausstattungsgrad handelt, von einer luxuriösen Ausstattung ist nicht auszugehen, da dies auch von den Beschwerdeführern zu keiner Zeit vorgebracht wurde.

Die Richtpreise in Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 2010 skizzieren Richtpreise für Herstellungskosten (inkl. Baunebenkosten) bei Mehrwohnungshäusern für Niederösterreich einen m²-Preis EUR 1.763,00 bis EUR 2.184,00 bei hoher Ausstattung. In dieser Auflage wurde nur in einfach, mittel und hoch bei der Ausstattung unterschieden. Da von einer hohen, aber nicht luxuriösen Ausstattung auszugehen ist, wird ein Betrag in Höhe von EUR 1.763,00/m² (valorisiert: Durchschnittswerte 2010 VPI 2010 100,0 zu 2016 VPI 2010 111,7 = EUR 1.969,27) heranzuziehen sein. Die Richtpreise in Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 2017 (7. Auflage) skizzieren Richtpreise für Herstellungskosten (inkl. Baunebenkosten) bei Mehrwohnungshäusern für Niederösterreich einen m²-Preis in Höhe von EUR 2.000,00 bei gehobener Ausstattung (Wohnnutzfläche) für 2016. In dieser Auflage wurde bereits zwischen einfacher, normaler, gehobener und hochwertiger Ausstattung unterschieden.

Auch Hietl, Orientierungswerte Neubau, gibt Orientierungswerte für Herstellungskosten für 2020 in Höhe von EUR 1.896,00/m² inkl. USt. für gehoben ausgestattete Doppelhäuser vor (valorisiert: Durchschnittswerte 2020 VPI 2010 119,80 gegenüber 2016 VPI 2010 111,7 = EUR 1.767,81). Zieht man diese Werte als Plausibilisierung heran, ist hier ein klares Missverhältnis zwischen den herangezogenen Werten aus Deutschland und Österreich erkennbar. Legt man der Berechnung einen Durchschnittswert zu Grunde, liegt man im vorliegenden Fall bei ca. EUR 1.800,00/m². Im Vergleich zu EUR 1.135,00/m² ist hier ein deutliches Missverhältnis gegeben.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

"Sache" des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ist, ob die Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO rechtmäßig war. Die Feststellungsbescheide 2014 bis 2017 selbst sind nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens (VwGH 24.05.2023, Ra 2023/15/0021; 23.11.2016, Ra 2014/15/0056, ÖStZB 2017/147, mwN).

Ist das Verwaltungsgericht der Ansicht, dass der Antrag auf Aufhebung - entgegen dem bei ihm angefochtenen Bescheid des Finanzamts - berechtigt ist, so ist der Bescheid des Finanzamts abzuändern und auszusprechen, dass der Bescheid, dessen Aufhebung beantragt wurde, aufgehoben wird. Allfällige neue Bescheide sind sodann vom Finanzamt zu erlassen (VwGH 24.05.2023, Ra 2023/15/0021).

§ 299 BAO

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;*
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.*

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz

entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (Ritz/Koran, BAO7 § 299 BAO Rz 10).

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059).

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123; 20.01.2016, 2012/13/0059; BFG 20.04.2021, RV/5101287/2018; Ritz/Koran, BAO7 § 299 BAO Rz 13).

Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der Berufung gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119).

Im Vergleich zur Bescheidbeschwerde nach §§ 243 ff BAO gewährt ein Aufhebungsantrag nach § 299 BAO dennoch nur einen etwas eingeschränkteren Rechtsschutz: Zum einen liegt die Beschwerdeentscheidung im Gegensatz zur Aufhebung nach § 299 BAO nicht im Ermessen der Behörde, zum anderen ist das Verfahren nach § 299 BAO auf die im Antrag genannten Gründe begrenzt. Wird der Antrag abgewiesen, können im Beschwerdeverfahren über die Abweisung des Antrags keine neuen Aufhebungsgründe vorgebracht werden. Zwischen der Beschwerde und der Maßnahme nach § 299 BAO bestehen daher „erhebliche Unterschiede“ (so VwGH 25. 4. 2019, Ro 2019/13/0014; *Fiala* in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.06 (2023) § 299 BAO Rz 3).

Zentrale Voraussetzung einer Bescheidaufhebung nach § 299 BAO ist, dass „der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist“. Die Unrichtigkeit muss also im Spruch liegen. Unbeachtlich ist daher etwa ein Begründungsmangel (VwGH 7. 4. 2020, Ra 2017/13/0009). Der Spruch eines Bescheides ist dann unrichtig, wenn er nicht dem Gesetz entspricht (so die klassische Judikaturformel, vgl zB VwGH 7. 4. 2020, Ra 2017/13/0009; 17. 12. 2014, 2011/13/0099; 30. 6. 2015, 2013/0009).

Begründet wird die Aufhebung gemäß § 299 BAO mit einer unrichtigen Berechnung (Schätzung) der Herstellungskosten der erschaffenen Gebäude und in der Folge einer zu hohen Einkünftefeststellung. Den Bescheiden über die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2014 bis 2017 vom 10.07.2019, deren Aufhebung die Beschwerdeführer beantragten, liegt eine Schätzung gemäß § 184 BAO zu Grunde, da die Beschwerdeführer für die Jahre 2014 bis 2017 keine Rechnungen über die hergestellten Gebäude vorlegen konnte.

Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei voraus. Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand der Unterlagen des Abgabepflichtigen, auf Grund seiner Bücher und Aufzeichnungen ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen (Stoll, BAO-Kommentar, 1914). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH 27.01.2011, 2007/15/0226; 27.08.2008, 2008/15/0196, sowie Ritz, BAO3, § 184 Tz. 12).

Nach der ständigen Rechtsprechung (VwGH 19.12.2002, 98/15/0210) muss die Bescheidbegründung erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist.

Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen und der Bekundungen von Prüfungsorganen gemeint. Ebenso wenig ist damit die Wiedergabe des Inhaltes von Aussagen und Urkunden gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt.

Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen haben, den Sachverhalt als erwiesen anzunehmen.

Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung

zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (VwGH 27.01.2011, 2007/15/0226, mwN).

Laut eigenen Angaben der Beschwerdeführer können die Rechnungen der Jahre 2014 bis 2017 betreffend die Herstellung der 3 Doppelhaushälften nicht mehr vorgelegt werden. Ein Verschulden ist für die Beurteilung des hier vorliegenden Sachverhaltes nicht maßgeblich, daher wird darauf auch nicht eingegangen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof zu einer ähnlichen Frage der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft schon zu den Vorgängergesetzen des Einkommensteuergesetzes 1988 immer wieder ausgesprochen hat, ist diese Ermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen, für dessen Durchführung nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestehen. Auf gesetzliche Regelungen, welche die Ermittlung des Wertes einer bebauten Liegenschaft aus den Herstellungskosten des Gebäudes ableiten (Realschätzungsordnung, RGBl. Nr. 175/1897, Liegenschaftsbewertungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 150/1992), kann mangels Tauglichkeit einer solchen Bewertungsgrundlage für die Beurteilung des steuerrechtlich relevanten Verkehrswertes im Sinne der fiktiven Anschaffungskosten nicht zurückgegriffen werden. Einige der im Liegenschaftsbewertungsgesetz festgeschriebenen Bewertungsregeln können aber als dazu brauchbar angesehen werden, die Schlüssigkeit des Schätzungsvorganges im Abgabenverfahren zu beurteilen (VwGH 30.03.2016, 2013/13/0015).

Die Schlüssigkeit der Sachgrundlagenermittlung im Sinne der Widerspruchsfreiheit ihrer Ergebnisse zu den Denkgesetzen und zur allgemeinen Lebenserfahrung bildet im Zusammenhalt mit der Erfüllung der behördlichen Obliegenheit zur ausreichenden Sachverhaltsermittlung und zur Wahrung der Parteienrechte des Steuerpflichtigen generell den Maßstab, vor dem die der rechtlichen Beurteilung des Bescheides zu Grunde gelegten Sachverhaltsfeststellungen zu bestehen haben.

Ist die Feststellung des abgabenrechtlich erheblichen Sachverhaltes durch einen Akt der Schätzung vorzunehmen, was bei der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten, aber wie auch hier bei „fiktiven Herstellungskosten“ regelmäßig der Fall ist, dann obliegt den Abgabenbehörden die Beachtung der Grundsätze, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner zur Bestimmung des § 184 BAO ergangenen Judikatur erarbeitet hat. Hierzu zählt die Verpflichtung der Behörde zur Wahl jener (gegebenenfalls auch mit anderen Methoden kombinierten) Schätzungsmethode, die im konkreten Einzelfall das Ziel der größtmöglichen Annäherung an die Wirklichkeit am besten erreichen kann, die Verpflichtung zur Auseinandersetzung mit relevanten Behauptungen des Steuerpflichtigen, zur Wahrung des Parteiengehörs und zur ausreichenden Begründung aller Schätzungsergebnisse (vgl. VwGH 10.08.2005, 2002/13/0132;

31.05.2006, 2002/13/0073; 23.05.2007, 2004/13/0091; 26.06.2007, 2004/13/0122; 29.04.2015, 2012/13/0004).

Unbestreitbar ist im vorliegenden Fall, dass die Nichtvorlage der wesentlichen Belege zweifellos die Schätzungsberechtigung der Behörde zur Folge hatte. Dass eine Schätzungsberechtigung der Behörde nicht vorliegen würde, wird von den Beschwerdeführern zu keiner Zeit vorgebracht. Die Behörde ermittelte die Herstellungskosten der Doppelhaushälften an Hand einer Schätzung gemäß § 184 BAO an folgenden Parametern:

- Flächenermittlung aus den in den Gemeinden vorliegenden Bauakten
- *Ermittlung eines durchschnittlichen Errichtungspreises von EUR 1.135,00/m² aus der Sachwertrichtlinie vom 05.09.2012 des Bundesministeriums für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung in Berlin wurden unter Berücksichtigung der Bauweise und Ausstattung (wobei von einer gehobenen Ausstattung (Stufe 4 von 5) ausgegangen wurde)*
- Da die Beschwerdeführer wiederholt vorbrachten, alle Leistungen selbst erbracht zu haben, wurden die Eigenleistungen von den geschätzten Errichtungskosten abgezogen. Der Anteil der Leistungen wurde mit Hilfe des Eigenleistungsrechners (<https://www.s-bausparkasse.at/rechner/eigenleistungs-rechner>) mit 43% ermittelt.
- Die im Zuge der Betriebsprüfung ermittelten Leistungen, die von der ***Baufirma 1*** an die beiden Gesellschafter für die Immobilienprojekte verrechnet wurden, wurden bei der Ermittlung der Einkünfte der einzelnen Immobilienprojekte separat als Kostenfaktor berücksichtigt (siehe detaillierte Darstellung der Schätzungen).
- Da es sich bei den Werten der Sachwertrichtlinie um Werte aus dem Jahr 2012 handelte, wurden diese an die Werte der jeweiligen Errichtungszeiträume angepasst. Dies erfolgte mit Hilfe des VPI (<https://www.statistik.at/Indexrechner/Controller>).
- Die Kosten für die Anschaffung der jeweiligen Grundstücke, sowie die Kosten für die Außenanlagen und die Errichtung von Garagen werden ebenfalls im Schätzungswege berücksichtigt.

Den Schätzungsparametern der belangten Behörde war, bis auf die Bezugnahme auf den durchschnittlichen Errichtungspreis in Höhe von EUR 1.135,00/m², zu folgen, da diese schlüssig und plausibel waren. Hier kam es zu keinen eklatanten Abweichungen zu den Privatgutachten. Es liegt jedoch in der Natur einer jeden Schätzung, dass sie mit einer gewissen Ungenauigkeit verbunden ist.

Die Ermittlung eines durchschnittlichen Errichtungspreises von EUR 1.135,00/m² aus der Sachwertrichtlinie vom 05.09.2012 des Bundesministeriums für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung in Berlin unter Berücksichtigung der Bauweise und Ausstattung ((wobei auch durch die belangte Behörde von einer gehobenen Ausstattung (Stufe 4) ausgegangen wurde)) stand jedoch im eindeutigen Missverhältnis zu österreichischen Publikationen, die auch von den Beschwerdeführern im Verfahren vorgelegt wurden. Zieht man die Aussagen von

Kranewitter (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁶, Wien 2010) heran, sind hier Werte für höhere Ausstattungen im Bereich von EUR 1.763,00 bis EUR 2.184,00/m² heranzuziehen. Da im vorliegenden Fall keine Luxusausstattungen vorliegen, können hier Werte von 1.700,00/m² zugrunde gelegt werden, die entsprechend noch valorisiert gehören (valorisiert Durchschnittswerte 2010 VPI 2010 100,0 zu **2016 VPI 2010 111,7 = EUR 1.969,27**).

Auch *Hietl*, Orientierungswerte Neubau, gibt Orientierungswerte für Herstellungskosten für 2020 in Höhe von EUR 1.896,00/m² inkl. USt. für gehoben ausgestattete Doppelhäuser vor (valorisiert: Durchschnittswerte 2020 VPI 2010 119,80 gegenüber **2016 VPI 2010 111,7 = EUR 1.767,81**). Zieht man diese Werte als Plausibilisierung heran, ist hier ein klares Missverhältnis zwischen den herangezogenen Werten aus Deutschland und Österreich erkennbar. Legt man der Berechnung einen Durchschnittswert der österreichischen Publikationen zu Grunde, liegt man bei einem Wert in Höhe von ca. EUR 1.800,00/m². Im Vergleich zu den EUR 1.135,00/m², jene die belangte Behörde herangezogen hatte, wäre hier ein offensichtliches Missverhältnis gegeben.

Die Beschwerdeführer brachten hierfür Privatgutachten vor, mit denen behauptet wurde, die geschätzten Herstellungskosten entsprächen in keiner Weise den tatsächlichen Gegebenheiten.

Ist die Feststellung des abgabenrechtlich erheblichen Sachverhaltes durch einen Akt der Schätzung vorzunehmen, dann obliegt den Abgabenbehörden die Beachtung der Grundsätze, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner zur Bestimmung des § 184 BAO ergangenen Judikatur erarbeitet hat. Hiezu zählt die Verpflichtung der Behörde zur Wahl jener (gegebenenfalls auch mit anderen Methoden kombinierten) Schätzungsmethode, die im konkreten Einzelfall das Ziel der größtmöglichen Annäherung an die Wirklichkeit am besten erreichen kann, die Verpflichtung zur Auseinandersetzung mit relevanten Behauptungen des Steuerpflichtigen, zur Wahrung des Parteienghört und zur ausreichenden Begründung aller Schätzungsergebnisse (siehe die bei Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar², Tz 12 und Tz 20f zu § 184 BAO, wiedergegebenen Nachweise).

Die Evidenz der Unbrauchbarkeit der Privatgutachten ergab sich schon aus der von der belangten Behörde zutreffend erkannten Unzulänglichkeit der jeweils als "Befund" gemeinten Ausführungen. Die schematisch, einförmig und angesichts der Beurteilung von drei verschiedenen Doppelhaushälften erstaunlich wortgleich gestalteten Bekundungen waren auf Grund ihres mangelhaften Inhaltes, insbesondere des Fehlens objektiv nachprüfbarer Aussagen in keiner Weise dazu angetan, diesen "Gutachten" Beweiskraft zu verleihen. Nichtsdestotrotz bestand eine Verpflichtung der belangten Behörde, sich mit dem Missverhältnis der angesetzten m²-Preise auseinanderzusetzen.

Erweist sich ein geltend gemachter Aufhebungsgrund (hier: zu hohe Schätzung der Bemessungsgrundlagen für die Feststellung der Einkünfte) im Beschwerdeverfahren als

berechtigt, so hat das Verwaltungsgericht der Beschwerde Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid dahin abzuändern, dass die Bescheide, deren Aufhebung beantragt wurden, (hier: Feststellungsbescheide 2014 bis 2017), aufgehoben werden (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0056).

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist. Dies ist im vorliegenden Fall nicht gegeben, neue Bescheide sind sodann vom Finanzamt zu erlassen.

Auch wenn die Privatgutachten aus den zuvor ausgeführten Gründen nicht heranzuziehen waren, war der Berechnung der belangten Behörde aufgrund des auffallenden Missverhältnisses der Herstellungskosten pro m² nicht zu folgen und war der Beschwerde stattzugeben, da sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erwies und waren die angefochtenen Feststellungsbescheide 2014 bis 2017 aufzuheben. Da bei der Ermessensübung weiters dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit zukommt, war die Bescheidaufhebung zu verfügen. Ein Aufhebungsbescheid im Sinne des § 299 BAO ist lediglich ein Bescheid kassatorischer Art (VwGH 04.07.1990, 89/15/0133 mWN).

Demzufolge war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dieses Erkenntnis hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, weil eine derartige Rechtsprechung nicht fehlt und die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht uneinheitlich beantwortet wird. Die Revision war nicht zuzulassen, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht, sondern der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend § 299 BAO, § 184 BAO sowie zu Gutachten, wie oben zitiert, folgt.

Wien, am 24. April 2025