

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Gerhard Verderber, den Richter Mag. Andreas Wieser sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LBG Kärnten Steuerberatung GmbH, Villacher Ring 11, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 29. Mai 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg) vom 28. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer 2014 und Einkommensteuer 2015 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF1*** zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** (in weiterer Folge kurz der Bf) erzielte in den Beschwerdezeiträumen 2014 und 2015 Einkünfte aus selbständiger- und nichtselbständiger Arbeit im Inland sowie Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, welche er in Italien erwirtschaftete. Er war an zwei italienischen Personengesellschaften beteiligt, deren ausschließlicher Geschäftszweig jeweils die Verwaltung eines Forstbetriebs war.

Im Jahr 2020 wurde beim Bf eine abgabenrechtliche Außenprüfung gemäß § 147 BAO bezüglich der Veranlagungszeiträume 2012 bis 2015 durchgeführt.

Im Zuge der Betriebsprüfung ermittelte die Abgabenbehörde hinsichtlich des Jahres 2012 einen Verlust bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von Euro 176.701,71, welcher aus den Beteiligungen an den italienischen Personengesellschaften resultierte. Nach Ausgleich mit inländischen Einkünften wurde für dieses Jahr ein Verlust in Höhe von Euro 125.962,87 festgestellt. Dieser wurde jedoch von der Behörde als nicht vortragsfähig qualifiziert, da dessen Ermittlung nicht anhand einer ordnungsgemäßen Buchhaltung durchgeführt wurde. Der festgestellte Verlust wurde in den Folgejahren daher nicht als Sonderausgabe berücksichtigt.

Hinsichtlich des Jahres 2013 wurde von der Betriebsprüfung ein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von Euro 75.540,28 und ein Gesamteinkommen des Bf in Höhe von Euro 122.005,77 festgestellt.

Zum Jahr 2014 wurde im Zuge der Außenprüfung im Wesentlichen folgender Sachverhalt festgestellt: Der Bf veräußerte in diesem Jahr seine Anteile an einer italienischen Kommanditgesellschaft, deren ausschließlicher Geschäftszweig die Verwaltung eines Forstbetriebs war. In der am 1. Februar 2016 eingereichten Einkommensteuererklärung 2014 meldete der Bf den Veräußerungsgewinn für das stehende Holz als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Der Veräußerungsgewinn des Grund und Bodens wurde als private Grundstücksveräußerung gemäß § 30 EStG 1998 erklärt, wobei 86% des Verkaufserlöses als pauschale Anschaffungskosten angenommen wurden (Qualifizierung als „Altvermögen“). Im Zuge der Betriebsprüfung wurde von der Abgabenbehörde jedoch festgestellt, dass der Bf den im Jahr 2014 veräußerten Anteil an der italienischen Personengesellschaft erst mit Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2003 erworben hat, sodass es sich tatsächlich um sogenanntes Neuvermögen handelt. Die Betriebsprüfung verneinte daher die Ansetzung von pauschalen Anschaffungskosten und ermittelte den Veräußerungserlös mit dem Unterschiedsbetrag zwischen den tatsächlichen Anschaffungskosten im Jahr 2003 und dem Veräußerungsgewinn im Jahr 2014.

Hinsichtlich des Jahres 2015 wurden von der Außenprüfung festgestellt, dass der Bf in diesem Jahr 1% der Anteile an einer weiteren italienischen Personengesellschaft gehalten hat, welche ebenfalls einen Forstbetrieb verwaltet. Aufgrund dieser Beteiligung wurden nicht erklärte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von Euro 2.647,65 festgesetzt. Für diese wurde vom Bf im Zuge der Schlussbesprechung der Häftesteuersatz aufgrund von Kalamitätsnutzung gemäß § 37 Abs 6 EStG 1988 beantragt, jedoch von der Betriebsprüfung mangels entsprechender Nachweise nicht anerkannt.

Die bis dato vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2015 wurden nach Abschluss der Außenprüfung am 28. Jänner 2020 durch endgültige Bescheide ersetzt. Unter

Zugrundelegung der getroffenen Prüfungsfeststellungen wurde die Einkommensteuer 2012 mit Euro 0,00 (Verlust), die Einkommensteuer 2013 mit Euro 50.309,00, die Einkommensteuer 2014 mit Euro 2.517.041,00 und die Einkommensteuer 2015 mit Euro 1.036,00 festgesetzt.

Nach mehreren durch die Behörde genehmigten Fristverlängerungsansuchen reichte der Bf am 29. Mai 2020 fristgerecht eine Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2013, 2014 und 2015 ein.

Bezüglich der im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft des Jahres 2015 werde weiterhin der Hälftesteuersatz aufgrund von besonderer Waldnutzung (Kalamitätsnutzung) beantragt. Als Nachweis hierfür legte der Bf ein Schreiben einer italienischen Forstaufsichtsbehörde und eidesstattliche Erklärungen von zwei italienischen Forsttechnikern vor. Aus diesen Dokumenten lasse sich die Waldnutzung aufgrund von höherer Gewalt nachvollziehen. Außerdem sei eine Eingangsrechnung aus dem Jahr 2011 irrtümlicherweise in der italienischen Gewinnermittlung des Jahres 2015 enthalten, welche bei der Umrechnung auf das österreichische steuerpflichtige Einkommen jedoch bereits ausgeschieden worden sei. Im Zuge der Abgabenprüfung sei dieser Betrag fälschlicherweise nochmals ausgeschieden worden, eine nochmalige Zurechnung somit nicht gerechtfertigt.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2014 wird in der Beschwerde zusammengefasst ausgeführt, dass bezüglich des veräußerten, in Italien gelegenen Liegenschaftsvermögens bzw bezüglich der veräußerten Anteile an der gegenständlichen Kommanditgesellschaft bereits am 28. Februar 2002 ein Vorvertrag abgeschlossen worden sei. In diesem sei schon ein vorläufiger Kaufpreis samt Zahlungsmodalitäten und das zu übertragende Liegenschaftsvermögen angeführt worden. Zudem sei zum „Zeichen dieses Vertragsabschlusses“ ein Betrag von Euro 20.000,00 fällig geworden. Überdies habe die Komplementärin der Gesellschaft bereits ihr unwiderrufliches Einverständnis zur Anteilübertragung in diesem Vertrag eingeräumt. Bei Veräußerung eines betrieblichen Grundstückes sei der Veräußerungsgewinn nach der wirtschaftlichen Zuordnung zu erfassen, es sei daher der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und nicht der Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts entscheidend. Im gegenständlichen Fall sei der Vorvertrag im Februar 2002 abgeschlossen worden, damit der Bf und seine Ehefrau die Verwaltung des Forstbetriebs sofort übernehmen konnten, um so eine Subventionsrückzahlung und damit einen Schaden an der Gesellschaft vermeiden zu können. Der Bf habe bereits im Februar 2002 die Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft übernommen. Dies werde insbesondere durch ein Schreiben eines Forstberatungsunternehmens vom 4. März 2002 bestätigt, in welchem dem Bf mitgeteilt wurde, dass er ab sofort für die Verwaltung des gesamten Eigentums verantwortlich sei und dass sämtliche Schäden und Risiken bereits vom Bf zu tragen seien. Der Vorvertrag sei auch nicht zeitlich befristet und damit auflösend bedingt abgeschlossen worden. Unzweifelhaft sei das wirtschaftliche Eigentum an den gegenständlichen Liegenschaften somit bereits mit Abschluss des Vorvertrages übergegangen. Auch das Risiko der Wertminderung und der

Wertsteigerung sei bereits mit dem Vorvertrag übergegangen, da eine Rückzahlung von Förderungen auch für die Kaufpreisbildung maßgeblich gewesen sei. Der Kaufpreis wäre bei einer Rückzahlung erhöht worden. Zudem habe die Subvention nur 80 bis 90% der tatsächlich angefallenen Kosten abgedeckt, der Rest sei vom Bf und seiner Ehefrau gezahlt worden. Die Frage des Übergangs des zivilrechtlichen Eigentums sei für das Abgabenrecht nicht maßgebend, daher sei auch der Abtretungsvertrag im Jahr 2003 unerheblich. Dass die Übertragung der Gesellschaftsanteile und damit des Grundvermögens laut Vorvertrag unter Bedingungen abgeschlossen worden ist, sei unerheblich, da der Bedingungseintritt äußerst wahrscheinlich gewesen sei. Zudem komme es ausschließlich auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an. Daher seien die Bedingungen ohnedies irrelevant. Schließlich seien in dem Vorvertrag bereits die wesentlichen Vertragspunkte des Anteilskaufvertrages sowie sonstige für einen Kaufvertrag typische Inhalte festgehalten worden. Der Vertrag könne somit bereits als Puktation, wenn nicht sogar bereits als Kaufvertrag qualifiziert werden. Zusammengefasst habe dem Bf bereits der Vorvertrag am 28. Februar 2002 die wirtschaftliche Stellung eines Eigentümers verschafft. Die Liegenschaften seien daher vor dem 31. März 2002 übertragen worden, sodass es sich um sogenanntes Altvermögen handle. Der Veräußerungsgewinn könne daher pauschal ermittelt werden. Als Nachweise wurden mit der Beschwerde der am 28. Februar 2002 unterzeichnete Vorvertrag, der Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2003, das in der Beschwerde zitierte Schreiben eines Forstberatungsunternehmens vom 4. März 2002, eine rechtliche Stellungnahme der Steuerberatungskanzlei LBG, eine Stellungnahme eines italienischen Anwalts, ein Schreiben der Region ***IT-RG1*** aus dem Jahr 2000 hinsichtlich des Nichtbestehens eines Kaufinteresses der Region und eine E-Mail eines italienischen Notars zum Thema Vorkaufsrecht vorgelegt. Sämtliche in italienischer Sprache verfasste Dokumente wurden in übersetzter Form vorgelegt.

Schließlich sei der für das Jahr 2012 von der Betriebsprüfung festgestellte Verlust vortragsfähig und in den Jahren 2013 und 2014 zu berücksichtigen. Nach höchstgerichtlicher Judikatur sei eine formell ordnungsgemäße Buchführung nicht Voraussetzung für den Verlustvortrag. Lediglich aus dem Grund einer mangelnden Abgrenzung von Zu- und Abflüssen bei der Gewinnermittlung könne dieser nicht versagt werden. Der Verlust 2012 habe von der Behörde festgestellt werden können und liege im Ergebnis eine ordnungsmäßige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor, sodass die im Jahr 2012 ermittelten Verluste in den Folgejahren zu berücksichtigen seien.

Mittels Beschwerdevereinscheidungen vom 9. Februar 2021 wurde die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 als unbegründet abgewiesen. Der Verlust des Jahres 2012 basiere nicht auf einer ordnungsgemäßen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Eine Vortragsfähigkeit sei daher in den Jahren 2013 und 2014 nicht gegeben. Bezüglich der Immobilienertragssteuer 2014 handle es sich bei dem im Februar 2002 abgeschlossenen Vorvertrag um kein Verpflichtungsgeschäft, welches auf eine Übereignung von Grundstücken gerichtet war. Das Verpflichtungsgeschäft sei erst mit dem Abtretungsvertrag am 30. Oktober

2003 abgeschlossen worden. Zudem sei vor diesem Abtretungsvertrag auch noch kein wirtschaftliches Eigentum durch den Bf an den gegenständlichen Liegenschaften begründet worden. Die gegenständlichen Grundstücke seien daher am 31. März 2012 steuerfänglich gewesen und stellen kein Altvermögen dar.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wurde mittels Beschwerdeverentscheidung vom 9. Februar 2021 teilweise stattgegeben. Hinsichtlich des beantragten Hälftesteuersatzes könne kein Konnex zwischen den in der Beschwerde angegebenen Daten und den beantragten Einkünften aus Kalamitätsnutzung hergestellt werden. Insbesondere sei weder die Höhe der Einnahmen noch die damit zusammenhängenden Ausgaben dargestellt worden. Der beantragte Hälftesteuersatz werde daher weiterhin versagt. Die unrichtige Hinzurechnung aufgrund der in der Beschwerde angeführten Rechnung im Jahr 2015 sei tatsächlich doppelt und somit unrichtig erfolgt. Im Ausmaß der Beteiligungshöhe des Bf von 1% an der Gesellschaft werde die Hinzurechnung somit vermindert.

Gegen die Beschwerdeverentscheidungen betreffend die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 wurde vom Bf am 12. März 2021 fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht. Hinsichtlich der Einkommensteuer 2013 wurde kein Vorlageantrag eingereicht und wurde das Abgabeverfahren für dieses Jahres somit rechtskräftig abgeschlossen. Hinsichtlich des Jahres 2015 werde weiterhin die Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs 6 EStG 1988 aufgrund von Kalamitätsnutzung begehrt. Aufgrund des Vorliegens von Altvermögen werde bezüglich des Jahres 2014 die Festsetzung der Immobilienertragssteuer gemäß der eingereichten Steuererklärung vom 1. Februar 2016 beantragt (Altvermögen). Als weitere Beweismittel wurden als Beilage Berechnungsblätter zur Kalamitätsnutzung vorgelegt.

Am 31. Mai 2021 übermittelte der Bf eine gesonderte Begründung zu seinem Vorlageantrag. In dieser wiederholte er hinsichtlich der Immobilienertragssteuer 2014 zusammengefasst die Argumente der Beschwerde, wonach bei der Beurteilung von Alt- und Neuvermögen auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen sei. Im gegenständlichen Fall sei dieses bereits mit dem Vorvertrag im Februar 2002 übergegangen. Der Bf und seine Ehefrau hätten zudem bereits ab dem 28. Februar 2002 die Verpflichtung zur Tragung von Winterschäden gehabt. Der Kaufpreis sei schon im Vorvertrag fixiert worden, sodass auch Wertsteigerungen ab diesem Zeitpunkt dem Bf zu Gute kamen. Schließlich müsse das wirtschaftliche Eigentum bereits im Februar 2002 übergegangen sein, da kein vernünftig denkender Unternehmer eine Haftung für einen Betrag von über Euro 200.000,- übernehmen würde, forsttechnische Maßnahmen vorfinanzieren und den organisatorischen Aufwand im Ausland betreiben würde, wenn er nicht über wirtschaftliches Eigentum verfügt. Abschließend wird angemerkt, dass bei der Beurteilung von wirtschaftlichen Eigentum die einzelnen Sachverhaltselemente nicht kumulativ vorliegen müssen, sondern es auf das Gesamtbild der Verhältnisse ankomme.

Die Abgabenbehörde legte den gegenständlichen Akt dem Verwaltungsgericht am 5. Juli 2021 zur Entscheidung vor.

Mit Stichtag 1. Februar 2024 wurde das gegenständliche Beschwerdeverfahren von der Gerichtsabteilung 5007 des Bundesfinanzgerichts an die Gerichtsabteilung 5001 übertragen.

Am 10. Juni 2025 fand am Bundesfinanzgericht die mündliche Beschwerdeverhandlung statt. In dieser wiederholte der Vertreter des Bf dem Grunde nach die in der Beschwerde und der Begründung des Vorlageantrags ausgeführten Argumente und brachte zusammengefasst des Weiteren vor, dass der Vortrag des Verlustes aus dem Jahr 2012 weiterhin begehrt werde. Die Einkommensteuer 2013 sei nicht mehr bekämpft worden, da es bei Stattgabe der gegenständlichen Beschwerde ohnehin zu einer Wiederaufnahme hinsichtlich des Zeitraumes 2013 kommen müsse. Die Buchhaltung des Jahres 2012 sei nachvollziehbar und ordnungsgemäß. Zum Beweis hierfür wurden im Zuge der Verhandlung die Einnahmen-Ausgabenrechnung 2012 und Buchhaltungsunterlagen der italienischen Personengesellschaft vorgelegt. Nach Abzug des im Jahr 2013 zu berücksichtigenden Verlustes verbleibe für das Jahr 2014 noch ein Verlust von Euro 34.456,55, welcher bei der Veranlagung in diesem Jahr zu berücksichtigen sei.

Zur Kalamitätsnutzung brachte der Steuerberater vor, dass diese in den vorgelegten Schreiben der italienischen Sachverständigen bestätigt werde. Diese seien erst im Jahr 2019 erstellt worden, da erst in diesem Jahr die Kalamitätsnutzung von der Abgabenbehörde in Frage gestellt worden sei. Anders als in Österreich benötige man in Italien für Schlägerungsarbeiten jährlich eine Genehmigung der Forstaufsichtsbehörde, in welchem die Schlägerungsarbeiten eines Jahres angeführt werden. Diese Projektunterlagen müsse ein Sachverständiger erstellen und sind darin auch unabhängig von der Projektbezeichnung die Kalamitätsnutzungen angeführt. Diese Gutachten könne man nicht mehr vorlegen, jedoch werde die Kalamitätsnutzung ohnehin in den Schreiben aus dem Jahr 2019 bestätigt. Gemäß einer Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes bestehe keine Normierung, wie die Nutzung aufgrund der höheren Gewalt nachgewiesen werden muss, es bestehe lediglich eine Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen. Dieser sei entsprochen worden. Das zitierte VfGH-Erkenntnis G 3317/2023-9 vom 18. September 2024 wurde vom steuerlichen Vertreter vorgelegt.

Hinsichtlich der strittigen Immobilienertragssteuer 2014 sei bereits am 28. Februar 2002 ein Vorvertrag abgeschlossen worden, welcher als Punktation zu qualifizieren sei. Der Grund für den Vorvertrag habe in den darin angeführten Bedingungen gelegen. Tatsächlich habe das Ehepaar ***Bf1-Nachname*** den Forstbetrieb bereits seit Februar 2002 verwaltet, um dringliche Forstarbeiten zur Vermeidung der Rückzahlung einer Förderung durchzuführen. Die Verkäufer seien hierzu aus finanziellen Gründen nicht in der Lage gewesen. Die Durchführung dieser Forstarbeiten sei eine Voraussetzung für den Abschluss des Kaufvertrages gewesen und

wurde mit den Arbeiten im Mai 2002 begonnen. Der Bf hätte nicht bereits ab Februar 2002 eine Summe von über Euro 200.000,00 in den Forstbetrieb investiert, wäre er nicht schon ab diesem Zeitpunkt wirtschaftliche Eigentümer gewesen. Diesen Betrag hätte man auch bei der Auflösung des Vertrages nicht rückfordern können. Dass die Käufer zur Durchführung dieser Maßnahmen verpflichtet waren, ergebe sich aus dem Vorvertrag und sei dies auch mit der Geschäftsführerin mündlich vereinbart worden. Zur Durchführung der Forstarbeiten habe der Bf österreichische Forstunternehmen beauftragt Arbeiten in den italienischen Wäldern durchzuführen. Diese Unternehmen legten Rechnungen an die italienische Personengesellschaft, welche jedoch privat vom Ehepaar ***Bf1-Nachname*** bezahlt wurden. Die Verbuchung dieses Vorganges in der Buchhaltung der italienischen Gesellschaft könne nicht angegeben werden. Schließlich wird darauf hingewiesen, dass sämtliche Dokumente dieses Verfahrens grundsätzlich in italienischer Sprache abgefasst wurden und bei den vorgelegten Übersetzungen durchaus konkrete Ausformulierung fehlerhaft sein können.

Der Amtsvertreter legte in der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen nochmals die bereits in der Beschwerdeentscheidung ausgeführten Argumente der Behörde dar und betonte bezüglich der Immobilienertragssteuer 2014, dass ein Vorvertrag nach herrschender Rechtsmeinung kein Verpflichtungsgeschäft zur Übertragung von Eigentumsrechten darstelle. Das Verpflichtungsgeschäft sei daher der Abtretungsvertrag im Oktober 2003 gewesen. Auch das wirtschaftliche Eigentum sei erst zu diesem Zeitpunkt übergegangen.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die teilweise Stattgabe der Beschwerde im Sinne der Beschwerdeentscheidung. Die steuerliche Vertretung beantragte abschließend die volle Stattgabe der Beschwerde.

II. Da Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** (der Bf), geboren am ***Bf1-Geb***, ist österreichischer Staatsbürger und in ***Bf1-Adr*** wohnhaft. Er ist mit Frau ***Bf1-Frau***, geboren am ***Bf1-Frau-Geb***, verheiratet. Der inländische Wohnsitz war in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2014 und 2015 und ist bis dato unverändert aufrecht.

In den Jahren 2012 bis 2014 erzielte Bf im Inland Einkünfte aus selbständiger Arbeit aufgrund seiner Tätigkeit als Geschäftsführer mehrerer inländischer Kapitalgesellschaften. Des Weiteren lukrierte er in diesen Zeiträumen in Österreich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und im Jahr 2013 (inländische) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Im Jahr 2014 trat beim Bf eine Erwerbsunfähigkeit ein und bezog er ab dem 1. August 2014 eine Erwerbsunfähigkeitspension, welche als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu

qualifizieren ist. Im Jahr 2015 erzielte der Bf im Inland ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus der Erwerbsunfähigkeitspension.

Neben den oben angeführten inländischen Einkünften erzielte der Bf in den Jahren 2012 bis 2015 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die er aus Beteiligungen an italienischen Personengesellschaften lukrierte, welche ausschließlich forstwirtschaftliche Tätigkeiten ausübten. Konkret war der Bf bis zum Jahr 2014 zu 90% an der „***IT-KG1***.“ (in weitere Folge kurz ***IT-KG1***) beteiligt. Der weitere Anteil von 10% dieser Gesellschaft wurde in diesem Zeitraum von der Ehefrau des Bf gehalten. Die Anteile an dieser Kommanditgesellschaft nach italienischem Recht wurden vom Bf aufgrund seiner eingetretenen Erwerbsunfähigkeit im Februar 2014 veräußert. Des Weiteren war der Bf in den Jahren 2012 und 2013 zu 90% und in den Jahren 2014 und 2015 zu 1% an der italienischen Personengesellschaft „***IT-OG1***“ (in weiterer Folge kurz ***IT-OG1***) beteiligt. Die restlichen Gesellschaftsanteile der ***IT-OG1*** wurden in den beschwerdegegenständlichen Jahren von der Ehefrau des Bf gehalten.

Im Veranlagungsjahr 2012 erzielte der Bf im Inland Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von Euro 35.080,80 und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von Euro 15.658,04. Aus seiner Beteiligung an der ***IT-KG1*** resultierte in diesem Jahr ein Verlust in Höhe von Euro 33.082,48, aus seiner Beteiligung an der ***IT-OG1*** ein Verlust in Höhe von Euro 143.619,23. Summiert lukrierte der Bf aus den Beteiligungen an den italienischen Personengesellschaften im Jahr 2012 negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von Euro 176.701,71. Die Verluste wurden von der Abgabenbehörde anhand von vorgelegten Buchhaltungsunterlagen der italienischen Gesellschaften überprüft und anerkannt. Die festgestellten Verluste sind anhand der vorgelegten Buchhaltung dem Grunde nach nachvollziehbar. Im Jahr 2012 erzielte der Bf in Summe negative Einkünfte in Höhe von Euro 125.962,87. Dieser Verlust wurde im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28. Jänner 2020 rechtskräftig festgesetzt.

Auch im Jahr 2013 erzielte der Bf positive Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung. Des Weiteren lukrierte er in diesem Jahr inländische Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von Euro 20.619,50. Aus seiner Beteiligung an der ***IT-KG1*** resultierte im Jahr 2013 ein Gewinn von Euro 62.034,43, aus seiner Beteiligung an der ***IT-OG1*** ein Verlust in Höhe von Euro 7.113,65. Summiert erzielte der Bf im Jahr 2013 einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von Euro 122.005,77.

Im Jahr 2014 erzielte der Bf neben seinen inländischen Einkünften einen Verlust aus der Beteiligung an der ***IT-OG1*** in Höhe von Euro 1.380,71 und Einkünfte aus der Beteiligung an der ***IT-KG1***. Die Einkünfte des Bf aus seiner Beteiligung an der ***IT-KG1*** im Jahr 2014 resultieren ausschließlich aus der Veräußerung seiner Anteile an dieser Kommanditgesellschaft.

Zum Kauf und Verkauf der ***IT-KG1*** ist im Detail folgendes festzustellen:

Am 28. Februar 2002 schlossen der Bf und seine Ehefrau in ***IT-Ort1***, mit Frau ***IT-KG1-GF***, geboren am ***IT-KG1-Gf-Geb***, einen Vorvertrag bezüglich des Erwerbes von 100% der Gesellschaftsanteile an der italienischen Gesellschaft „***IT-KG1***“ (in weiterer Folge ebenfalls kurz ***IT-KG1***). Bei der ***IT-KG1*** handelt es sich um eine italienische Kommanditgesellschaft gemäß Art 2313ff des italienischen Zivilgesetzbuches. Ausschließliche Tätigkeit der Gesellschaft ist der Betrieb bzw die Verwaltung von forstwirtschaftlichen Vermögen. Einzige unbeschränkt haftende Gesellschafterin (Komplementärin) der ***IT-KG1*** war bis zum 30. Oktober 2003 Frau ***IT-KG1-GF***, welche bis zu diesem Zeitpunkt auch alleinige Geschäftsführerin des Unternehmens war. Ausschließlich Frau ***IT-KG1-GF*** stand bis zum 30. Oktober 2003 die rechtliche Vertretung der Gesellschaft nach außen zu. Alleiniger Kapitalgesellschafter (Kommanditist) des Unternehmens war bis zum 30. Oktober 2003 der Verband „***IT-V1***“. Bei diesem handelt es sich um eine zivilrechtlich anerkannte kirchliche Körperschaft nach italienischem Recht. Geschäftsführerin des Vereins „***IT-V1***“ war wiederum Frau ***IT-KG1-GF***. Der Vorvertrag wurde von Frau ***IT-KG1-GF*** sowohl in ihrem eigenen Namen, als auch als Geschäftsführerin des Vereins „***IT-V1***“ abgeschlossen.

In dem Vorvertrag vom 28. Februar 2002 wird in den Vorbemerkungen festgehalten, dass die Gesellschaft ***IT-KG1*** grundbücherliche Eigentümerin von mehreren Grundstücken in der italienischen Gemeinde ***IT-Gmd1*** ist. Die Grundstücke laut Katasterplan werden einzeln aufgelistet. Des Weiteren wird in der Präambel des Vorvertrages angeführt, dass der beabsichtigte Verkauf der Gesellschaftsanteile einer Vorgenehmigung durch die zuständige Kirchenbehörde unterliegt und ein Vorkaufsrecht des „***VKB1***“ besteht. Ebenfalls festgehalten wird, dass die ***IT-KG1*** einen Beitrag für Waldmaßnahmen von der autonomen Region ***IT-RG1*** erhalten hat und hierfür Herrn ***DVS*** einen Berufsauftrag erteilt hat. Zudem hat die ***IT-KG1*** für diese nur teilweise durchgeführten Abschlag- und Durchforstungsarbeiten einen noch gültigen Vertrag mit der Firma ***FASC*** abgeschlossen.

Als Hauptvereinbarung wird festgelegt, dass sich der Verband „***IT-V1***“ verpflichtet, seinen Beteiligungsanteil zum Gesellschaftskapital der ***IT-KG1*** an das Ehepaar ***Bf1-Nachname*** zu übertragen und zu verkaufen. Die Eheleute ***Bf1-Nachname*** verpflichten sich wiederum die Anteile an der Gesellschaft unter den Bedingungen der Artikel 1 bis 22 des gegenständlichen Vorvertrages zu kaufen.

In Artikel 1 des Vertrags wird festgehalten, dass der Preis für die Übertragung der Anteile mit Euro 1.250.000,00 aufgrund der Vermögenslage der Gesellschaft zum 31. Dezember 2001 festgesetzt wird. Der Preis wird jedoch aufgrund der vom 31. Dezember 2001 bis zum Abschluss der notariellen Urkunde vorgenommenen Änderungen an den Gesellschaftsschulden und Forderungen, einschließlich der Posten „Kasse“ und „Bank“, berichtigt.

In Artikel 2 wird geregelt, dass die kaufenden Versprechensempfänger Euro 20.000,00 des Kaufpreises bei Unterzeichnung der vorliegenden Privaturkunde als Zeichen des Vertragsschlusses zu leisten haben. Weitere Euro 100.000,00 werden nach der Genehmigung durch die Kirchenbehörde und nach Verstreichen der Frist für das Ausüben von Vorkaufsrechten fällig. Der Restbetrag muss bei Abschluss der notariellen Urkunde beglichen werden.

In Artikel 3 versichert der verkaufende Versprechensgeber „***IT-V1***“, dass er das ganze Gesellschaftskapital besitzt, dieses frei von Bindungen ist und er hierfür die ganze Verantwortung übernimmt.

In Artikel 4 erklärt die persönlich haftende Gesellschafterin der ***IT-KG1***, Frau ***IT-KG-GF***, ihr unwiderrufliches Einverständnis zur Übertragung der Gesellschaftsanteile. Zudem verpflichtet sie sich aus der Gesellschaft auszuscheiden und ab dem Abschluss des notariellen Kaufvertrages über die Übertragung der Anteile das Amt der Geschäftsführerin niederzulegen, ohne hierfür ein Entgelt zu beanspruchen.

Gemäß Artikel 5 verpflichtet sich der verkaufende Versprechensgeber innerhalb von 30 Tagen bei der zuständigen kirchlichen Behörde die für die Transaktion vorgeschriebene Genehmigung einzuholen. Sollte die Genehmigung verweigert werden, wird der vorliegende Vertrag von Rechts wegen mit der Rückgabe der Draufgabe und Zinsen in seiner Gesamtheit als aufgelöst verstanden.

Artikel 6 legt fest, dass das Verkaufsversprechen der Anteile jedenfalls der Bedingung unterliegt, dass das „***VKB1***“ ihr bestehendes Vorkaufsrecht nicht ausübt. Bei Ausübung dieses Vorkaufsrechts wird der gegenständliche Vertrag ex lege aufgelöst und ist die Draufgabe zuzüglich Zinsen rückzuerstatten.

In Artikel 7 und Artikel 8 wird geregelt, dass die verkaufende Partei der ***IT-KG1*** einen Katasterplan vermietet und dass von ihr selbst kein Vorkaufsrecht ausgeübt wird.

In Artikel 9 wird festgelegt, dass der materielle Besitz sowie der Genuss der unbeweglichen Einheiten am Tag des notariellen Kaufvertrages auf die kaufenden Versprechensempfänger übertragen wird.

Laut Artikel 10 wird die Übertragung der Gesellschaftsanteile bis 31. Dezember 2003 bei Notar ***Notar1*** erfolgen. Nach Artikel 11 haben die kaufenden Versprechensempfänger alle mit der zukünftigen Übertragung verbundenen Kosten zu tragen.

Gemäß Artikel 12 wird der Vorvertrag von Rechts wegen aufgelöst, wenn die kaufenden Versprechensempfänger die festgelegten Zahlungen nicht beim vereinbarten Verfallsdatum leisten. Der verkaufende Versprechensgeber wird in diesem Fall bereits eingezogene Beträge behalten und hat Anspruch auf den Ersatz eines darüberhinausgehenden Mehrschadens.

In Artikel 13 wird vereinbart, dass alle steuerlichen Verpflichtungen der Firma ***IT-KG1*** bis zum 31. Dezember 2002 zu Lasten verkaufenden Versprechensgeber gehen. Die Steuerbelastungen nach diesem Datum gehen zu Lasten der kaufenden Versprechensempfänger.

In Artikel 14 garantiert der verkaufenden Versprechensgeber, dass die am 31. Dezember 2001 erstellte Bilanz der Firma ***IT-KG1*** wahrheitsgemäß ist und keine Rechtsstreitigkeiten anhängig sind. Ebenso wird bestätigt, dass die Gesellschaft keine Bürgschaft oder Garantie gegenüber Dritten geleistet hat.

Artikel 15 enthält Ausführungen über auf den Grundstücken befindliche Dienstbarkeiten.

In Artikel 16 wird festgelegt, dass die Schulden und Forderungen der Firma ***IT-KG1***, welche aus der Bilanz zum 31. Oktober 2001 entstehen, zu Lasten bzw zu Gunsten der kaufenden Versprechensempfänger gehen, obwohl diese nach diesem Datum fällig werden. Dies gilt jedoch nicht für die Berechtigungen und Verantwortungen des verkaufenden Versprechensgebers. Dieser wird für keine Verpflichtung aller Art haften, die auf die Firma ***IT-KG1*** fällt und mit der Geschäftsführung nach Abschluss des notariellen Kaufvertrages in Verbindung steht.

Gemäß Artikel 17 leistet die verkaufende Versprechensgeberin den kaufenden Versprechensempfängern eine Garantie auf dem Bestand der bis zum Datum des Vorvertrags existierenden und verbuchten Schulden der Firma ***IT-KG1*** und übernimmt die Verantwortung für nicht ausgewiesene Passiva.

Frau ***IT-KG-GF*** verpflichtet sich laut Artikel 18 die kaufenden Versprechensempfänger über Ereignisse von wesentlicher Bedeutung und über die vermögensrechtlichen Änderungen zu informieren, welche bis zum Abschluss des notariellen Kaufvertrags bei der Firma ***IT-KG1*** eintreten. Jede dieser Mitteilungen muss schriftlich erfolgen und eine Empfangsbestätigung aufweisen.

Die Artikel 19 bis 22 des Vorvertrages regeln abschließend verfahrensrechtliche Bestimmungen des Vertrages.

Der Vorvertrag wurde von Frau ***IT-KG-GF*** für die verkaufenden Versprechensgeber „***IT-V1***“ unterzeichnet und von den kaufenden Versprechensempfängern ***Bf1-Ehepaar*** unterfertigt. Es handelt sich um eine Privaturkunde ohne notarielle Beglaubigung.

In einem ausschließlich an den Bf gerichteten Schreiben vom 4. März 2002 des von der Gesellschaft ***IT-KG1*** zur Durchführung von Forstarbeiten beauftragten ***DVS*** teilte dieser mit, dass bei der Firma ***IT-KG1***, wie aus der Prämisse des Vorvertrages vom 28. Februar 2002 hervorgehe, ein laufendes Beitragsverfahren für das Programm für ländliche Entwicklung 2000-2006 und insbesondere für die Verwirklichung des integrierten Plans „***IT-

KG1***“ bestehe. Ebenfalls werde im Vorvertrag, mit welchen der Bf Eigentümer der ***IT-KG1*** geworden sei, angegeben, dass Herr ***DVS*** von der ***IT-KG1*** beauftragt worden sei, dieses Verfahren abzuwickeln, die Leitung der Arbeiten durchzuführen und die Verbindung mit der Region ***IT-RG1*** aufrechtzuerhalten. Bis zum Abschluss des definitiven Vertrages werde dem Bf aufgrund der Dringlichkeit auf präzise Anweisung des aktuellen Eigentümers angeordnet, die geplanten Eingriffe aufzunehmen und den noch nicht beauftragten Teil der Forstarbeiten durchzuführen, um der Region ***IT-RG1*** buchhalterische Rechenschaft über die getragenen Kosten ablegen zu können und somit einen Widerruf der zugewiesenen Beitragszahlungen zu vermeiden. Aufgrund des Vorvertrages und der darin enthaltenen Angaben sowie in Erwartung des Abschlusses des definitiven Vertrages sei der Bf ab sofort direkt für die Verwaltung des Eigentums als Ganzes verantwortlich und hafte für alle Risiken und Schäden, die daraus entstehen können, einschließlich höherer Gewalt. Es liege daher in der Verantwortung des Bf das Eigentum zu schützen. Auf jeden Fall müssten die mit den Waldarbeiten beauftragten Unternehmen eine angemessene Versicherung für Schäden, welche sie Dritten zufügen könnten, abschließen.

Ob aufgrund des Schreibens des ***DVS*** vom 4. März 2002 tatsächlich Arbeiten in den gegenständlichen Wäldern durchgeführt wurden und wenn ja, wer hierfür einen Auftrag erteilt hat, konnte vom Gericht mangels Vorlage von Unterlagen nicht festgestellt werden. Ebenso wenig ist aktenkundig, welches Unternehmen für solche, etwaige Arbeiten Rechnungen an die Firma ***IT-KG1*** gelegt hat, noch wer diese bezahlt hat.

Bereits im Jahr 2000 teile die Regionalbehörde ***IT-RG1*** dem Verein „***IT-V1***“ mit, dass Seitens der Regionalregierung kein Interesse (mehr) am Kauf der Gesellschaft ***IT-KG1*** einschließlich ihres Grundbesitzes besteht. Die Regionalvertreter stünden dem eventuellen Kauf ablehnend gegenüber. Jedoch habe das ***VKB1*** ein starkes Interesse am Kauf der Gesellschaft. Dieses stehe auch bereits in Verhandlungen mit dem Verein „***IT-V1***“. Das ***VKB1*** übe das in dem Vorvertrag vom 28. Februar 2002 bezeichnete Vorkaufsrecht für den Kauf der Gesellschaftsanteile der ***IT-KG1*** jedoch nicht aus.

Bei dem verkaufenden Verein „***IT-V1***“ fand am 27. März 2003, somit mehr als ein Jahr nach Unterzeichnung des Vorvertrages vom 28. Februar 2002, eine Sitzung des Verwaltungsrates statt, in welcher als einziger Tagesordnungspunkt der Verkaufsvorschlag für die Gesellschaftsanteile der ***IT-KG1*** besprochen wurde. In dem vorliegenden Protokoll über die Sitzung des Rates wird festgehalten, dass Verhandlungen über den Verkauf der Gesellschaft laufen und die Präsidentin des Vereins den Verwaltungsratsmitgliedern die eingegangenen Angebote für den Erwerb der Gesellschaft unterbreitet, um eine Wahl unter diesen zu treffen. Nach einer ausführlichen Diskussion beschloss der Verwaltungsrat einstimmig die Gesellschaftsanteile an das Ehepaar ***Bf1-Nachname*** zu verkaufen. Die Vizepräsidentin wurde in weiterer Folge mit der Umsetzung des Verkaufsbeschlusses betraut.

Mit Schreiben vom 26. September 2003 teilte die zuständige kirchliche Behörde mit, dass sie keine Einwände gegen den Verkauf der Gesellschaftsanteile durch den Verein „***IT-V1***“ erhebt.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 30. Oktober 2003 erwarben der Bf und seine Ehefrau schließlich 100% der Gesellschaftsanteile der ***IT-KG1*** von dem Verein „***IT-V1***“, wobei 90% der Anteile vom Bf und 10% von seiner Frau gekauft wurden. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von Euro 1.244.558,95 vereinbart, welcher gemäß den neuen Anteilsverhältnissen von den Erwerbern zu begleichen ist. Auf die 90%ige Beteiligung des Bf entfiel ein Kaufpreis von Euro 1.120.102,99.

Dem Kaufpreis wurde eine Vermögensaufstellung der Gesellschaft mit Stichtag 30. Oktober 2003 zugrundegelegt. In dieser wurden Aktiva und Passiva der Gesellschaft zum 30. Oktober 2003 erfasst und eine Gewinn- und Verlustermittlung für die laufende Periode dargestellt. Für in der Vermögensaufstellung vom 30. Oktober 2003 nicht angeführte Verbindlichkeiten, welche vor dem 30. Oktober 2003 entstanden sind, übernimmt die Verkäuferin laut Abtretungsvertrag jegliche Verantwortung.

Neben dem detaillierten Grundbesitz der ***IT-KG1*** laut Grundstückskataster und bestehenden Servituten wird im gegenständlichen Abtretungsvertrag des Weiteren ausgeführt, dass die Firma ***IT-KG1*** am 30. Oktober 2001 einen Betrag in Höhe von Euro 217.958,40 vom Forstamt der Region ***IT-RG1*** zugesichert wurde, und zwar aufgrund der ausgeführten und noch auszuführenden Arbeiten, wie aus dem an den Käufer übergebenen Unterlagen hervorgeht. Die Verkäuferin versicherte weiters, dass das ***VKB1*** das ihr zustehende Vorkaufsrecht nicht ausgeübt hat.

Mit Wirkung der Abtretung der Gesellschaftsanteile am 30. Oktober 2003 erhielten die Käufer, der Bf und seine Ehefrau, alle dem Verkäufer zustehenden Rechte gegenüber der Gesellschaft ***IT-KG1***, insbesondere die Rechte auf Gewinnbeteiligung ab dem laufenden Geschäftsjahr und auf die Vermögensaufteilung der Gesellschaft bei Auflösung ebendieser. Ebenso erhielten die Käufer mit Wirkung der Abtretung der Gesellschaftsanteile die entsprechenden Pflichten, insbesondere die Verpflichtungen der Gesellschaft.

Die Schulden und Außenstände der Gesellschaft aus der Vermögensaufstellung vom 30. Oktober 2003 gehen auf die Käufer über. Die Verkäufer sind für Verpflichtungen der Gesellschaft irgendwelcher Art, auch Steuerverpflichtungen, welche sich auf die Geschäftsführung nach dem 30. Oktober 2003 beziehen, nicht mehr verantwortlich.

Frau ***IT-KG1-GF*** trat mit Einverständnis aller Parteien mit Abschluss des gegenständlichen Abtretungsvertrags am 30. Oktober 2003 als Komplementärin und von ihrer Funktion als Geschäftsführerin der Gesellschaft zurück. Mit Abschluss des notariellen

Kaufvertrages wurde die Gesellschaft in „***IT-KG1***“ unbenannt und wurde deren Sitz verlegt.

Von dem zu zahlenden Kaufpreis des Bf entfiel ein Anteil von Euro 961.835,81 auf den Wert der Grundstücke und ein Anteil von Euro 203.267,25 auf stehendes Holz.

Ab dem 30. Oktober 2003 fungierte der Bf als unbeschränkt haftender Gesellschafter der ***IT-KG1*** und stand die Geschäftsführung und die rechtliche Vertretung der Gesellschaft gegenüber Dritten ab diesem Zeitpunkt ausschließlich ihm zu.

Mit notariellem Abtretungsvertrag vom 10. Februar 2014 verkauften der Bf und seine Ehefrau 100% der Anteile an der ***IT-KG1*** einschließlich des der ***IT-KG1*** zugehörigen Grundbesitzes an Frau ***K1***, Frau ***K2*** und die Firma ***K3*** um einen Gesamtkaufpreis in Höhe von Euro 14.884.650,00. Der auf die Gesellschaftsanteile des Bf entfallende Teil des Verkaufserlöses betrug Euro 13.396.185,00. Als Komplementärin und neue Geschäftsführerin des Unternehmens wurde die Firma ***K3*** bestimmt.

Vom Verkaufserlös des Bf entfielen ein Anteil von Euro 11.059.047,80 auf den Wert der Grundstücke und ein Anteil von Euro 2.337.137,20 auf stehendes Holz.

In seiner österreichischen Einkommensteuererklärung 2014 meldete der Bf den Veräußerungsgewinn (Verkaufserlös minus Anschaffungskosten) aus dem stehenden Holz unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Der Verkauf der Grundstücke wurde als private Grundstücksveräußerung erklärt, wobei 86% des Verkaufserlöses als pauschale Anschaffungskosten berücksichtigt wurden (Qualifizierung als „Altvermögen“). Der Veräußerungsgewinn wurde mit Euro 1.548.266,69 angegeben.

Aus seiner 1%-Beteiligung an dem italienischen Unternehmen ***IT-OG1*** erzielte der Bf im Jahr 2014 einen Verlust von Euro 1.380,71. Im Jahr 2015 erzielte er aus dieser Beteiligung Einkünfte in Höhe von Euro 2.647,65.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde bei der Gewinnfeststellung der Firma ***IT-OG1*** eine Eingangsrechnung in Höhe von Euro 18.108,82 erhöhend berücksichtigt, welche jedoch bereits im Zuge der Umrechnung auf das österreichische, steuerpflichtige Einkommen gewinnerhöhend einberechnet wurde. Aufgrund dieser nochmaligen Hinzurechnung wurde der inländische Gewinn des Jahres 2015 beim Bf im Zuge der Außenprüfung um Euro 181,09 zu hoch festgesetzt.

Im Jahr 2015 führte die ***IT-OG1*** Forst- und Umweltsanierungsarbeiten durch, welche im Jahr 2012 behördlich genehmigt wurden. Hierbei wurden aus Wäldern 7490,41 m³ Holz entnommen. Dieses Holz war aufgrund von verschiedenen Umwelteinflüssen wie Trockenheit, beengtes Wachstum, Schädlingsbefall, Windwurf, Schneedruck und Pilzbefall von schlechter Qualität. Ebenfalls im Jahr 2015 wurden weitere 994,36 m³ an Holz für die Wiederherstellung

eines Waldweges gefällt. Bei den gefälltten Bäumen handelte es sich zum Teil um überreife, vertrocknete, gekappte Pflanzen mit Schädlingsbefall.

Für das Jahr 2014 wurde vom Bf in Italien Einkommensteuer in Höhe von Euro 536.400,00 entrichtet. Für das Jahr 2015 zahlte der Bf in Italien Einkommensteuer in Höhe von Euro 20,00.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den vom Bf im Zuge des Abgabenverfahrens und des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Unterlagen.

Die allgemeinen Daten des Bf lassen sich dem Abgabeninformationssystem entnehmen. Ebenso ist die ab dem Jahr 2014 zustehende Erwerbsunfähigkeitspension dem Steuerakt zu entnehmen. Die eingetretene Erwerbsunfähigkeit des Bf im Jahr 2014 steht zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittig fest.

Die Inlandseinkünfte des Bf in den Jahren 2012 bis 2015 ergeben sich aus den abgegebenen Steuererklärungen und wurden im Zuge der Betriebsprüfung überprüft. Es besteht zwischen den Verfahrensparteien darüber Einigkeit. Ebenso wurden die Beteiligungsverhältnisse an den italienischen Personengesellschaften *****IT-KG1***** und *****IT-OG1***** durch die Außenprüfung festgestellt und sind diese zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Der im Jahr 2012 bestehende Verlust aus der Beteiligung an der Gesellschaft *****IT-KG1***** in Höhe von Euro 33.082,48 wurde im Zuge der Betriebsprüfung anhand der vorgelegten Buchhaltungsunterlagen festgestellt und ist zwischen den Verfahrensparteien nicht strittig. Auch der Verlust aus der Beteiligung an der Gesellschaft *****IT-OG1***** des Jahres 2012 wurde im Zuge der Außenprüfung durch die Abgabenbehörde anhand der vorgelegten Buchhaltung überprüft und mit einem Betrag von Euro 143.619,23 festgesetzt. Von der Abgabenbehörde wurde zwar angeführt, dass die Einnahmen-Ausgabenrechnung durch den Bf nicht ordnungsgemäß erstellt worden sei, tatsächliche, periodische Abweichungen von Geschäftsfällen wurden jedoch weder im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt noch im Zuge der mündlichen Beschwerdeverhandlung von der Behörde behauptet. Im Gegenteil wurde der Verlust im Zuge der Außenprüfung dem Grunde nach (mit geringfügigen Korrekturen) wie vom Bf bekanntgegeben festgesetzt. Es wurde weder ein Sicherheitszuschlag verhängt, noch musste zur Ermittlung des Betriebsergebnisses 2012 eine Schätzung durchgeführt werden. Der Bf legte ein Rechenwerk vor, das es unter Einbeziehung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben erlaubt hat, den Verlust seiner Höhe nach in überprüfbarer Form zu errechnen und wurde dieser dementsprechend festgesetzt. Im Zuge der mündlichen Beschwerdeverhandlung wurde Seitens des Bf eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Gesellschaft *****IT-OG1***** für das Jahr 2012 sowie italienische Buchhaltungsunterlagen vorgelegt. Auch aus diesen Dokumenten ist der Verlust des Jahres 2012 unter Zugrundelegung der Abänderungen der Betriebsprüfung für das Gericht nachvollziehbar dargestellt. Periodische Unrichtigkeiten können auch diesen

vorgelegten Unterlagen nicht entnommen werden. Das Gericht kommt somit im Zuge der freien Beweiswürdigung ident zu den Feststellungen der Außenprüfung zusammengefasst zu dem Ergebnis, dass dem Bf aus der Beteiligung an der ***IT-OG1*** im Jahr 2012 ein Verlust in Höhe von Euro 143.619,23 erwachsen ist.

Die in- und ausländischen Einkünfte des Bf des Jahres 2013 in einer Gesamthöhe von Euro 122.005,77 wurden im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt und sind zwischen den Verfahrensparteien nicht strittig.

Die Feststellungen zum Vorvertrag hinsichtlich des Anteilskaufs der Gesellschaft ***IT-KG1*** vom 28. Februar 2002 sind ebendiesem Vertrag zu entnehmen.

Die Ausgestaltung der ***IT-KG1*** als italienische Kommanditgesellschaft, deren Gesellschaftsstruktur und die Vertretung der Gesellschaft durch die einzige Komplementärin ***IT-KG1-GF*** können sowohl dem Vorvertrag vom 28. Februar 2002 als auch dem Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2003 entnommen werden. Insbesondere ergibt sich aus den Verträgen, dass Frau ***IT-KG-GF*** bis zum 30. Oktober 2003 die alleinige Geschäftsführerin der Gesellschaft war und nur sie diese nach außen vertreten konnte. Ebenso kann dies aus den Regelungen des italienischen Zivilgesetzbuches zu Kommanditgesellschaften entnommen werden. So kann die Verwaltung einer Kommanditgesellschaft nach Artikel 2318 des italienischen Zivilgesetzbuches nur einer Komplementärin übertragen werden. Etwaige hiervon abweichende Vereinbarungen, welche eine Vertretung der Gesellschaft bis zum 30. Oktober 2003 durch andere Personen indiziert, sind nicht aktenkundig. Insbesondere wurden keine Vollmachten oder andere Verträge vorgelegt, durch welche der Bf oder seine Ehefrau zu Handlungen für die ***IT-KG1*** befähigt wurden.

Die getroffenen Feststellungen zum Schreiben vom 4. März 2002 des von dem Unternehmen ***IT-KG1*** zur Durchführung von Forstarbeiten beauftragten ***DVS*** sind ebendiesem Schreiben zu entnehmen. Die negative Feststellung, dass keine auf Grundlage dieses Schreibens durchgeführten Arbeiten nachvollziehbar sind, ergibt sich aus dem Fehlen von Nachweisen hierfür im gesamten Akt. Im Zuge der mündlichen Beschwerdeverhandlung wurde vom Vertreter des Bf konkretisiert, dass der Bf nicht selbst Arbeiten in den Wäldern durchgeführt, sondern österreichische Unternehmen hierfür beauftragt habe. Diese Unternehmen haben wiederum Rechnungen an die ***IT-KG1*** gelegt, wobei die Bezahlung jedoch durch den Bf und seine Ehefrau erfolgt sei. Es wurden weder Rechnungen noch Zahlungsbestätigen vorgelegt. Auch die Verbuchung dieser Geschäftsfälle bei der Gesellschaft ***IT-KG1*** konnte vom Vertreter des Bf im Zuge der Beschwerdeverhandlung nicht angegeben werden. Im Vorvertrag vom 28. Februar 2002 wird lediglich auf eine bestehende, regionale Förderung hingewiesen. Eine Verpflichtung, dass bereits die zukünftigen Erwerber der Gesellschaft für die Umsetzung der Fördermaßnahmen verantwortlich sind bzw diese durchführen müssen, wurde nicht vereinbart. In Gegenteil wird im Vorvertrag ausgeführt, dass

die Gesellschaft hierfür einen aufrechten Vertrag mit einem anderen Unternehmen abgeschlossen hat. In dem vorgelegten Schreiben des Forsttechnikers vom 4. März 2002 wird dem Bf zwar aufgetragen Arbeiten im Zusammenhang mit der gegenständlichen Förderung durchzuführen, jedoch wird auch explizit darauf hingewiesen, dass die Aufforderung „auf präzise Anweisung des aktuellen Eigentümers“ vorgenommen wird. Zudem wurde dieses Schreiben von einem privaten Dienstleister erstellt und entfaltet keine rechtliche Bindungswirkung. Weitere Nachweise zur tatsächlichen Durchführung von Arbeiten wurden nicht vorgelegt. Im Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2003 finden sich ebenfalls keine Indizien für bereits von den Käufern durchgeführte Arbeiten auf den forstwirtschaftlichen Flächen. Ebenso wenig ist in der dem Abtretungsvertrag zu Grunde gelegten Bilanz mit Stichtag 30. Oktober 2003 ein Hinweis auf vor diesem Datum durchgeführte Arbeiten durch den Bf zu finden. In dieser Bilanz sind auch keine Kredite oder Forderungen angeführt, welche auf eine Bezahlung von Rechnungen durch den Bf vor diesem Datum hinweisen. Es konnte vom erkennenden Gericht somit nicht festgestellt werden, dass der Bf tatsächlich bereits ab dem 28. Februar 2002 einzelne Arbeiten für die ***IT-KG1*** durchgeführt hat oder im Namen der Gesellschaft andere Unternehmen hierfür beauftragt hat. Ebenso wenig findet sich in den vorgelegten Verträgen ein Hinweis auf durchgeführte Arbeiten durch österreichische Unternehmen, welche vom Bf gezahlt wurden.

Die im Jahr 2000 getroffene Abstandnahme vom Kauf der Gesellschaft durch die Regionalbehörde ***IT-RG1*** lässt sich dem vom Bf vorgelegten Schreiben vom 29. August 2000 entnehmen. Ebenso findet sich in diesem Dokument die Mitteilung, dass das ***VKB1*** stark am Kauf der ***IT-KG1*** interessiert ist und in Verhandlungen mit dem Verein „***IT-V1***“ steht.

Die Feststellungen zur am 27. März 2003 durchgeführten Sitzung des Verwaltungsrates des Vereins „***IT-V1***“ sind dem Protokoll über die Sitzung (Beilage C zum Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2003) zu entnehmen.

Die Zustimmung der kirchlichen Behörde zum Verkauf der Gesellschaft am 27. September 2003 wird in dem als Beilage B zum Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2003 angeschlossenen Schreiben bestätigt.

Der Inhalt des Abtretungsvertrages vom 30. Oktober 2003 lässt sich diesem Vertrag entnehmen. Ebenso sind aus diesem Dokument die in weiterer Folge durchgeführten Eigentumsübertragungen feststellbar.

Dass der Bf ab dem 30. Oktober 2003 Komplementär und Geschäftsführer der ***IT-KG1*** und alleine zur Vertretung der Gesellschaft befugt war, ist dem Abtretungsvertrag und auch dem als Beilage zum Abtretungsvertrag mit dem selben Datum neu erstellten Statut der Gesellschaft zu entnehmen (Beilage H zum Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2003).

Die anteilmäßige Aufteilung des Kaufpreises und des Verkaufspreises in stehendes Holz und in einen Grundstücksanteil erfolgte anhand eines vorgelegten Schätzungsgutachtens und besteht zwischen den Parteien des Verfahrens Einigkeit darüber.

Die getroffenen Feststellungen zum Verkauf der Gesellschaft im Jahr 2014 sind dem Abtretungsvertrag vom 10. Februar 2014 zu entnehmen.

Die Einkünfte des Bf aus seiner Beteiligung an der italienischen Firma ***IT-OG1*** im Jahr 2015 wurden im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt und sind zwischen den Verfahrensparteien nicht strittig. Ebenso zwischen den Parteien unstrittig ist das Faktum, dass bei der Gewinnfeststellung der Firma ***IT-OG1*** für das Jahr 2015 eine Eingangsrechnung in Höhe von Euro 18.108,82 irrtümlich erneut gewinnerhöhend berücksichtigt wurde.

Die Feststellungen zu den von der ***IT-OG1*** im Jahr 2015 durchgeführten Forst- und Umweltsanierungsarbeiten sind den vom Bf vorgelegten, im Jahr 2019 erstellten Bestätigungen von italienischen Forsttechnikern zu entnehmen. Die Bewilligung dieser Maßnahmen im Jahr 2012 wurde durch die Vorlage einer behördlichen Bescheinigung nachgewiesen.

Die vom Bf in Italien in den Jahren 2014 und 2015 entrichteten Einkommensteuern wurden im Zuge der Betriebsprüfung gewürdigt und sind zwischen den Verfahrensparteien nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

3.1.1. Besteuerung der italienischen Einkünfte im Inland

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Verfahrensparteien als Hauptfrage die Qualifikation eines im Jahr 2014 verkauften, italienischen Forstbetriebs als Neu- oder Altvermögen iSd § 30 Abs 4 EStG 1988 strittig. Des Weiteren beantragt der Bf im Jahr 2014 einen Verlustvortrag in Höhe von Euro 34.458,55 zu berücksichtigen, welcher auf Verlusten des Jahres 2012 basiert. Schließlich begehrt der Bf bei seinen (italienischen) Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2015 die Anwendung des Hälfte Steuersatzes für Kalamitätsnutzung gemäß § 37 Abs 6 EStG 1988, welcher von der Abgabenbehörde bis dato verwehrt wurde, und moniert die unrichtige Erfassung einer Eingangsrechnung bei der Gewinnfeststellung in diesem Jahr.

Der Bf hatte im im Beschwerdezeitraum einen Wohnsitz in Österreich. Die strittigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielte der Bf in Italien. Hinsichtlich dieser Sachverhaltelemente besteht zwischen den Parteien Konsens.

Gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 sind unbeschränkt Steuerpflichtige jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, dann erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988 (Welteinkommen) und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden. Die mehrfache Besteuerung von Einkommen durch verschiedene Staaten kann durch Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) vermieden bzw. entschärft werden (Vgl *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz²⁴, § 1 Rz 6 ff).

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen haben die Republik Österreich und die Republik Italien das DBA mit der BGBl Nr 125/1985 (kurz DBA Italien) abgeschlossen.

Bezieht eine in Österreich ansässige Person - wie im gegenständlichen Fall auf Grundlage des Art 6 Abs 1 DBA Italien - Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Italien und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich gemäß Art 23 Abs 3 DBA Italien auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebenden Steuer den Betrag an, welcher der in Italien gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Italien bezogenen Einkünfte entfällt (vgl VwGH 18.05.2020, Ro 2018/15/0007).

Die in den Beschwerdejahren in Italien erzielten Einkünfte des Bf aus Land- und Forstwirtschaft sind somit aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht des Bf im Inland zu besteuern. Die nachgewiesenen in Italien erhobenen Steuern (2014: Euro 536.400,00, 2015: Euro 20,00) sind in Österreich anzurechnen. Über diese Vorgehensweise besteht zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens Einigkeit. Strittig ist einzig die Festsetzung der inländischen Einkommensteuern 2014 und 2015.

3.1.2. Verkauf der *IT-KG1*** – Immobilienertragssteuer 2014**

Im gegenständlichen Fall hat der Bf Anteile einer italienischen Kommanditgesellschaft erworben und im Jahr 2014 wieder verkauft. Einziges Vermögen dieser Gesellschaft war ein forstwirtschaftlicher Grundbesitz.

Nach § 21 Abs 1 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, dass die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit

anzusehen ist. Die Einkünfte des Bf aus seiner Beteiligung bei der italienischen ***IT-KG1*** stellen somit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar.

Eine Personengesellschaft ist im Ertragsteuerrecht ein Einkünfteermittlungssubjekt (im Falle einer Mitunternehmerschaft Gewinnermittlungssubjekt), nicht aber Steuersubjekt (vgl. VwGH 3.9.2019, Ro 2019/15/0016; 20.12.2016, Ro 2015/15/0020). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten Beteiligungen an betrieblich tätigen wie auch an bloß vermögensverwaltenden Personengesellschaften daher ertragsteuerlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens (vgl. VwGH 23.01.2019, Ra 2018/13/0052; 21.12.2016, Ra 2015/13/0023; 20.12.2016, Ro 2015/15/0020).

Entsprechend diesem nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften geltenden Durchgriffsprinzip stellt auch die Anschaffung und Veräußerung von Anteilen einer Personengesellschaft eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar (vgl. VwGH 24.09.2014, 2012/13/0021).

Befindet sich daher eine Liegenschaft im wirtschaftlichen Eigentum einer Kommanditgesellschaft, so wird mit der Veräußerung der Beteiligung durch einen Gesellschafter dessen aliquote Beteiligung an dieser Liegenschaft veräußert (vgl. VwGH 23.01.2019, Ra 2018/13/0052).

Im beschwerdegegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Veräußerung des Kommanditanteils durch den Bf im Jahr 2014 der Veräußerung seines entsprechenden Anteils am forstwirtschaftlichen Grundvermögen der Kommanditgesellschaft ***IT-KG1*** entspricht.

Beim Verkauf von "Wald" handelt es sich um eine Veräußerung von Grund und Boden einerseits und stehendem Holz andererseits. Der Gesamtkaufpreis ist dabei grundsätzlich im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen (ua VwGH 06.07.2006, 2002/15/0175; 24.06.2003, 2003/14/0027). Im gegenständlichen Fall entfällt ein Betrag von Euro 203.267,25 des im Jahr 2003 gezahlten Anschaffungspreises auf das stehende Holz des Forstbetriebs, der gekaufte Grund und Boden ist mit Euro 961.835,81 zu beziffern. Bei der Veräußerung der Kommanditgesellschaft im Jahr 2014 entfiel ein Anteil von Euro 11.059.047,80 des Veräußerungserlöses auf den Wert der Grundstücke und ein Anteil von Euro 2.337.137,20 auf das stehende Holz. Diese Werte wurden durch ein Schätzgutachten nachgewiesen und sind zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Bei Waldverkäufen stellt der auf den Holzbestand entfallende Teil des Kaufpreises einen steuerpflichtigen Ertrag im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar (vgl. VwGH 06.07.2006, 2002/15/0175). Voraussetzung für die Erfassung des stehenden Holzes ist, dass es

sich dabei um einen Wald iSd ForstG handelt (*Wakounig/Trauner*, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft³ Rz 6/76 und 6/288). Dies ist gegenständlich der Fall.

Der Verkaufserlös für das stehende Holz abzüglich der Anschaffungskosten betrug im Jahr 2014 Euro 2.133.869,95. Dieser Gewinn ist unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. Diese Qualifizierung wurde vom Bf auch in seiner Einkommensteuererklärung vorgenommen und ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Der Verkaufserlös des Bf für den Grund- und Boden des Forstbetriebes betrug im Jahr 2014 Euro 11.059.047,80. Bei den verkauften Grundflächen handelt es sich um Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG 1988, welche sich im land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen befanden.

§ 30a Abs 1 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (BGBl I Nr 112/2012) normiert, dass Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25% unterliegen und bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs 2 EStG 1988) zu berücksichtigen sind. Diese Regelung kommt nach § 30a Abs 3 EStG 1988 auch bei betrieblichen Grundstücksveräußerungen zur Anwendung.

Als Einkünfte iSd § 30 EStG 1988 ist grundsätzlich der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den (tatsächlichen) Anschaffungskosten anzusetzen.

Für Grundstücke, die einem Betriebsvermögen zugehören, kann jedoch gemäß § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG 1988 bei der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens der Veräußerungsgewinn pauschal nach § 30 Abs 4 EStG 1988 ermittelt werden, wenn der Grund und Boden am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war.

Gemäß § 30 Abs 4 EStG 1988 sind, soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten, als Einkünfte anzusetzen.

Ein Grundstück gilt als "am 31. März 2012 nicht steuerverfangen" iSd § 30 Abs 4 EStG 1988, wenn an diesem Tag die Spekulationsfrist nach § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 abgelaufen war (vgl VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013 mwN; VwGH 14.09.2020, Ra 2019/15/0146). Diese Spekulationsfrist betrug bei Grundstücken allgemein 10 Jahre ab Anschaffung. Daraus erschließt sich, dass der Anschaffungszeitpunkt für "Altvermögen" vor dem 1. April 2002 gelegen sein muss. Liegt der Anschaffungszeitpunkt nach dem 31. März 2002, so handelt es sich um sogenanntes "Neuvermögen".

Die neue Rechtslage nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 für private Grundstücksveräußerungen ist "erstmal für Veräußerungen nach dem 31. März 2012" anzuwenden, wobei nach den

Erläuterungen (Hinweis ErlRV 1680 XXIV GP 7) "für die zeitliche Anknüpfung wie bisher bei Spekulationsgeschäften auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt werden" soll.

Ungeachtet des Umstandes, dass die anzuwendende Rechtsvorschrift § 30 EStG 1988 an den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäftes bzw den Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses anknüpft, gilt nach den Erläuterungen (RV 1680 BlgNR XXIV GP 7) hinsichtlich der steuerlichen Erfassung der Einkünfte unverändert § 19 Abs 1 EStG 1988. Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden sind daher in dem Zeitraum steuerlich zu erfassen, in dem sie tatsächlich zugeflossen sind.

Auch Liegenschaften im Betriebsvermögen waren gegebenenfalls nach der Maßgabe des § 30 EStG 1988 aF (BGBl. I Nr. 111/2010) als Spekulationsgeschäfte zu besteuern. Ebenso wie bei privaten Liegenschaften gilt somit für Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, dass die Regelung des § 30 Abs 4 EStG 1988 nur dann anwendbar ist, wenn die Liegenschaft bis zum 31. März 2002 angeschafft worden und damit zum 31. März 2012 die Spekulationsfrist bereits abgelaufen war, wobei in zeitlicher Hinsicht auch bei Betriebsgrundstücken auf das Verpflichtungsgeschäft abzustellen ist.

Die Anknüpfung an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft steht auch in Einklang mit der zwingenden Verknüpfung der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer mit der Selbstberechnung der GrESt. Erst durch den im Wesentlichen selben Zeitpunkt, zu dem das Veräußerungsgeschäft sowohl für die ESt als auch für die GrESt als Besteuerungstatbestand wirksam wird, kann die Verknüpfung der Selbstberechnungsverpflichtungen sinnvoll umgesetzt werden. Daraus ergibt sich, dass in der Systematik der Immobilienertragsteuer die Anknüpfung an das Verpflichtungsgeschäft notwendigerweise vorgegeben ist (*Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁴ § 30 Tz 59).

Schließlich bestätigte auch der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung Ra 2017/15/0098 vom 3. April 2019 die schon vor 1. April 2012 iZm Spekulationsgeschäften und in den ErlRV zum 1. StabG 2012 auch für private Grundstücksveräußerungen vertretene Ansicht, dass für die zeitliche Zuordnung von Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988 der Abschluss des zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts maßgeblich ist (VwGH 03.04.2019, Ra 2017/15/0098).

Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 sind somit schuldrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen, die auf die entgeltliche Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums an einem Grundstück abzielen und auf Grund dessen vom Erwerber des Grundstückes eine Gegenleistung zu erbringen ist (vgl VwGH 20.11.1997, 96/15/0256; 08.02.1989, 88/13/0049; *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁴, § 30 Tz 59).

Allerdings kommt es ausnahmsweise nicht auf den Zeitpunkt eines solchen Rechtsgeschäftes an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund

derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Hierzu bedarf es einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177), sodass insbesondere die Chance von Wertsteigerungen und die Gefahr von Wertminderungen übergegangen ist (vgl VwGH 14.09.2020, Ra 2019/15/0146). Ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption sind hierfür nach der Judikatur des VwGH nicht ausreichend. (vgl dazu VwGH 20.11.1997, 96/15/0256; 07.04.1981, 3294/80; 08.02.1989, 88/13/0049; 23.01.2019, Ra 2018/13/0052 mwN).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis Ra 2017/15/0098 vom 03. April 2019 explizit ausgesprochen, dass auch das Vorliegen eines bloßen Vorvertrages, der selbst noch keine Verpflichtung zur Übereignung eines Grundstücks, sondern lediglich eine bloße Verpflichtung zum späteren Abschluss eines Kaufvertrages begründet, für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums nicht ausreicht (VwGH 03.04.2019, Ra 2017/15/0098).

Wirtschaftliches Eigentum an einer Sache setzt gemäß § 24 Abs 1 lit d BAO voraus, dass der wirtschaftliche Eigentümer die Herrschaft über die Sache gleich einem Eigentümer ausübt. Er muss auf Grund eines Rechtsanspruches auf den Besitz der Sache in der Lage sein, mit dieser Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten (VwGH 03.04.1984, 83/14/0143).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257 mwN).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039).

Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (VwGH 25.01.2017, Ra 2014/13/0029; 13.09.2018, Ra 2018/15/0055).

Im gegenständlichen Fall gilt es somit einerseits zu klären, ob der Vertrag vom 28. Februar 2002 bereits das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft zur Übertragung des

Grundvermögens, somit den eigentlichen Kaufvertrag, darstellt. Andererseits stellt sich die Frage, insofern dieser Vertrag nicht bereits als das eigentliche Verpflichtungsgeschäft zu qualifizieren ist, ob mit diesem Dokument, wie vom Bf argumentiert, dennoch bereits das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundvermögen auf den Bf übergegangen ist.

Nach § 1053 ABGB wird durch den Kaufvertrag eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem anderen überlassen.

Ein Vorvertrag im Sinn des § 936 ABGB ist eine verbindliche Vereinbarung, in Zukunft einen Hauptvertrag schließen zu wollen.

Das Charakteristikum eines Vorvertrages liegt darin, dass die Parteien sich in der Vereinbarung erst dazu verpflichten, in Zukunft einen in seinen wesentlichen Stücken bereits bestimmten Hauptvertrag abzuschließen. Bei Abschluss eines Vorvertrages ist daher der Wille der Parteien darauf gerichtet, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren, und damit die endgültigen Verpflichtungen hinauszuschieben, weil die Zeit noch nicht reif ist (vgl ua OGH 13.07.1993, 4 Ob 519/93; VwGH 15.03.2001, 2000/16/0115). Der beabsichtigte Hauptvertrag muss also bereits weitgehend konkretisiert und sein Abschlusszeitpunkt vorweg bestimmt sein (OGH 20.12.2012, 2 Ob 94/12f). Der Abschlusszeitpunkt kann auch vom Eintritt einer Bedingung abhängig (OGH 24.06.2003, 4 Ob 20/03z) oder in indirekter Weise durch Bezugnahme auf ein bestimmtes Ereignis festgesetzt sein (OGH 29.01.2015, 9 Ob 61/14g).

Sinn und Zweck einer dem Immobilienkauf vorangehenden vorvertraglichen Regelung besteht somit darin, dass sich Verkäufer und Käufer bereits wirksam binden wollen, jedoch für den Abschluss des Hauptvertrags noch rechtliche oder tatsächliche Hindernisse bestehen (vgl *Bompard*, Vorvertragliche Vereinbarungen beim Liegenschafts Kauf, immo aktuell 2023, 78).

Der Vorvertrag muss so bestimmt sein, dass er jederzeit als Hauptvertrag verbindlich wäre. Er muss schon alle wesentlichen Vertragsbestimmungen des Hauptvertrages, somit die essentialia negotii eines Immobilienkaufvertrags (Bezeichnung der Liegenschaft und des Kaufpreises), enthalten (vgl OGH 21. 9. 1977, 1 Ob 604/77). Leistungsgegenstand des Vorvertrages ist jedoch die Verpflichtung zum Abschluss des Hauptvertrages. Dass die essentialia negotii in dem Vertrag am 28. Februar 2002 bereits dem Grunde nach vereinbart wurden, lässt somit nicht, wie von dem Bf argumentiert, den Schluss zu, dass es sich bereits um einen Kaufvertrag oder eine Punktation handelt, sondern muss auch ein Vorvertrag bereits diese zentralen Bestimmungen enthalten.

Aus einem Vorvertrag kann jede Vertragspartei auf Abschluss des Hauptvertrages klagen. Dagegen kann aus dem Vorvertrag noch nicht auf die Erfüllung jener Verpflichtung geklagt werden, die Gegenstand des Hauptvertrages sein soll (vgl OGH 31.1.1980, 7 Ob 721/79; *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts I⁹, 117).

Ein Vorvertrag gemäß § 936 ABGB, der nur eine Verabredung darstellt, erst künftig einen Vertrag schließen zu wollen, lässt keine Abgabepflicht, weder nach § 30 EStG 1988, noch nach dem GrEStG, entstehen. Ist dagegen der Vertrag so beschaffen, dass er die Durchsetzung des Übereignungsanspruches im Rechtsweg ermöglicht, liegt ein die (sowohl Einkommen- als auch Grunderwerb-) Steuerpflicht auslösender Vertrag vor, weil sowohl der Erwerb nach dem GrEStG als auch die Anschaffung bzw Veräußerung nach § 30 EStG 1988, wie oben bereits näher ausgeführt, an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft anknüpfen, auf Grund dessen die Leistung und Gegenleistung erbracht werden (vgl VwGH 03.04.2019, Ra 2017/15/0098).

Die Beurteilung, ob zwischen den Parteien ein Vorvertrag oder bereits ein Kaufvertrag abgeschlossen wurde, hängt jeweils von den Umständen des Einzelfalles ab (vgl OGH 7.6.2001, 9 Ob 120/01i). Entscheidend ist hierbei der Parteiwille. Dieser kommt ua dadurch zum Ausdruck, dass die Parteien der Immobilientransaktion im Leistungsinhalt des Vorvertrags die Verpflichtung aufnehmen, erst künftig einen Vertrag schließen zu wollen (ua *Gschnitzer in Fenyves/Kerschner/Vonkilch*, ABGB IV/1², 570; *Bompard*, Vorvertragliche Vereinbarungen beim Liegenschafts Kauf, immo aktuell 2023, 78).

Grundsätzlich ist die Bezeichnung der Vertragsurkunde für die Entscheidung, welches Rechtsgeschäft nach dem Urkundeninhalt anzunehmen ist, ohne Bedeutung (VwGH 10.6.1991, 90/15/0129); entscheidend ist vielmehr, ob aus dem Inhalt des Vertrages die Annahme berechtigt ist, dass durch ihn ein Anspruch auf Übereignung bereits begründet ist.

Kein Vorvertrag, sondern bereits ein die Steuerpflicht auslösender verbindlicher Vertragsabschluss liegt dagegen vor, wenn die abgeschlossene schriftliche Vereinbarung alle wesentlichen Vertragsmerkmale enthält, bereits auf die Begründung des Übereignungsanspruches gerichtet, also unmittelbar durchsetzbar ist, und nichts in der Vereinbarung darauf hinweist, dass die Parteien erst künftig den Vertrag schließen wollen (vgl *Gruber in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.07}, § 936 36 Rz 4). Entstehen mit dem Abschluss des Vertrages für die Vertragsparteien sofortige Leistungsansprüche und Leistungsverbindlichkeiten, so kann von einem (für einen Vorvertrag typischen) Hinausschieben der endgültigen Verpflichtung keine Rede sein (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0115).

Für die Qualifizierung der als „Vorvertrag“ bezeichneten Vereinbarungen vom 28. Februar 2002 als Vorvertrag und nicht als Kaufvertrag sprechen zunächst ihre ausdrückliche Bezeichnung als Vorvertrag und die Vereinbarung, erst künftig einen notariellen Vertrag zur Abtretung der Gesellschaftsanteile abschließen zu wollen (die getroffene Hauptvereinbarung, so auch etwa in den Artikeln 2, 5 und 10 des Vertrages angeführt). Zudem werden auch die Vertragsparteien nicht als Käufer und Verkäufer, sondern als kaufende bzw verkaufende Versprechensgeber bezeichnet. Auch wenn die vertragliche Vereinbarung nicht nach ihrer Bezeichnung, sondern

inhaltlich auszulegen ist, wird diese dennoch als Indiz angesehen, dass es sich hierbei um einen Vorvertrag und nicht bereits um einen Kaufvertrag handelt.

Als Hauptvereinbarung des Vertrages vom 28. Februar 2002 wird nicht die Übertragung der Gesellschaftsanteile oder des der Gesellschaft zugehörigen Grundvermögens vereinbart, sondern wird festgehalten, dass sich der Verband „***IT-V1***“ dazu verpflichtet seine Anteile an der ***IT-KG1*** an das Ehepaar ***Bf1-Nachname*** zu verkaufen. Der Bf und seine Ehefrau verpflichten sich wiederum die Anteile an der ***IT-KG1*** unter den im Vertrag vereinbarten Bedingungen zukünftig zu kaufen. Zudem wird in Artikel 9 des Vertrages ausdrücklich festgehalten, dass der materielle Besitz sowie der Genuss der unbeweglichen „Einheiten“ (somit der Immobilien) erst am Tage des notariellen Abtretungsvertrags zu Gunsten der kaufenden Versprechensempfänger übertragen wird. Gemäß Artikel 4 des Vertrages wird bestimmt, dass Frau ***IT-KG-GF*** erst mit Abschluss des notariellen Kaufvertrages ihr Amt als Geschäftsführerin der Gesellschaft zurücklegt. Aus der Gesamtheit dieser in dem Vertrag vom 28. Februar 2002 getroffenen Bestimmungen lässt sich ableiten, dass dieser nicht auf die Begründung eines Übereignungsanspruches gerichtet war, welcher unmittelbar durchsetzbar sein sollte, sondern dass die Parteien erst künftig einen Kaufvertrag schließen wollten. Ebenso kann aus diesen Klauseln des Vertrages bereits abgeleitet werden, dass eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 28. Februar 2002 nicht gewollt war.

Die Gültigkeit des Vertrages vom 28. Februar 2002 wurde dahingehend eingeschränkt, dass dieser von Bedingungseintritt abhängig gemacht wurde. Es wurde festgelegt, dass die vorgeschriebene Genehmigung der zuständigen kirchlichen Behörde zum Verkauf einzuholen ist. Für den Fall der Nichtzustimmung durch diese wurde die vollständige Auflösung des Vertrages vereinbart. Bereits anhand einer grammatikalischen Interpretation ist aus dieser Klausel abzuleiten, dass ein tatsächlicher Verkauf der Gesellschaftsanteile (und des damit verbundenen Grundvermögens) sowie die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums erst zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich nach Zustimmung der kirchlichen Behörde, erfolgen durfte und davor kein Kaufvertrag abgeschlossen werden konnte. Kein anderer Schluss kann nach dem Sinn und Zweck dieser Vertragsbestimmung abgeleitet werden. Eine verpflichtende Zustimmung zum Verkauf wäre sinnlos, wenn bereits davor ein gültiger Kaufvertrag abgeschlossen werden könnte. Für die Behauptung des Bf, dass auch bereits für den „Abschluss des Vorvertrages“ eine mündliche Genehmigung durch die Kirchenbehörde nötig und vorgelegen sei, wurden keine Nachweise erbracht. Zudem finden sich hierzu in dem Vertrag vom 28. Februar 2002 keine Indizien. Ebenso wenig ist belegt, wie vom Bf in der Beschwerde ausgeführt, dass es der Kirchenbehörde ein Anliegen war den Verkauf der Gesellschaft schnellstmöglich abzuschließen und die Verfügungsmacht an dieser bereits mit dem Vertrag vom 28. Februar 2002 an den Bf und seine Ehefrau zu übertragen. Dagegen spricht insbesondere, dass die Kirchenbehörde erst am 26. September 2003, mehr als 1 ½ Jahre nach Abschluss des Vorvertrags, ihre schriftliche Zustimmung zum Anteilsverkauf erteilte.

Zusammengefasst stellt die zum Abschluss eines Abtretungsvertrages benötigte und erst im September 2003 erteilte Genehmigung der zuständigen kirchlichen Behörde einen weiteren Hinweis dafür dar, dass am 28. Februar 2002 ausschließlich ein Vorvertrag abgeschlossen worden ist und das wirtschaftliche Eigentum zu diesem Zeitpunkt nicht übergegangen ist.

Als weitere Bedingung wurde in dem Vertrag vom 28. Februar 2002 aufgenommen, dass das ***VKB1*** das ihr zustehende Vorkaufsrecht nicht ausübt. Im Falle der Ausübung des Vorkaufsrechts werde der gegenständliche Vertrag aufgelöst. Auch diese Vereinbarung spricht gegen den Eintritt von sofortigen Leistungsansprüchen und Leistungsverbindlichkeiten und stellt ein Indiz für die Qualifizierung des Vertrages als Vorvertrag dar, da die Vertragsparteien den Kaufabschluss wohl auf einen späteren Zeitpunkt, nach Eintritt der Bedingungen, hinausschieben wollten. Dass das gegenständliche Vorkaufsrecht, wie vom Bf behauptet, eventuell nicht rechtskonform abgeschlossen wurde, ändert die von den Vertragsparteien vereinbarte Bedingung nicht. Ebenso wurden für die Behauptung, dass das ***VKB1*** mangels Liquidität das Vorkaufsrecht faktisch nicht ausüben konnte, keine Nachweise vorgelegt. Im Gegenteil wurde vom Bf selbst ein Schreiben der autonomen Region ***IT-RG1*** aus dem Jahr 2000 vorgelegt, in welchem die Region mitteilt, dass sie selbst derzeit kein Kaufinteresse an der ***IT-KG1*** hat, das ***VKB1*** jedoch stark am Kauf der Forstflächen interessierte sei. Das Vorbringen des Bf, wonach die regionale Regierung der tatsächlichen Geldgeber des ***VKB1*** sei und aus der ablehnenden Haltung zum Kauf in diesem Schreiben die mangelnde Geldbereitstellung für den Kauf abgeleitet werden könne, ist für das Gericht nicht belegt und anhand des Inhalts des Schreibens auch nicht schlüssig.

In Artikel 1 des Vertrages vom 28. Februar 2002 wurde zwar ein bestimmter Kaufpreis in Höhe von Euro 1.250.000,00 für den Anteilserwerb festgelegt, jedoch wird auch vereinbart, dass dieser Preis bis zum Datum des notariellen Abtretungsvertrages, welches ebenfalls noch nicht exakt festgelegt wurde, anhand der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Vermögenslage der Gesellschaft angepasst wird. Tatsächlich wurde der Verkaufspreis in weiterer Folge auch geringfügig abgeändert. Für den Willen bloß einen Vorvertrag zu beabsichtigen, kann sprechen, dass noch Details des Vertragsinhalts erst im Nachhinein geregelt werden sollen (idS wohl OGH 23.02.1998, 3 Ob 315/97p; 09.03.2000, 8 Ob 232/99x). Die Anpassung des vereinbarten Kaufpreises anhand der zum Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Abtretungsvertrages vorliegenden Vermögenslage nach Abschluss des Vertrages vom 28. Februar 2002 stellt daher ein Indiz für das Vorliegen eines Vorvertrages dar.

Des Weiteren wurde in dem Vertrag am 28. Februar 2002 festgeschrieben, dass die einzige Komplementärin und Geschäftsführerin ihre Funktionen erst mit Abschluss des notariellen Kaufvertrags zurücklegt und die zukünftigen Käufer bis zu diesem Datum über Ereignisse von wesentlicher Bedeutung und über vermögensrechtliche Änderungen, welche bei der ***IT-KG1*** eintreten, nachweislich schriftlich informieren muss. Bereits ab Februar 2002 bestehende Vertretungsbefugnisse des Bf sind im Vorvertrag nicht vereinbart und nicht

aktenkundig. Die weiter bis zum 30. Oktober 2003 bestehende, alleinige Geschäftsführung der Frau ***IT-KG-GF*** spricht nach Ansicht des Gerichts dafür, dass es sich bei dem Vertrag vom 28. Februar 2002 lediglich um einen Vorvertrag handelt. Ebenso ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Geschäftsführerin die zukünftigen Käufer über vermögensrechtliche Änderungen bis zum Abschluss des notariellen Abtretungsvertrages schriftlich informieren muss, wenn diese bereits ab Februar 2002 als Eigentümer der Gesellschaft anzusehen wären und bereits tatsächlich die Geschäfte geführt hätten.

In Artikel 13 des Vertrages vom 28. Februar 2002 wird vereinbart, dass die steuerlichen Verpflichtungen der Gesellschaft bis zum 31.12.2002 zu Lasten der verkaufenden Versprechensgeber gehen. Auch dieses „Hinausschieben“ der steuerlichen Verantwortung für die Gesellschaft ist als Indiz zu sehen, dass am 28. Februar 2002 ausschließlich ein Vorvertrag abgeschlossen worden ist und das wirtschaftliche Eigentum zu diesem Zeitpunkt nicht übergegangen ist.

Ebenfalls anzuführen ist, dass der verkaufende Verein „***IT-V1***“ erst am 27. März 2003 eine Sitzung des Verwaltungsrates durchführte, in welcher als einziger Tagesordnungspunkt der Verkaufsvorschlag für die Gesellschaftsanteile der ***IT-KG1*** besprochen wurde. In dem vorliegenden Protokoll über die Sitzung wird festgehalten, dass Verhandlungen über den Verkauf der Gesellschaft laufen und die Präsidentin des Vereins den Verwaltungsratsmitgliedern die eingegangenen Angebote für den Erwerb der Gesellschaft unterbreitet, um eine Wahl unter diesen zu treffen. Nach einer ausführlichen Diskussion beschloss der Verwaltungsrat einstimmig die Gesellschaftsanteile an das Ehepaar ***Bf1-Nachname*** zu verkaufen. Die Vizepräsidentin wurde in weiterer Folge mit der Umsetzung des Verkaufsbeschlusses betraut. Ob es sich bei diesem Beschluss des Verwaltungsrates, welcher erst über ein Jahr nach Unterzeichnung des Vertrages vom 28. Februar 2002 getroffen wurde, um einen reinen Formalakt handelte, kann anhand des vorliegenden Protokolls nicht festgestellt werden. Es wird jedoch ausdrücklich festgehalten, dass die Gesellschaft erst zukünftig an den Bf und seine Ehefrau verkauft werden soll. Auch diesem Protokoll ist somit zu entnehmen, dass im Februar 2002 noch kein Verpflichtungsgeschäft stattgefunden hat, sondern nur ein Vorvertrag abgeschlossen wurde und das wirtschaftliche Eigentum erst in Zukunft übertragen werden soll.

Zu beachten ist im gegenständlichen Fall auch, dass es sich bei dem am 28. Februar 2002 abgeschlossenen Vertrag um eine Vereinbarung nach italienischem Recht handelt. Auch nach italienischem Recht löst der Vorvertrag eine Verpflichtung der Parteien aus, zu einem späteren Zeitpunkt einen Hauptvertrag abzuschließen (vgl. *Eccher/Schurr/Christandl*, Handbuch Italienisches Zivilrecht (2009) Rz 3/190). Die Rechtsfolgen des Abschlusses eines Vorvertrages sind somit dem Grunde nach ident zur österreichischen Rechtsordnung. Vom Bf wurden auch keine Differenzierungen zwischen den Rechtsordnungen behauptet. Gerade in Italien ist der Abschluss eines Vorvertrages beim Immobilienerwerb jedoch eine stark verbreitete Praxis

(Kindler, Einführung in das italienische Recht³ [2022]). Dies insbesondere deshalb, da nach italienischem Recht mit Abschluss des Hauptvertrags gemäß Art 1376 italienischem Zivilgesetzbuch das Eigentum direkt auf den Käufer übergeht. Es entspricht daher der gängigen Praxis in Italien, dass vor Abschluss eines Hauptvertrages ein verbindlicher Vorvertrag mit Festlegung von Vertragsverpflichtungen abgeschlossen wird, die tatsächliche Leistungsverpflichtung jedoch noch hinausgeschoben werden soll (*Dolce/Lederer/Ludwig in Frank/Wachter* (Hrsg.) Handbuch Immobilienrecht in Europa² [2015], S 576). Diese Vorgehensweise lässt sich im gegenständlichen Fall aus Artikel 9 des Vertrages vom 28. Februar 2002 ableiten. In diesem wird ausdrücklich festgelegt, dass der materielle Besitz sowie der Genuss der unbeweglichen Einheiten erst am Tag des notariellen Abtretungsvertrags auf die kaufenden Versprechensempfänger übertragen werden. Zudem wird auch in dem von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Schreiben eines italienischen Rechtsanwaltes vom 5. Februar 2019 bestätigt, dass am 28. Februar 2002 ein Vorvertrag nach Art 1351 italienischem Zivilgesetzbuch abgeschlossen wurde und hieraus die Verpflichtung erwachse „einen anschließenden bereits in seinen wesentlichen Elementen umzeichneten Vertrag abzuschließen“. Die oben bezeichnete und sich im Vertrag vom 28. Februar 2002 wiederfindende, in Italien gängige Praxis zum Abschluss eines Vorvertrages und die vorgelegte Bestätigung des italienischen Rechtsanwaltes, dass es sich um einen Vorvertrag handelt, sind als weitere Indizien für den Abschluss eines Vorvertrages am 28. Februar 2002 anzusehen.

Hinsichtlich des Arguments des Bf, dass bereits bei Unterzeichnung des Vertrages am 28. Februar 2002 ein Betrag von Euro 20.000,00 des Kaufpreises zu entrichten war und deshalb bereits von einem Kaufvertrag gesprochen werden kann, ist zu entgegnen, dass diese Geldsumme „als Zeichen des Vertragsabschlusses“ vereinbart wurde. Es handelt sich hierbei um sogenanntes „caparra confirmatoria“ gemäß Art 1385 italienischem Zivilgesetzbuch, ein Angeld nach italienischem Recht. Mit dem Angeld übergibt man eine Geldsumme, um die mit einem Vorvertrag eingegangene Bindung zu bestätigen. Zieht sich der Käufer aus dem Vertrag zurück, verliert er die gezahlte Summe. Zieht sich hingegen der Verkäufer aus dem Vertrag zurück, muss er dem Käufer die bezahlte Summe plus denselben Betrag als Pönale erstatten (vgl. *Dolce/Lederer/Ludwig in Frank/Wachter* (Hrsg.) Immobilienrecht in Europa² S 577). Die Vereinbarung eines Angelds ist somit vielmehr ein Anzeichen für das Vorliegen des Vorvertrages, als für das Vorliegen eines Kaufvertrages.

Schließlich wird im Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2003 ausdrücklich festgehalten, dass der Bf und seine Ehefrau erst mit Wirkung der Abtretung der Gesellschaftsanteile am 30. Oktober 2003 alle dem Verkäufer gegenüber der Gesellschaft zustehenden Rechte, insbesondere das Recht auf Gewinnbeteiligung und auf die Vermögensaufteilung bei Auflösung der Gesellschaft erhalten. Ebenso gehen die entsprechenden Pflichten erst mit diesem Datum über. Hinsichtlich der Aktiva und Passiva der Gesellschaft wurde am 30. Oktober 2003 eine eigene Vermögensaufstellung erstellt, welche dem Abtretungsvertrag zugrunde gelegt wurde. Auch die Komplementärin und Geschäftsführerin der Gesellschaft trat erst am 30. Oktober

2003 von ihren Funktionen zurück und war bis dahin das einzig vertretungsbefugte Organ der Personengesellschaft. Aus der Gesamtheit dieser Vertragsbestimmungen ist zu schließen, dass der tatsächliche Kaufvertrag, welcher zur Übertragung der gegenständlichen Grundstücke berechnete, erst am 30. Oktober 2003 abgeschlossen wurde und die Gesellschaft inklusive des Forstbetriebes erst mit diesem Datum in das wirtschaftliche Eigentum des Bf und seiner Frau überging.

Zusammengefasst sprechen folgende Punkte dafür, dass es sich bei der als „Vorvertrag“ bezeichneten Vereinbarung auch tatsächlich um einen Vorvertrag handelt:

- Die ausdrückliche Bezeichnung als Vorvertrag;
- Die Bezeichnung der Vertragsparteien als „Versprechensgeber/nehmer“;
- Die Vereinbarung erst zukünftig einen notariellen Abtretungsvertrag abschließen zu wollen;
- Die Regelung, dass der gesamte materielle Besitz der Gesellschaft erst mit dem zukünftigen Abtretungsvertrag auf die Käufer übergeht;
- Die Regelung, dass die Komplementärin und Geschäftsführerin bis zum Abschluss des Abtretungsvertrages ihre Stellung in der Gesellschaft unverändert beibehält;
- Die Bedingung der Genehmigung des Verkaufs der Gesellschaft durch die kirchliche Behörde bei sonstiger Vertragsauflösung;
- Die Bedingung, dass das ***VKB1*** das ihr zustehende Vorkaufsrecht nicht ausübt (bei sonstiger Vertragsauflösung);
- Die Änderung des im Vorvertrag vereinbarten Kaufpreises;
- Die erst am 27. März 2003 durchgeführte Sitzung des Verwaltungsrates des Vereins „***IT-V1***“, in welcher der Verkauf der Gesellschaft beschlossen wird;
- Die typische Praxis von Vorverträgen in der italienischen Rechtsordnung;
- Das vom Bf vorgelegte Schreiben eines italienischen Rechtsanwaltes, in welchem bestätigt wird, dass es sich um einen Vorvertrag handelt;
- Die Vereinbarung einer „caparra confirmatoria“;
- Die Regelungen im Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2003, wonach sämtliche Rechte und Pflichten der Gesellschaft erst mit diesem Tag auf den Bf (und seine Ehefrau) übergehen;
- Die Erstellung einer eigenen Vermögensaufstellung mit Stichtag 30. Oktober 2003, welche dem Abtretungsvertrag zugrunde gelegt wurde.

Das erkennende Gericht kommt somit anhand dieser Punkte im Sinne der freien Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass es sich bei der Vereinbarung vom 28. Februar 2002 um einen Vorvertrag handelt, welcher eine verbindliche Vereinbarung darstellt, in Zukunft einen Hauptvertrag schließen zu wollen. Als Verpflichtungsgeschäft zum Erwerb der Gesellschaftsanteile und somit des gegenständlichen Grundvermögens ist auf Grund obiger

Überlegungen der nach dem 31. März 2012 abgeschlossene Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2003 anzusehen.

Auch für die Annahme, dass der Vorvertrag vom 28. Februar 2002 eine Vereinbarung darstellt, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum bereits vor Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts übergegangen ist, besteht nach Ansicht des Gerichts kein Raum. Hierzu bedarf es einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177). Wie bereits oben ausführlich dargestellt wurde sowohl im Vorvertrag vom 28. Februar 2002 als auch im Kaufvertrag vom 30. Oktober 2003 ausdrücklich vereinbart, dass sämtliche mit den Gesellschaftsanteilen verbundene Rechte und Pflichten, somit auch Eigentumsrechte, erst mit dem notariellen Abtretungsvertrag auf den Bf und seine Ehefrau übergehen. Ebenso wurde in beiden Verträgen explizit festgehalten, dass Frau ***IT-KG-GF*** bis zum Abschluss des notariellen Abtretungsvertrages einzige Komplementärin und Geschäftsführerin der ***IT-KG1*** ist. Somit konnte nur sie bis zu diesem Zeitpunkt im Namen der Gesellschaft auftreten und Geschäfte für diese abschließen. Aus beiden Verträgen geht hervor, dass dem Bf das wirtschaftliche Eigentum an der ***IT-KG1*** erst mit dem notariellen Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2003 übergegangen ist. Ebenso werden die Aktiva und Passiva der Gesellschaft erst anhand einer Vermögensaufstellung mit Stichtag 30. Oktober 2003 an die Käufer übertragen und wird festgelegt, dass die Verkäuferin für Verpflichtungen, auch Steuerverpflichtungen, erst nach diesem Datum nicht mehr verantwortlich ist. Aus den Verträgen geht somit auch hervor, dass die Chance von Wertsteigerungen und die Gefahr von Wertminderungen an der Gesellschaft erst am 30. Oktober 2003 auf den Bf und seine Ehefrau übergegangen ist.

Zur Behauptung des Bf, dass er bereits ab 28. Februar 2002 die Verwaltung des gesamten Forstbetriebs übernommen habe, wurden keine dementsprechenden Nachweise vorgelegt. Im Vorvertrag vom 28. Februar 2002 findet sich hierzu keine Vereinbarung. Es wurden auch keine anderen Verträge, Vollmachten oder Bewilligungen der verkaufenden Gesellschaft vorgelegt, wonach diese die Verwaltung des gesamten Forstbetriebs bereits ab Februar 2002 auf die zukünftigen Käufer überträgt. Zur vom Bf ins Treffen geführten Förderung der Regionalbehörde und damit einhergehender Arbeiten ist festzuhalten, dass im Vorvertrag vom 28. Februar 2002 lediglich auf eine bestehende, regionale Förderung hingewiesen wird. Eine Verpflichtung, dass bereits die zukünftigen Erwerber der Gesellschaft für die Umsetzung der Fördermaßnahmen verantwortlich sind bzw diese durchführen müssen, wurde nicht vereinbart. Im Gegenteil wird im Vorvertrag ausgeführt, dass die Gesellschaft hierfür einen aufrechten Vertrag mit einem anderen Unternehmen abgeschlossen hat. In dem vorgelegten Schreiben eines Forsttechnikers vom 4. März 2003 wird dem Bf zwar aufgetragen bereits Arbeiten im Zusammenhang mit der gegenständlichen Förderung durchzuführen, jedoch wird auch explizit darauf hingewiesen, dass die Aufforderung „auf präzise Anweisung des aktuellen Eigentümers“ vorgenommen wird. Zudem wurde dieses Schreiben von einem privaten Dienstleister erstellt und entfaltet keine rechtliche Bindungswirkung. Weitere Nachweise zur tatsächlichen Durchführung von Arbeiten

wurden nicht vorgelegt. Im Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2003 finden sich ebenfalls keine Indizien für bereits von den Käufern durchgeführte Arbeiten auf den forstwirtschaftlichen Flächen. Ob der Bf somit tatsächlich bereits ab dem 28. Februar 2002 einzelne Arbeiten für die ***IT-KG1*** durchgeführt hat, kann vom erkennenden Gericht nicht festgestellt werden. Doch selbst wenn der Bf eventuell bereits vor dem 30. Oktober 2003 einzelne Arbeiten im Forstbetrieb auf Anweisung oder mit Duldung der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Eigentümer durchgeführt hätte, begründet dies keine Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer. Ebenso ist für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht von Relevanz, ob der Bf bereits im Jahr 2002 Zahlungen für die Gesellschaft durchgeführt hat. Zudem wurden für solche Zahlungen keine Nachweise vorgelegt.

Für die Annahme, dass der Bf die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), bereits vor Abschluss des Abtretungsvertrags am 30. Oktober 2003 auszuüben in der Lage war und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen konnte, finden sich keine Anhaltspunkte. Erst mit 30. Oktober 2003 wurde der Bf Komplementär und Geschäftsführer der Gesellschaft und war es ihm somit erst ab diesem Zeitpunkt möglich vertragliche Vereinbarungen im Namen der Gesellschaft abzuschließen und die gegenständlichen Grundstücke zu veräußern oder zu belasten, somit über diese wie ein Eigentümer zu verfügen.

Das Gericht kommt im Sinne der freien Beweiswürdigung anhand der obigen Ausführungen somit zu dem Ergebnis, dass der Vertrag vom 28. Februar 2002 als Vorvertrag zu qualifizieren ist und das wirtschaftliche Eigentum an dem gegenständlichen Grundvermögen erst nach dem 31. März 2002 auf den Bf übergegangen ist. Die gegenständlichen Grundstücke waren daher am 31. März 2002 steuerverfangen und sind daher kein Altvermögen iSd §§ 4 Abs 3a Z 3 lit a iVm 30 Abs 4 EStG 1988. Der Beschwerde war somit in diesem Punkt keine Folge zu geben.

3.1.3. Berücksichtigung Verluste 2012 – Verlustvortrag 2014

Gemäß § 18 Abs 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben ua auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Für das Jahr 2012 wurde von der Abgabenbehörde im Zuge der Betriebsprüfung bei den Einkünften des Bf ein summierter Verlust in Höhe von Euro 125.962,87 festgestellt und veranlagt. Der Einkommensteuerbescheid 2012 ist in Rechtskraft erwachsen.

Die Höhe des abzugsfähigen Verlustes ergibt sich aus der Veranlagung des Verlustjahres. Damit wird der Verlustabzug der Höhe nach mit Bindung für die Folgejahre rechtskräftig festgestellt (vgl. ua VwGH 26.11.2015, 2012/15/0038; 20.12.2016, Ra 2015/15/0059). Der Ausspruch eines Verlustes im Einkommensteuerbescheid wirkt somit auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart ein, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich wird. Dies gilt sogar dann, wenn der im rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid ausgewiesene Verlustbetrag objektiv unrichtig ist (vgl. VwGH 20.02.2008, 2006/15/0026; 25.06.2008, 2006/15/0085; 26.11.2015, 2012/15/0038). Der im Einkommensteuerbescheid 2012 rechtskräftig festgestellte Verlust entfaltet somit hinsichtlich der Höhe Bindungswirkung für die Folgejahre.

Die im Einkommensteuerbescheid 2012 festgesetzten Verluste des Bf basieren auf einem Verlust aus der Beteiligung ***IT-KG1*** in Höhe von Euro 33.082,48 und einem Verlust aus der Beteiligung ***IT-OG1*** in Höhe von Euro 143.619,23. Diese Beträge wurden im Zuge der Betriebsprüfung von der Abgabenbehörde anhand der Buchhaltung der italienischen Gesellschaften überprüft und festgesetzt. Die Höhe der Verluste sind zwischen den Verfahrensparteien dem Grunde nach unstrittig.

Seitens der Behörde wird jedoch die Vortragsfähigkeit der Verluste aus der Beteiligung ***IT-OG1*** mangels Vorliegens einer ordnungsgemäßen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung negiert. Hierzu ist auszuführen, dass eine formell ordnungsmäßige Buchführung nicht Voraussetzung für eine Vortragsfähigkeit von Verlusten ist. Der Verlustabzug ist zulässig, wenn der Verlust – allenfalls nach Korrektur der Buchführung durch den Abgabepflichtigen oder auf Grund einer Betriebsprüfung – seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis auch überprüfbar ist (vgl. VfGH 10.12.1992, B 227/91; VwGH 29.01.2015, 2013/15/0166). Dieselben Voraussetzungen sind auch an eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu stellen (VwGH 29.01.2015, 2013/15/0166). Dies ist vor allem dann nicht der Fall, wenn die Mängel der Buchführung nach Art und Umfang auf das gesamte Rechenwerk ausstrahlen und dieses somit insgesamt als für eine periodengerechte Gewinnermittlung ungeeignet erscheinen lassen (ua VwGH 17.12.2014, 2011/13/0103; 29.01.2015, 2013/15/0166; 17.10.2018, Ra 2015/13/0058).

Legt man diesen Maßstab an den im Beschwerdefall festgestellten Sachverhalt an, so kann die Begründung des angefochtenen Bescheides die Versagung des Verlustvortrages nicht tragen. Die Buchhaltung der italienischen Gesellschaft ***IT-OG1*** wurde im Zuge der Außenprüfung von der Behörde gewürdigt und konnte von dieser der Verlust berechnet und überprüft werden. Es wurde kein Sicherheitszuschlag verhängt oder eine Schätzung durchgeführt. Zwar wird von der Behörde argumentiert, dass das Rechenwerk aufgrund der Anwendung des Sollprinzips zur periodengerechten Erfassung der Daten nicht geeignet wäre, andererseits wurden die vom Steuerberater bereitgestellten Besteuerungsgrundlagen dem Ergebnis zugrunde gelegt und wurde keine wesentlichen Unrichtigkeiten in der Buchhaltung der Gesellschaft festgestellt. Ohne auf die Schätzung des Betriebsergebnisses gerichtete

Ermittlungsmethoden anzuwenden hat die Abgabenbehörde somit die Verluste anhand der Erklärung des Steuerpflichtigen folgend festgestellt. Dass die periodische Erfassung der Geschäftsfälle tatsächlich unrichtig war bzw grobe Mängel in der Buchführung der ***IT-OG1*** vorlagen, welche nach Art und Umfang auf das gesamte Rechenwerk ausstrahlten, wurde von der Behörde nach Ansicht des Gerichts nicht festgestellt und ist dies auch anhand der im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten Buchhaltungsunterlagen der ***IT-OG1*** nicht ersichtlich. Das Gericht kommt somit zu dem Ergebnis, dass die Verluste des Jahres 2012 als vortragsfähig zu qualifizieren sind.

Zur Höhe des Verlustabzuges im Jahr 2014 ist auszuführen, dass der Verlustabzug im ersten Jahr vorzunehmen ist, in welchem der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der anderen Sonderausgaben einen positiven Betrag ergibt. Die gesetzliche Vorschrift über den Verlustabzug gibt dem Abgabepflichtigen kein Wahlrecht, wann er von dem Recht des Verlustabzuges Gebrauch machen will (vgl VwGH 19.09.2013, 2012/15/0014). Ein allfälliger Rest ist bei Vorliegen hinreichender Einkünfte im jeweils nächstfolgenden Jahr abzuziehen (ua VwGH 19.09.2013, 2012/15/0014; 26.11.2015, 2012/15/0038). Unterbleibt ein Verlustabzug, obwohl eine Verrechnungsmöglichkeit bestand, darf in den Folgejahren nur der Restbetrag berücksichtigt werden (sogenannter fiktiver Verlustabzug; vgl VwGH 26.11.2015, 2012/15/0038).

Vortragsfähige Verluste konnten bis einschließlich 2013 im Folgejahr grundsätzlich nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze nach § 2 Abs 2b; aufgehoben durch das AbgÄG 2014, BGBl I 13).

Daraus folgt im gegenständlichen Fall, dass beim Bf im Jahr 2013 ein Verlustabzug in Höhe von Euro 91.504,33 zu berücksichtigen war, da bereits in diesem Jahr positive Einkünfte erzielt wurden (75% des Gesamtbetrages der Einkünfte 2013). Dementsprechend verbleibt für das Jahr 2014 ein Verlust in Höhe von Euro 34.458,54, welcher in diesem Jahr als Verlustabzug zu berücksichtigen ist. Diese Höhe des Verlustabzuges im Jahr 2014 wurde auch von der steuerlichen Vertretung des Bf im Zuge der mündlichen Beschwerdeverhandlung ident bekanntgegeben.

Der Beschwerde war somit in diesem Punkt stattzugeben und der Einkommensteuerbescheid 2014 abzuändern.

3.1.4. Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft 2015 - Kalamitätsnutzung

Für das Jahr 2015 wurde festgestellt, dass der Bf aufgrund seiner Beteiligung von 1% an der italienischen Personengesellschaft ***IT-OG1*** Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft lukriert hat. Dies steht zwischen den Verfahrensparteien unstrittig fest. Fraglich ist, ob für diese Einkünfte der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs 6 EStG 1988 aufgrund von Kalamitätsnutzung Anwendung findet.

§ 37 Abs 6 EStG 1988 normiert als Voraussetzung für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen, dass "für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird" und regelt zwei Anwendungsfälle dieser Steuerbegünstigung: die außerordentliche Waldnutzung infolge wirtschaftlich begründeten Überhiebs und die Waldnutzungen infolge höherer Gewalt. Für beide Anwendungsfälle besonderer Waldnutzung steht der Hälftesteuersatz nach § 37 Abs 1 EStG 1988 zu.

Gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen, soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen, auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Die Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 37 Abs 6 EStG aufgrund höherer Gewalt setzt einen unmittelbaren ursächlichen Zusammenhang des konkreten Schadensereignisses mit der jeweiligen Holznutzung voraus (vgl EStR 2000 Rz 7334). Als höhere Gewalt gelten Naturereignisse und andere nicht abwendbare Ereignisse, die keine typische Betriebsgefahr darstellen (vgl EStR 2000 Rz 7335). Dazu zählen insbesondere Eis-, Schnee-, Windbruch, Hochwasser, Brand, Insektenfraß, Baumkrankheiten, Lawinen, Muren oder Blitzschlag sowie Folgehiebe.

Bei der Geltendmachung einer Begünstigungsvorschrift unterliegt der Steuerpflichtige einer erhöhten Mitwirkungspflicht (vgl VwGH 31.3.1999, 98/16/0321, 98/16/0322). Diese erstreckt sich bei der Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes für besondere Waldnutzungen sowohl auf den Nachweis des Vorliegens einer höheren Gewalt oder eines Überhiebes sowie auf die Höhe der Einnahmen und der dafür geltend gemachten Ausgaben. Es obliegt dem Steuerpflichtigen rechtzeitig Beweise zu beschaffen. Ist das Vorliegen der Voraussetzungen der Begünstigung nicht nachweisbar, weil der Steuerpflichtige dieser Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, steht die Begünstigung nicht zu (vgl VfGH 18.09.2024, G 3317/2023-9).

Die Bescheinigung der höheren Gewalt erfolgt grundsätzlich durch die zuständige Forstbehörde (§ 173 Abs 2 ForstG). Danach wird bei Schadensfällen über Antrag des Waldbesitzers eine Bescheinigung über Art und Ausmaß von Fällungen infolge höherer Gewalt ausgestellt. Die Bescheinigung der Forstbehörde unterliegt der freien Beweiswürdigung des Gerichts (vgl *Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴, § 37 Tz 127). Es ist insbesondere die schlüssige Darlegung des Vorliegens der höheren Gewalt sowie des Ausmaßes und der Art der durch das konkrete Kalamitätsereignis notwendigen Nutzung darzustellen. Bei der Beweiswürdigung ist auch zu berücksichtigen, ob aus der Befundaufnahme hervorgeht, dass die Kontrollen in einem zeitlichen Naheverhältnis zum Schadereignis erfolgt sind (vgl EStR 2000 Rz 7326).

Im gegenständlichen Fall wurden vom Bf zum Nachweis der Kalamitätsnutzung aufgrund von höherer Gewalt im Jahr 2015 zwei Schreiben vom italienischen Forsttechnikern vorgelegt. Beide Dokumente wurden erst im Jahr 2019 erstellt. In einem Schreiben vom 25.11.2019 wird bestätigt, dass im Jahr 2015 Holz mit einer Menge von 7.490,41 m³ für das im Jahr 2012 von der Forstaufsichtsbehörde ***FB1*** genehmigte Projekt „***P1***“ für Forst- und Umweltsanierungsarbeiten entnommen wurde. Dieses Holz stamme aus der Verwendung von „verderblichen Baumbewohnern, trocken, beengt und mit schlechten technologischen Eigenschaften (Windwurf-Schneedruck-Immission- Trassenholz-Insekten und pilzbefallene)“. In dem zweiten Schreiben vom 19.11.2019 wird bestätigt, dass 994,36 m³ Holz im Jahr 2015 für die Wiederherstellung eines Waldweges gefällt wurden. Das entnommene Holz stamme „hauptsächlich von überreifen, verkümmerten, vertrockneten, gekappten Pflanzen mit Insektenschäden und mit schlechten technologischen Eigenschaften“.

Aus beiden Schreiben lässt sich entnehmen, dass die angegebenen Holzmengen nicht primär aufgrund eines Ereignisses von höherer Gewalt gefällt wurden, sondern aufgrund eines bereits im Jahr 2012 genehmigten Umweltsanierungsvorhabens und zur Wiederherstellung eines Waldweges. Zudem wird in den vorgelegten Schreiben auch kein spezifisches Ereignis von höherer Gewalt angeführt, sondern wird lediglich angegeben, dass das entnommene Holz aufgrund von verschiedensten Umwelteinflüssen keine gute Qualität aufwies. Eine Differenzierung zwischen den angegebenen Umwelteinflüssen wird nicht vorgenommen. Die Inanspruchnahme der Begünstigung setzt jedoch einen unmittelbaren ursächlichen Zusammenhang des konkreten Schadensereignisses mit der jeweiligen Holznutzung voraus. Hierfür wurden vom Bf keine Nachweise erbracht. In dem vorgelegten Schreiben vom 19.11.2019 wird zudem lediglich ausgeführt, dass das entnommene Holz hauptsächlich von überreifen, verkümmerten, vertrockneten, gekappten Pflanzen mit Insektenschäden und mit schlechten technologischen Eigenschaften stammt. Es lässt sich dahingehend auch nicht ableiten, in welchem Ausmaß tatsächlich eine etwaige Kalamitätsnutzung bestanden hat („hauptsächlich“). Laut den Angaben des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung gebe es sehr wohl Gutachten, in welchen die Kalamitätsnutzungen detailliert nachvollzogen werden können. Diese Gutachten wurden jedoch weder der Abgabenbehörde noch dem Gericht vorgelegt und ist in diesem Zusammenhang auf die oben bezeichnete, erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen hinzuweisen. Dies im gegenständlichen Fall umso mehr, handelt es sich doch um einen Sachverhalt mit Auslandsbezug.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die vorgelegten Schreiben erst im Jahr 2019, somit vier Jahre nach dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum erstellt wurden und in keinem zeitlichen Naheverhältnis zu einem etwaigen Schadereignis stehen und nach Ansicht des Gerichts daher auch aus diesem Grund eine geringe Beweiskraft entfalten (vgl EStR 2000 Rz 7326).

Das erkennende Gericht kommt somit im Sinne der freien Beweiswürdigung zusammengefasst zu dem Ergebnis, dass bei den in den Bestätigungsschreiben angeführten Holzentnahmen eine Waldnutzung infolge höherer Gewalt nicht nachgewiesen wurde. Der Hälftersteuersatz gemäß § 37 Abs 1, Abs 6 EStG 1988 steht daher nicht zu.

3.1.5. Doppelverbuchung Aufwand 2015

Aufwendungen aus der Eingangsrechnung „***R1***“ aus dem Jahr 2011, sind in der italienischen Gewinnermittlung des Jahres 2015 enthalten und wurden bei der Umrechnung auf das österreichische steuerpflichtige Einkommen gewinnerhöhend ausgeschieden. Im Zuge der Außenprüfung wurde dieser Aufwand irrtümlich ein zweites Mal ausgeschieden. Die Hinzurechnung im Jahr 2015 ist daher um einen Betrag von Euro 181,09 (1% der Summe anhand des Beteiligungsverhältnisses an der Gesellschaft ***IT-OG1***) zu korrigieren. Der Einkommensteuerbescheid 2015 war daher, wie bereits von der Abgabenbehörde im Zuge der Beschwerde vorentscheidung berücksichtigt, abzuändern und der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben.

3.1.6. Fazit

Im Ergebnis wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben. Hinsichtlich des Veranlagungszeitraumes 2014 ist aufgrund der Vortragsfähigkeit des Verlustes aus dem Jahr 2012 ein Verlustabzug als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs 6 EStG 1988 zu berücksichtigen (siehe Punkt 3.1.3.). Hinsichtlich des Jahres 2015 war der zweifache Abzug einer Eingangsrechnung zu korrigieren (siehe Punkt 3.1.5.). Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die Fragen, ob im gegenständlichen Fall der Vorvertrag tatsächlich als solcher oder bereits als Kaufvertrag zu qualifizieren war und wann das wirtschaftliche Eigentum am Grundvermögen auf den Bf übergegangen ist, waren von der Beweiswürdigung im vorliegenden Einzelfall abhängig. Ebenso waren die Fragen einer Waldnutzung aufgrund von höherer Gewalt und des Vorliegens einer ordnungsgemäßen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hinsichtlich des Bestehens einer Vortragsfähigkeit von Verlusten einzelfallbezogene Sachverhaltswürdigungen. Das erkennende Gericht orientierte sich zudem an der oben zitierten, einheitlichen

Rechtsprechung der Höchstgerichte und ist von dieser nicht abgewichen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war somit nicht zu lösen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. Juli 2025