

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. \*\*\*SenV\*\*\*, den Richter \*\*\*Ri\*\*\* sowie die beiden fachkundigen Laienrichter \*LR1\* und \*LR2\* über die Beschwerde der \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch \*\*\*STB\*\*\*, Villacher Ring 11, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, \*\*\*Str.1\*\*\*, \*\*\*Ort1\*\*\*, vom 27. Mai 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, dieses vertreten durch Hofrat Mag. \*\*\*AV1\*\*\*, vom 27. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2015, allesamt ergangen zu St.Nr. \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin \*\*\*Sf1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. a) Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

b) Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 2015 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

c) Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der von der belangten Behörde erlassenen Beschwerdeentscheidung vom 9. Februar 2021 abgeändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) erzielte in den Beschwerdezeiträumen 2014 und 2015 neben gewerblichen Einkünften, Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Vermietungseinkünften (für 2015) auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die zuletzt genannten Einkünfte erwirtschaftete diese in Italien, wo sie gemeinsam mit ihrem Ehegatten an zwei italienischen Personengesellschaften beteiligt war, deren ausschließlicher Geschäftszweig jeweils die Verwaltung eines Forstbetriebs gewesen ist.

Im Jahr 2020 wurde bei der Bf eine abgabenrechtliche Außenprüfung gemäß § 150 BAO bezüglich der Veranlagungszeiträume 2012 bis 2015 durchgeführt.

Im Zuge der Betriebsprüfung ermittelte die Abgabenbehörde für 2012 bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft einen Verlust in Höhe von Euro 19.633,52, welcher aus den Beteiligungen an den italienischen Personengesellschaften resultierte. Als nicht vortragsfähig wurde der Verlust aus der Beteiligung an einer der Personengesellschaften in Höhe von Euro 15.957,69 qualifiziert. Begründet wurde dies mit dem Hinweis, dass dessen Ermittlung nicht anhand einer ordnungsgemäßen Buchhaltung durchgeführt worden sei. 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 6.022,98 festgestellt. Dieser Betrag stellte in diesem Kalenderjahr auch den Gesamtbetrag der Einkünfte dar.

Zum Jahr 2014 wurde im Zuge der Außenprüfung im Wesentlichen folgender Sachverhalt festgestellt: Die Bf veräußerte in diesem Jahr ihre Anteile an einer italienischen Kommanditgesellschaft, deren ausschließlicher Geschäftszweig die Verwaltung eines Forstbetriebs war. In der eingereichten Einkommensteuererklärung 2014 meldete die 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 die Bf den im Jahr 2014 veräußerten Anteil an der italienischen Personengesellschaft erst mit Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2003 erworben hatte, 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 wurde von der Außenprüfung festgestellt, dass die Bf in diesem Jahr 99% der Anteile an einer weiteren italienischen Personengesellschaft gehalten hatte, welche ebenfalls einen Forstbetrieb verwaltete. Aufgrund dieser Beteiligung wurden bislang nicht erklärte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von Euro 262.117,68 festgesetzt. Für diese wurde von der Bf im Zuge der Schlussbesprechung der Hälftesteuersatz aufgrund von Kalamitätsnutzung gemäß § 37 Abs 6 EStG 1988 beantragt, was jedoch von der Betriebsprüfung mangels entsprechender Nachweise nicht anerkannt wurde.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ - in Bezug auf 2015 im wiederaufgenommenen Verfahren - entsprechende Sachbescheide.

Nach mehreren durch die Behörde genehmigten Fristverlängerungsansuchen reichte die Bf mit Datum 27. Mai 2020 das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2013 bis 2015 sowie gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2015 ein.

In der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens wandte die Bf ein, im Bescheidspruch fehle ein konkreter Wiederaufnahmegrund; zudem sei dem Bescheid eine Begründung in Bezug auf das ausgeübte Ermessen nicht zu entnehmen.

In Bezug auf die festgestellten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft des Jahres 2015 beehrte die Bf die Anwendung des Hälftesteuersatzes aufgrund von besonderer Waldnutzung (Kalamitätsnutzung). Als Nachweis hierfür legte diese ein Schreiben einer italienischen Forstaufsichtsbehörde und eidesstattliche Erklärungen von zwei italienischen Forsttechnikern vor. Aus diesen Dokumenten lasse sich, so die Bf, 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.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2014 wird in der Beschwerde zusammengefasst ausgeführt, dass bezüglich des veräußerten, in Italien gelegenen Liegenschaftsvermögens bzw. 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 die Bf und ihr Gatte die Verwaltung des Forstbetriebs sofort übernehmen konnten, um so eine Subventionsrückzahlung und damit einen Schaden an der Gesellschaft vermeiden zu können. Der Ehegatte 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 \*\*\*A\*\*\* \*\*\*X\*\*\* mitgeteilt wurde, dass dieser ab sofort für die Verwaltung des gesamten Eigentums verantwortlich sei und dass sämtliche Schäden und Risiken von ihm zu tragen seien. Der Vorvertrag sei auch zeitlich nicht 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 von der Bf und ihrem Gatten gezahlt worden. Die Frage des Übergangs des zivilrechtlichen Eigentums sei für das Abgabenrecht nicht maßgebend, daher sei auch der Abtretungsvertrag aus 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 vereinbarten Bedingungen ohnehin 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 als Punktation, wenn nicht bereits als Kaufvertrag qualifiziert werden. Zusammengefasst habe der Bf bereits der Vorvertrag am 28. Februar 2002 die wirtschaftliche Stellung einer Eigentümerin verschafft. Die Liegenschaften seien daher vor dem 31. März 2002 übertragen worden. Demnach handle es sich um sogenanntes „Altvermögen“. 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 \*\*\*F1\*\*\* aus dem Jahr 2000 hinsichtlich des Nichtbestehens eines Kaufinteresses der Region und eine E-Mail eines italienischen Notars zum Thema Vorkaufsrecht vorgelegt. Sämtliche der in italienischer Sprache verfassten Dokumente wurden auch 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 daher im Ergebnis eine ordnungsmäßige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor, sodass die im Jahr 2012 ermittelten Verluste in den Folgejahren zu berücksichtigen seien.

Mittels Beschwerdeentscheidungen 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 die Bf an den gegenständlichen Liegenschaften begründet worden. Die gegenständlichen Grundstücke seien daher am 31. März 2012 steuerfänglich gewesen und würden kein Altvermögen darstellen.

Die Beschwerde gegen den verfahrensrechtlichen Bescheid (Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2015) wurde mit Beschwerdeentscheidung als unbegründet abgewiesen. Die Behörde führte begründend aus, dass in der Bescheidbegründung des Wiederaufnahmebescheides sowie dem Bp Bericht (auf welchen der Wiederaufnahmebescheid ausdrücklich verweist) der Wiederaufnahmetatbestand explizit angeführt werde. So werde klar und deutlich ausgeführt, dass als Grundlage für die Wiederaufnahme des Verfahrens neu hervorgekommene Tatsachen aufgrund der erstmaligen Vorlage von Unterlagen (Aufzeichnungen und Belege) sowie aufgrund erstmals erteilter Auskünfte bzw. Feststellungen der tatsächlichen Verhältnisse (Feststellungen hinsichtlich a) bisher nicht erklärter italienischer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, b) der falschen Einkunftsart, c) dem Vorliegen nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben, d) der Erfassung von Einkünften aus nsA, e) der Erfassung von Vermietungseinkünften etc) dienen. Diese nova reperta würden sich allesamt unter Tz 1 Punkt c) des Einlageblattes zum Bp Bericht finden.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wurde mittels Beschwerdeentscheidung vom 9. Februar 2021 teilweise stattgegeben. In der Bescheidbegründung wurde in Bezug auf den beantragten Hälftesteuersatz ausgeführt, dass die Beschwerdeausführungen keinen ausreichenden Konnex zur Kalamitätsnutzung zulassen würden. Insbesondere seien weder die Höhe der Einnahmen, noch die damit zusammenhängenden Ausgaben dargestellt worden. Der beantragte Hälftesteuersatz bleibe 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 der Bf von 99% an der Gesellschaft werde die Hinzurechnung somit vermindert.

Gegen die Beschwerdeentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 sowie hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens wurde von der Bf mit Datum 12. März 2021 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 beantragt (Altvermögen). Als weitere Beweismittel wurden als Beilage Berechnungsblätter zur Kalamitätsnutzung vorgelegt.

In einer mit 31. Mai 2021 übermittelten gesonderten Begründung des Vorlageantrages wiederholte die Bf ihre in der Beschwerde dargelegten Argumente. Demnach sei bei der Beurteilung von Alt- und Neuvermögen auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen. Im gegenständlichen Fall sei dieses bereits mit dem Vorvertrag im Februar 2002 übergegangen. Sie (Bf) und ihr Ehegatte hätten 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 der Bf zu Gute kommen würden. 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 verfüge. Abschließend sei anzumerken, dass bei der Beurteilung von wirtschaftlichem Eigentum die einzelnen Sachverhaltselemente nicht kumulativ vorzuliegen hätten, sondern es auf das Gesamtbild der Verhältnisse ankomme.

In Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens monierte die Bf die aus ihrer Sicht fehlende Ermessensübung sowie die Nichtbenennung des Wiederaufnahmetatbestandes im Spruchteil des besagten verfahrensrechtlichen Bescheides.

Die Abgabenbehörde legte den gegenständlichen Akt dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor.

Im Zuge der vor dem Bundesfinanzgericht abgeführten mündlichen Beschwerdeverhandlung wiederholte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter die Beschwerdeausführungen sowie das ergänzende Vorbringen im Vorlageantrag. Weiters brachte diese vor, der Antrag auf Verlustvortrag aus 2012 bleibe für das Beschwerdejahr aufrecht. Die Einkommensteuer 2013 sei nicht mehr bekämpft worden, da es bei Stattgabe der gegenständlichen Beschwerde ohnedies 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 11.440,45, der bei der Veranlagung in diesem Jahr zu berücksichtigen sei.

Zur Kalamitätsnutzung brachte der steuerliche Vertreter vor, dass diese in den vorgelegten Schreiben der italienischen Sachverständigen bestätigt werde. Diese Schreiben 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 seien 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 dahingehend, 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 sei in den darin angeführten Bedingungen gelegen. Sie und ihr Gatte habe den Forstbetrieb bereits seit Februar 2002 verwaltet. Es seien auch dringliche Forstarbeiten durchgeführt worden, um so die Rückzahlung einer Förderung hintan zu halten. 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. Die beiden Käufer hätten nicht bereits ab Februar 2002 eine Summe von über Euro 200.000,00 in den Forstbetrieb investiert, wären diese 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 gewesen seien, ergebe sich aus dem Vorvertrag und sei dies auch mit der Geschäftsführerin mündlich vereinbart worden. Zur Durchführung der Forstarbeiten habe die Bf und ihr Gatte österreichische Forstunternehmen beauftragt Arbeiten in den italienischen Wäldern durchzuführen. Diese Unternehmen legten Rechnungen an die italienische Personengesellschaft, welche jedoch privat vom Ehepaar \*\*\*X\*\*\* bezahlt worden seien. 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 worden seien; es sei nicht auszuschließen, dass die zur Vorlage gebrachten Übersetzungen fehlerhafte Ausformulierungen enthalten.

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 aus Oktober 2003 gewesen. Auch das wirtschaftliche Eigentum sei erst zu diesem Zeitpunkt übergegangen.

In Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens brachte der steuerliche Vertreter unter Hinweis auf Ritz, BAO Kommentar, vor, dass der konkrete Wiederaufnahmetatbestand in den Spruch des Bescheides gehöre. Überdies erweise sich die Ermessensbegründung, wonach der Rechtsrichtigkeit eines Bescheides Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei, als unzureichend.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der Beschwerde mit Ausnahme des Punktes „Eingangsrechnung \*\*\*Si\*\*\* (2015)“. Der steuerliche Vertreter beantragte indes die volle Stattgabe der Beschwerde.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Bf, geboren am \*\*\*GebD2\*\*\*, ist mit \*\*\*A\*\*\* \*\*\*X\*\*\*, geboren am \*\*\*GebD3\*\*\*, verheiratet. Der Wohnsitz der Eheleute befand sich in den Beschwerdejahren in \*\*\*PLZ\*\*\* \*\*\*OrtL\*\*\*, \*\*\*Str\*\*\*.

Die Bf erzielte in den Streitjahren u.a. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die sie aus Beteiligungen an italienischen Personengesellschaften lukrierte, welche ausschließlich forstwirtschaftliche Tätigkeiten ausübten. Konkret war die Bf bis zum Jahr 2014 zu 10% an der „\*\*\*L1\*\*\*.“ (in weitere Folge kurz \*\*\*L\*\*\*) beteiligt. Der weitere Anteil von 90% dieser Gesellschaft wurde in diesem Zeitraum vom Ehegatten der Bf gehalten. Die Anteile an dieser Kommanditgesellschaft nach italienischem Recht wurden von der Bf und ihrem Gatten aufgrund einer eingetretenen Erwerbsunfähigkeit von \*\*\*A\*\*\* \*\*\*X\*\*\* im Februar 2014 veräußert. Des Weiteren war die Bf in den Jahren 2012 und 2013 zu 10% und in den Jahren 2014 und 2015 zu 99% an der italienischen Personengesellschaft „\*\*\*E1\*\*\*“ (in weiterer Folge kurz \*\*\*E\*\*\*) beteiligt. Die restlichen Gesellschaftsanteile der \*\*\*E\*\*\* wurden in den beschwerdegegenständlichen Jahren vom Ehegatten der Bf gehalten.

Aus den Beteiligungen an der \*\*\*L\*\*\* sowie an der \*\*\*E\*\*\* resultierte im Jahr 2012 ein Verlust in Höhe von Euro 19.633,52 (davon entfallend auf \*\*\*E\*\*\* und nicht vortragsfähig lt Tz 8a des Bp-Berichtes: Euro 15.957,69). Die Verluste wurden von der Abgabenbehörde anhand

von vorgelegten Buchhaltungsunterlagen der italienischen Gesellschaften überprüft und anerkannt.

Im Jahr 2013 erzielte die Bf positive Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von Euro 6.102,30. Aus ihrer Beteiligung an der \*\*\*L\*\*\* resultierte im Jahr 2013 ein Gewinn von Euro 6.892,71, aus der Beteiligung an der \*\*\*E\*\*\* ein Verlust in Höhe von Euro 790,41.

Im Jahr 2014 erzielte die Bf einen Verlust aus der Beteiligung an der \*\*\*E\*\*\* in Höhe von Euro 136.690,66 sowie aus der Beteiligung an der \*\*\*L\*\*\* einen Gewinn von Euro 237.096,66. Die Einkünfte der Bf aus ihrer Beteiligung an der \*\*\*L\*\*\* im Jahr 2014 resultieren ausschließlich aus der Veräußerung ihrer Anteile an dieser Kommanditgesellschaft.

Zum Kauf und Verkauf der \*\*\*L\*\*\* ist im Detail folgendes festzustellen:

Am 28. Februar 2002 schlossen die Bf und ihr Ehegatte in \*\*\*IT\*\*\*, Italien, mit Frau \*\*\*Vorname\*\*\* \*\*\*V\*\*\*, geboren am \*\*\*GebD1\*\*\*, einen Vorvertrag bezüglich des Erwerbes von 100% der Gesellschaftsanteile an der italienischen Gesellschaft „\*\*\*L\*\*\* S.a.s. di \*\*\*V\*\*\* \*\*\*Vorname\*\*\* & C“ (in weiterer Folge ebenfalls kurz \*\*\*L\*\*\*). Bei der \*\*\*L\*\*\* 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 \*\*\*L\*\*\* war bis zum 30. Oktober 2003 Frau \*\*\*Vorname\*\*\* \*\*\*V\*\*\*, welche bis zu diesem Zeitpunkt auch alleinige Geschäftsführerin des Unternehmens war. Ausschließlich Frau \*\*\*V\*\*\* 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 „\*\*\*Mi\*\*\*“. Bei diesem handelt es sich um eine zivilrechtlich anerkannte kirchliche Körperschaft nach italienischem Recht. Geschäftsführerin des Vereins „\*\*\*Mi\*\*\*“ war wiederum Frau \*\*\*Vorname\*\*\* \*\*\*V\*\*\*. Der Vorvertrag wurde von Frau \*\*\*V\*\*\* sowohl in ihrem eigenen Namen, als auch als Geschäftsführerin des Vereins „\*\*\*Mi\*\*\*“ abgeschlossen.

In dem Vorvertrag vom 28. Februar 2002 wird in den Vorbemerkungen festgehalten, dass die Gesellschaft \*\*\*L\*\*\* grundbücherliche Eigentümerin von mehreren Grundstücken in der italienischen Gemeinde \*\*\*Gem1\*\*\* ist. Die Grundstücke laut Katasterplan werden einzeln aufgelistet. Des Weiteren wird in der Präambel des Vorvertrages angeführt, dass der beabsichtigte Verkauf der Gesellschaftsanteile einer Vorgehenmigung durch die zuständige Kirchenbehörde unterliegt und ein Vorkaufsrecht des „\*\*\*K1\*\*\*“ besteht. Ebenfalls festgehalten wird, dass die \*\*\*L\*\*\* einen Beitrag für Waldmaßnahmen von der autonomen Region \*\*\*F1\*\*\* erhalten hat und hierfür Herrn Dr. \*\*\*S\*\*\* einen Berufsauftrag erteilt hat. Zudem hat die \*\*\*L\*\*\* für diese nur teilweise durchgeführten Abschlag- und Durchforstungsarbeiten einen noch gültigen Vertrag mit der Firma \*\*\*FA1\*\*\* abgeschlossen.

Als Hauptvereinbarung wird festgelegt, dass sich der Verband „\*\*\*Mi\*\*\*“ verpflichtet, seinen Beteiligungsanteil zum Gesellschaftskapital der \*\*\*L\*\*\* an das Ehepaar \*\*\*X\*\*\* zu übertragen und zu verkaufen. Die Eheleute \*\*\*X\*\*\* 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 „\*\*\*Mi\*\*\*“, 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 \*\*\*L\*\*\*, Frau \*\*\*V\*\*\*, ihr unwiderrufliches Einverständnis zur Übertragung der Gesellschaftsanteile. Zudem verpflichtet sie sich aus der Gesellschaft auszuschcheiden 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 „\*\*\*K1\*\*\*“ 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 \*\*\*L\*\*\* 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 Dr. \*\*\*Not1\*\*\* 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 \*\*\*L\*\*\* bis zum 31. Dezember 2002 zu Lasten verkaufenden Versprechensgeber gehen. Die Steuerbelastungen nach diesem Datum gehen zu Lasten der beiden kaufenden Versprechensempfänger.

In Artikel 14 garantiert der verkaufende Versprechensgeber, dass die am 31. Dezember 2001 erstellte Bilanz der Firma \*\*\*L\*\*\* 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 \*\*\*L\*\*\*, 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 haften, die auf die Firma \*\*\*L\*\*\* 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 den Bestand der bis zum Datum des Vorvertrags existierenden und verbuchten Schulden der Firma \*\*\*L\*\*\* und übernimmt die Verantwortung für nicht ausgewiesene Passiva.

Frau \*\*\*V\*\*\* 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 \*\*\*L\*\*\* 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 \*\*\*V\*\*\* für die verkaufenden Versprechensgeber „\*\*\*Mi\*\*\*“ sowie von den kaufenden Versprechensempfängern \*\*\*A\*\*\* und \*\*\*B\*\*\* \*\*\*X\*\*\* unterfertigt. Es handelt sich um eine Privaturkunde ohne notarielle Beglaubigung.

In einem ausschließlich an \*\*\*A\*\*\* \*\*\*X\*\*\* gerichteten Schreiben vom 4. März 2002 des von der Gesellschaft \*\*\*L\*\*\* zur Durchführung von Forstarbeiten beauftragten Dr. \*\*\*S\*\*\* teilte dieser mit, dass bei der Firma \*\*\*L\*\*\*, wie aus der Prämisse des Vorvertrages vom 28. Februar 2002 hervorgehe, ein laufendes Beitragsverfahren für das Programm für ländliche Entwicklung 2000 bis 2006 und insbesondere für die Verwirklichung des integrierten Plans „\*\*\*L\*\*\*“ bestehe. Ebenfalls werde im Vorvertrag, mit welchem die Bf und ihr Ehegatte Eigentümer der \*\*\*L\*\*\* geworden sei, angegeben, dass Herr Dr. \*\*\*Si\*\*\* von der \*\*\*L\*\*\* beauftragt worden sei, dieses Verfahren abzuwickeln, die Leitung der Arbeiten durchzuführen und die Verbindung mit der Region \*\*\*F1\*\*\* aufrechtzuerhalten. Bis zum Abschluss des definitiven Vertrages werde dem Ehegatten der Bf aufgrund der Dringlichkeit auf präzise Anweisung des aktuellen Eigentümers angeordnet, die geplanten Eingriffe vorzunehmen und den noch nicht beauftragten Teil der Forstarbeiten durchzuführen, um der Region \*\*\*F1\*\*\* 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 dieser ab sofort direkt für die Verwaltung des Eigentums als Ganzes verantwortlich und würde für alle Risiken und Schäden, die daraus entstehen können, einschließlich höherer Gewalt, haften. Es liege daher in der Verantwortung der Bf das Eigentum zu schützen. Auf jeden Fall müssten die mit den Waldarbeiten beauftragten Unternehmen über eine angemessene Versicherung verfügen, welche dritten Personen zugefügte Schäden abdecke.

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

Bereits im Jahr 2000 teilte die Regionalbehörde \*\*\*F1\*\*\* dem Verein „\*\*\*Mi\*\*\*“ mit, dass Seitens der Regionalregierung kein Interesse (mehr) am Kauf der Gesellschaft \*\*\*L\*\*\* einschließlich ihres Grundbesitzes besteht. Die Regionalvertreter stünden dem eventuellen Kauf ablehnend gegenüber. Jedoch habe das \*\*\*K1\*\*\* ein starkes Interesse am Kauf der Gesellschaft. Dieses stehe auch bereits in Verhandlungen mit dem Verein „\*\*\*Mi\*\*\*“. Das \*\*\*K1\*\*\* übte das in dem Vorvertrag vom 28. Februar 2002 bezeichnete Vorkaufsrecht für den Kauf der Gesellschaftsanteile der \*\*\*L\*\*\* allerdings nicht aus.

Bei dem verkaufenden Verein „\*\*\*Mi\*\*\*“ 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 \*\*\*L\*\*\* 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 \*\*\*X\*\*\* 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 „\*\*\*Mi\*\*\*“ erhebt.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 30. Oktober 2003 erwarben die Bf und ihr Ehegatte schließlich 100% der Gesellschaftsanteile der \*\*\*L\*\*\* von dem Verein „\*\*\*Mi\*\*\*“, wobei 10% der Anteile von der Bf und 90% von ihrem Ehegatten erworben wurden. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von Euro 1.244.558,95 vereinbart. Auf die 10%ige Beteiligung der Bf entfiel ein Kaufpreis von Euro 124.455,96.

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 \*\*\*L\*\*\* laut Grundstückskataster und bestehenden Servituten wird im gegenständlichen Abtretungsvertrag des Weiteren ausgeführt, dass die Firma \*\*\*L\*\*\* am 30. Oktober 2001 einen Betrag in Höhe von Euro 217.958,40 vom Forstamt der Region \*\*\*F1\*\*\* zugesichert wurde, und zwar aufgrund der ausgeführten und noch auszuführenden Arbeiten, wie aus dem an die Käufer übergebenen Unterlagen hervorgeht. Die Verkäuferin versicherte weiters, dass das \*\*\*K1\*\*\* das ihr zustehende Vorkaufsrecht nicht ausgeübt hat.

Mit Wirkung der Abtretung der Gesellschaftsanteile am 30. Oktober 2003 erhielten die Käufer (Bf und ihr Ehegatte) alle dem Verkäufer zustehenden Rechte gegenüber der Gesellschaft \*\*\*L\*\*\*, insbesondere die Rechte auf Gewinnbeteiligung ab dem laufenden Geschäftsjahr und auf Vermögensaufteilung bei Auflösung der Gesellschaft. Ebenso erhielten die Käufer mit Wirkung der Abtretung der Gesellschaftsanteile entsprechende Pflichten auferlegt, insbesondere die Verpflichtungen der Gesellschaft zu übernehmen.

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 jedweder Art, auch Steuerverpflichtungen, welche sich auf die Geschäftsführung nach dem 30. Oktober 2003 beziehen, nicht mehr verantwortlich.

Frau \*\*\*Vorname\*\*\* \*\*V\*\*\* 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 „\*\*\*L\*\*\* S.A.S. die \*\*\*X\*\*\* \*\*A\*\*\* \*\*X\*\*\* & C.“ unbenannt und wurde deren Sitz verlegt.

Von dem von der Bf zu zahlenden Kaufpreis entfiel ein Anteil von Euro 106.870,65 auf den Wert der Grundstücke und ein Anteil von Euro 22.585,25 auf stehendes Holz.

Mit notariellem Abtretungsvertrag vom 10. Februar 2014 verkauften die Bf und ihr Ehegatte 100% der Anteile an der \*\*\*L\*\*\* einschließlich des der \*\*\*L\*\*\* zugehörigen Grundbesitzes an Frau \*U\* \*\*\*EE\*\*\*, Frau \*I\* \*\*\*EE\*\*\* und die Firma \*\*\*1FF\*\*\* Italia S.r.l. um einen Gesamtkaufpreis in Höhe von Euro 14.884.650,00. Der auf die Gesellschaftsanteile der Bf entfallende Teil des Verkaufserlöses betrug Euro 1.488.465,00. Als Komplementärin und neue Geschäftsführerin des Unternehmens wurde die Firma \*\*\*1FF\*\*\* Italia S.r.l. bestimmt.

Vom Verkaufserlös der Bf entfielen ein Anteil von Euro 1.228.783,09 auf den Wert der Grundstücke und ein Anteil von Euro 259.681,91 auf stehendes Holz.

In ihrer österreichischen Einkommensteuererklärung 2014 erklärte die 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 172.029,63 angegeben.

Aus ihrer 99%-igen Beteiligung an dem italienischen Unternehmen \*\*\*E\*\*\* erzielte die Bf im Jahr 2014 einen Verlust von Euro 136.690,66. Im Jahr 2015 erzielte diese aus der besagten Beteiligung Einkünfte in Höhe von Euro 262.117,68.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde bei der Gewinnfeststellung der Firma \*\*\*E\*\*\* 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 bei der Bf im Zuge der Außenprüfung um Euro 17.927,73 zu hoch festgesetzt.

Im Jahr 2015 führte die \*\*\*E\*\*\* Forst- und Umweltsanierungsarbeiten durch, welche im Jahr 2012 behördlich genehmigt wurden. Hierbei wurden aus Wäldern 7.490,41 m<sup>3</sup> 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 m<sup>3</sup> an Holz für die Wiederherstellung eines Waldweges gefällt. Bei den gefällten Bäumen handelte es sich zum Teil um überreife, vertrocknete, gekappte Pflanzen mit Schädlingsbefall.

Für das Jahr 2014 wurde von Seiten der Bf in Italien (anrechenbare) Einkommensteuer in Höhe von Euro 29.800,00 entrichtet; für 2015 betrug die anrechenbare Steuer Euro 1.964,00.

## 2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den von der Bf im Zuge des Abgabenverfahrens sowie des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vorgelegten Urkunden sowie aus dem im Zuge der mündlichen Verhandlung erstatteten Parteinovbringen.

Außer Streit stehen die Beteiligungsverhältnisse an den italienischen Personengesellschaften \*\*\*L\*\*\* und \*\*\*E\*\*\*.

Der im Jahr 2012 bestehende Verlust aus der Beteiligung an der Gesellschaft \*\*\*L\*\*\* in Höhe von Euro 3.675,83 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 \*\*\*E\*\*\* des Jahres 2012 wurde im Zuge der Außenprüfung durch die Abgabenbehörde anhand der vorgelegten Buchhaltung überprüft und mit einem Betrag von Euro 15.957,69 festgesetzt. Von der Abgabenbehörde wurde zwar angeführt, dass die Einnahmen-Ausgabenrechnung durch die 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 vom Behördenvertreter behauptet. Im Gegenteil, so wurde der Verlust im Zuge der Außenprüfung dem Grunde nach (mit geringfügigen Korrekturen) wie von Seiten der Bf erklärt, festgesetzt. Es wurde weder ein Sicherheitszuschlag verhängt, noch musste zur Ermittlung des Betriebsergebnisses 2012 eine Schätzung durchgeführt werden. Die 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 der Bf eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Gesellschaft \*\*\*E\*\*\* 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 der Bf aus der Beteiligung an der \*\*\*E\*\*\* im Jahr 2012 ein Verlust in Höhe von Euro 15.957,69 erwachsen ist.

Die Höhe der Einkünfte der Bf für das Jahr 2013 wurden von Seiten der Betriebsprüfung mit Euro 6.022,98 festgestellt und steht dieser Betrag zwischen den Verfahrensparteien außer Streit.

Die Ausgestaltung der \*\*\*L\*\*\* als italienische Kommanditgesellschaft, deren Gesellschaftsstruktur und die Vertretung der Gesellschaft durch die einzige Komplementärin \*\*\*Vorname\*\*\* \*\*\*V\*\*\* 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 \*\*\*V\*\*\* 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 die Bf oder ihr Gatte zu Handlungen für die \*\*\*L\*\*\* befähigt wurden.

Die getroffenen Feststellungen zum Schreiben vom 4. März 2002 des von dem Unternehmen \*\*\*L\*\*\* zur Durchführung von Forstarbeiten beauftragten Dr. \*\*VN\* \*\*\*Sj\*\*\* 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 der Bf konkretisiert, dass diese nicht selbst Arbeiten in den Wäldern durchgeführt, sondern österreichische Unternehmen hierfür beauftragt habe. Diese Unternehmen haben wiederum Rechnungen an die \*\*\*L\*\*\* gelegt, wobei die Bezahlung jedoch durch die Eheleute \*\*\*X\*\*\* erfolgt sei. Es wurden weder Rechnungen noch Zahlungsbestätigen vorgelegt. Auch die Verbuchung dieser Geschäftsfälle bei der Gesellschaft \*\*\*L\*\*\* 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. Im 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 Gesellschafter und Gatten der Bf, \*\*\*A\*\*\* \*\*\*X\*\*\*, zwar

aufgetragenen 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 insoweit 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 die Bf oder ihre Ehegatten zu finden. In dieser Bilanz sind auch keine Kredite oder Forderungen angeführt, welche auf eine Bezahlung von Rechnungen durch die neuen Gesellschafter vor diesem Datum hinweisen. Es konnte vom erkennenden Gericht somit nicht festgestellt werden, dass die Bf oder ihr Ehegatte tatsächlich bereits ab dem 28. Februar 2002 einzelne Arbeiten für die \*\*\*L\*\*\* durchgeführt oder im Namen der Gesellschaft andere Unternehmen hierfür beauftragt hatten. Ebenso wenig findet sich in den vorgelegten Verträgen ein Hinweis auf durchgeführte Arbeiten durch österreichische Unternehmen, welche von der Bf bzw. ihrem Ehegatten gezahlt wurden.

Die im Jahr 2000 getroffene Abstandnahme vom Kauf der Gesellschaft durch die Regionalbehörde \*\*\*F1\*\*\* lässt sich dem von der Bf vorgelegten Schreiben vom 29. August 2000 entnehmen. Ebenso findet sich in diesem Dokument die Mitteilung, dass das \*\*\*K1\*\*\* stark am Kauf der \*\*\*L\*\*\* interessiert ist und in Verhandlungen mit dem Verein „\*\*\*Mi\*\*\*“ steht.

Die Feststellungen zur am 27. März 2003 durchgeführten Sitzung des Verwaltungsrates des Vereins „\*\*\*Mi\*\*\*“ 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 (Gesellschafterstellung der Bf sowie ihres Ehegatten, in der Folge durchgeführte Eigentumsübertragungen, etc.) lässt sich diesem Vertrag entnehmen.

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 der Bf aus ihrer Beteiligung an der italienischen Firma \*\*\*E\*\*\* 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 \*\*\*E\*\*\* für das Jahr 2015 eine Eingangsrechnung in Höhe von Euro 18.108,82 irrtümlich erneut gewinnerhöhend berücksichtigt wurde.

Die Feststellungen zu den von der \*\*\*E\*\*\* im Jahr 2015 durchgeführten Forst- und Umweltsanierungsarbeiten sind den von der 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 von der 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.**

##### **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 die Bf im Jahr 2014 die Berücksichtigung eines Verlustvortrages aus 2012. Schließlich begehrt die Bf bei ihren (italienischen) Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2015 die Anwendung des Hälftesteuersatzes für Kalamitätsnutzung gemäß § 37 Abs 6 EStG 1988 und moniert die falsche Egalisierung einer unrichtig erfassten Eingangsrechnung in diesem Jahr.

Die Bf hatte im im Beschwerdezeitraum einen Wohnsitz in Österreich. Die strittigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielte diese 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 diese 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*, Einkommensteuergesetz<sup>24</sup>, § 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 der Bf aus Land- und Forstwirtschaft sind somit aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht des Bf im Inland zu besteuern. Die nachgewiesenen in Italien erhobenen Steuern sind in Österreich anzurechnen. Über diese Vorgehensweise besteht zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens Einigkeit.

### **3.1.2. Verkauf der \*\*\*L\*\*\* – Immobilienertragssteuer 2014**

Im gegenständlichen Fall hat die 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 der Bf aus ihrer Beteiligung bei der italienischen \*\*\*L\*\*\* 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 Durchgriffsprinzips 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).

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 anteilsbezogen ein Betrag von Euro 22.585,25 des im Jahr 2003 gezahlten Anschaffungspreises auf das stehende Holz des Forstbetriebs, der gekaufte Grund und Boden ist mit Euro 106.870,65 zu beziffern. Bei der Veräußerung des Anteiles der Bf an der Gesellschaft im Jahr 2014 entfällt ein Betrag von Euro 259.681,91 auf das stehende Holz sowie ein Betrag von Euro 1.228.783,09 auf den Wert der Grundstücke. 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 Forstwirtschaft<sup>3</sup> 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 237.096,66. 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 der Bf für den Grund- und Boden des Forstbetriebes betrug im Jahr 2014 Euro 1.228.783,09. Bei den veräußerten 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*<sup>24</sup> § 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*<sup>24</sup>, § 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 übergangen 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 03.04.2019 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 von Seiten der Bf argumentiert, dennoch bereits das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundvermögen auf sie 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 I<sup>9</sup>, 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/1<sup>2</sup>, 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<sup>1.07</sup>, § 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 „\*\*\*Mi\*\*\*“ dazu verpflichtet seine Anteile an der \*\*\*L\*\*\* an das Ehepaar \*\*\*X\*\*\* zu verkaufen. Die Bf und ihr Ehegatte verpflichten sich wiederum, die Anteile an der \*\*\*L\*\*\* 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 \*\*\*V\*\*\* 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 Bedingungseintritten 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 der 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 die Bf in ihrer Beschwerde vorbringt - 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 die Bf und ihren Ehegatten zu übertragen. Dagegen spricht insbesondere, dass die Kirchenbehörde erst am 26. September 2003, mehr als 1 ½ Jahre nach Abschluss des Vorvertrages, 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 \*\*\*K1\*\*\* 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 von der Bf behauptet, eventuell nicht rechtskonform abgeschlossen worden sei, ändert nichts am Umstand, dass der

Wille der Vertragsparteien darauf ausgerichtet war, die besagte Bedingung vertraglich festzulegen. Ebenso wurden für die Behauptung, dass das \*\*\*K1\*\*\* \*U\* Liquidität das Vorkaufsrecht faktisch nicht ausüben konnte, keine Nachweise vorgelegt. Im Gegenteil wurde von der Bf selbst ein Schreiben der autonomen Region \*\*\*F1\*\*\* aus dem Jahr 2000 vorgelegt, in welchem die Region mitteilt, dass sie selbst derzeit kein Kaufinteresse an der \*\*\*L\*\*\* hat, das \*\*\*K1\*\*\* jedoch stark am Kauf der Forstflächen interessierte sei. Das Vorbringen der Bf, wonach die regionale Regierung der tatsächlichen Geldgeber des \*\*\*K1\*\*\* 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 \*\*\*L\*\*\* eintreten, nachweislich schriftlich informieren muss. Bereits ab Februar 2002 bestehende Vertretungsbefugnisse der künftigen Käufer sind im Vorvertrag nicht vereinbart und nicht aktenkundig. Die weiter bis zum 30. Oktober 2003 bestehende, alleinige Geschäftsführung der Frau \*\*\*V\*\*\* 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 \*\*\*A\*\*\* \*\*\*X\*\*\* bereits tatsächlich die Geschäfte der \*\*\*L\*\*\* geführt hätte.

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 „\*\*\*Mi\*\*\*“ erst am 27. März 2003 eine Sitzung des Verwaltungsrates durchführte, in welcher als einziger Tagesordnungspunkt der Verkaufsvorschlag für die Gesellschaftsanteile der \*\*\*L\*\*\* 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 \*\*\*X\*\*\* 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 die Bf und Gatten 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 Recht<sup>3</sup> [2022]). Dies insbesondere deshalb, da nach italienischem Recht mit Abschluss des Hauptvertrages 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 Europa<sup>2</sup> [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 der 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 Europa*<sup>2</sup> 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 die beiden Käufer 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 berechtigte, erst am 30. Oktober 2003 abgeschlossen wurde und die Gesellschaft inklusive des Forstbetriebes erst mit diesem Datum in das wirtschaftliche Eigentum der Eheleute \*\*\*X\*\*\* übergang.

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 \*\*\*K1\*\*\* 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 „\*\*\*Mi\*\*\*“, 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 die Bf (und ihren Ehegatten) 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. Hiezu 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 die Bf und ihren Ehegatten übergehen. Ebenso wurde in beiden Verträgen explizit festgehalten,

dass Frau \*\*\*V\*\*\* bis zum Abschluss des notariellen Abtretungsvertrages einzige Komplementärin und Geschäftsführerin der \*\*\*L\*\*\* 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 an die Bf das wirtschaftliche Eigentum an der \*\*\*L\*\*\* 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 die beiden Erwerber übergegangen ist.

Zur Behauptung der Bf, dass sie und ihr Ehegatte bereits ab dem 28. Februar 2002 die Verwaltung des gesamten Forstbetriebs übernommen hätten, wurden keine zweckdienlichen 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 Gatten der 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 die Bf und ihr Ehegatte tatsächlich bereits ab dem 28. Februar 2002 einzelne Arbeiten für die \*\*\*L\*\*\* durchführten, kann vom erkennenden Senat nicht festgestellt werden. Doch selbst wenn diese bereits vor dem 30. Oktober 2003 einzelne Arbeiten im Forstbetrieb auf Anweisung oder mit Duldung der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Eigentümer durchgeführt hätten, begründet dies keine Stellung als wirtschaftliche Eigentümer. Ebenso ist für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht von Relevanz, ob die Bf bereits im Jahr 2002 Zahlungen für die Gesellschaft durchgeführt hat. Zudem wurden für solche Zahlungen keine Nachweise vorgelegt.

Für die Annahme, dass die 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 wurden die Bf und ihre Ehegatte Eigentümer der Gesellschaft und war es ihnen 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. 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 der Bf ein summierter Verlust in Höhe von Euro 19.633,52 (davon Euro 15.957,69 auf \*\*\*E\*\*\* entfallend) 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 der Bf basieren auf einem Verlust aus der Beteiligung an der \*\*\*L\*\*\* in Höhe von Euro 3.675,83 und einem Verlust aus der Beteiligung an der \*\*\*E\*\*\* in Höhe von Euro 15.957,96. 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 \*\*\*E\*\*\* \*U\* 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 \*U\* 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 \*\*\*E\*\*\* 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 \*U\* in der Buchführung der \*\*\*E\*\*\* 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 \*\*\*E\*\*\* 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 gesetzlichen Vorschriften über den Verlustabzug gibt dem Abgabepflichtigen kein Wahlrecht, wann er von dem Recht des Verlustabzugs 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 bei der Bf im Jahr 2013 ein Verlustabzug in Höhe von Euro 4.517,23 zu berücksichtigen gewesen wäre, 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 11.440,45, 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. Wiederaufnahme des Verfahrens (ESt 2015)**

Mit dem am 27.01.2020 ergangenen Wiederaufnahmebescheid nahm die Behörde den am 1.7.2017 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2015 wieder auf. In der Bescheidbegründung verwies das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfungen, die aus der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Konkret führte das Finanzamt die Tz 1 Punkt c in Verbindung mit Tz 2 bis 9 des Bp Berichtes aus:

*„c) Jahr 2015*

*(Endgültiger) Einkommensteuerbescheid vom 1. Juni 2017*

*Das Einkommensterverfahren wird gemäß § 303 (1) BAO wiederaufgenommen.*

*Grundlage für die in den Tz 3 und 9 dargestellten Änderungen laut Prüfung:*

*neu hervorgekommene Tatsachen aufgrund der (erstmaligen) Vorlage von Unterlagen (Aufzeichnungen und Belege) sowie aufgrund (erstmals) erteilter Auskünfte bzw. der*

*(erstmaligen) Feststellung tatsächlicher Verhältnisse*

*und zwar:*

*Tz 3 in Verbindung mit Tz 7 bis 9:*

*Neue Tatsache: Feststellung von bisher nicht erklärte italienischen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft*

*Tz 4:*

*Neue Tatsache: Falsche Einkunftsart (erstmalige Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse) sowie Feststellung von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben aufgrund erstmaliger Vorlage von Unterlagen*

*Tz 5:*

*neue Tatsache: Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (erstmalige Feststellung aufgrund der vorgelegten Unterlagen und der tatsächlichen Verhältnisse)*

*Tz 6:*

*Neue Tatsache: Vorliegen von Vermietungseinkünften (erstmalige Feststellung aufgrund der vorgelegten Unterlagen)“*

Die Bestimmung des § 303 BAO ordnet an:

*„(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn*

*a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*

*b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*

*c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“*

Vom Finanzamt wurden als Wiederaufnahmegrund neue Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO herangezogen.

Grundsätzlich sind Wiederaufnahmsgründe nur im Zeitpunkt der Bescheiderteilung existente Tatsachen, die später hervorgekommen sind (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) stellen keine Wiederaufnahmsgründe dar.

Das Vorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Waren bestimmte Umstände im betreffenden Jahr der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmsgründe.

Ein allfälliges Verschulden der Behörde an der nicht Ausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (Fall VwGH 25.10. 2001, 98/15/0190). Ein

solches behördliches Verschulden ist aber unter Umständen bei der Ermessensübung zu berücksichtigen.

Wiederaufnahmegründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente, das sind solche die geeignet sind einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Behörde. Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 genannten Kriterien Bedeutung zu.

Die Ermessensübung ist entsprechend begründen. Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenen der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (VwGH 30.5.2019 94, 93/16/0096). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt.

Im vorliegenden Fall hat die Behörde in ihrem Betriebsprüfungsbericht (Einlageblatt) zu Tz 1 lit. c deutlich und unverkennbar jene Gründe genannt, die sie für eine Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf die Einkommensteuer 2015 herangezogen hat.

Dass die besagten Gründe bei Erlassung des Erstbescheides im Jahr 2017 bereits existent, der Behörde allerdings unbekannt waren, daran besteht aus Sicht des Gerichts keinerlei Zweifel, wurden diese erst im Zuge der abgeführten Außenprüfung im Jahr 2019 festgestellt und aufgegriffen.

Wenn die Bf moniert, dass der Wiederaufnahmestatbestand im Spruch des Wiederaufnahmebescheides Eingang zu finden hat, so ist dies grundsätzlich zutreffend. Im gegenständlichen Fall findet sich der Neuerungsstatbestand allerdings im Begründungsteil des Bescheides, wo ausdrücklich auf die relevanten Textziffern des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen wird. Der Bf hatte somit im Zeitpunkt der Zustellung des Wiederaufnahmebescheides samt Bp Bericht und Anhang Kenntnis über die neu hervorgekommenen Tatsachen, welche die Grundlage für die Wiederaufnahme des Verfahrens bildeten. Im Einlageblatt zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, welches einen integrativen Teil des Berichtes darstellt, wird ausdrücklich von „*neu hervorgekommene Tatsachen aufgrund der (erstmaligen) Vorlage von Unterlagen (Aufzeichnungen und Belege) sowie aufgrund erstmaliger erteilter Auskünfte bzw. der (erstmaligen) Feststellung tatsächlicher Verhältnisse*“ gesprochen. Aus dem Prüfungsbericht ist klar und deutlich erkennbar, welcher Tatsachenkomplex von der Abgabenbehörde für die Wiederaufnahme herangezogen wurde. Damit hat die belangte Behörde den Wiederaufnahmestatbestand (zwar nicht im Bescheidspruch selbst, aber in der Begründung) eindeutig benannt, sodass die Bf nach Zustellung dieses Bescheides samt Ap-Bericht volle Kenntnis über den Neuerungsstatbestand erlangt hatte und demzufolge auch in die Lage versetzt wurde, sich gegen diesen

Verfahrensbescheid zu wehren. Wenn der Wiederaufnahmetatbestand samt den angezogenen Wiederaufnahmegründung in der Bescheidbegründung *expressis verbis* dargelegt wird, so liegt nach Ansicht des Gerichtes diesbezüglich keine Beschwer für den Steuerpflichtigen vor.

Wenn die Bf vorbringt, die Behörde sei verpflichtet die Ermessensübung entsprechend zu begründen und dürfe sich nicht darauf zurückziehen die Ermessensübung mit der Argumentation des Vorranges des Prinzips von Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit zu untermauern, so hält der erkennende Senat diesbezüglich fest:

Fakt ist, dass der Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 1. Juni 2017 (Erstbescheid vor Wiederaufnahme) lediglich Einkünfte aus selbstständiger Arbeit von Euro 9.923,21 ausweist, was eine Steuerlast von Euro 0,00 ergibt. Der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene (und nunmehr bekämpfte) Einkommensteuerbescheid vom 27. Jänner 2020 weist neben (bislang nicht erklärten) Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Euro 259.632,60), gewerblichen Einkünften (Euro 9.301,60) sowie Einkünfte aus nsA (Euro 13.868,99) auch ebenso bisher unerklärte gebliebenen Vermietungseinkünften (Euro 4.048,00) aus. Das in dem besagten Bescheid ausgewiesenen Einkommen der Bf führte zu einer festgesetzten Steuer in Höhe von Euro 136.321,00.

Die belangte Behörde hat in ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 10.02.2021 die Ermessensübung präzisiert und ausdrücklich festgehalten, dass das „*Prinzip der Rechtsrichtigkeit im Hinblick auf bisher nicht erklärte in- und ausländische Einkünfte höher zu bewerten ist als das Prinzip der Rechtsbeständigkeit*“.

Der erkennende Senat folgt dieser Argumentation vollinhaltlich. In Ansehung der festgesetzten Höhe dieser Abgabennachforderung (wenngleich diese durch das vorliegende Erkenntnis marginal vermindert wird) kommt dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einer (unrichtigen) bescheidmäßigen Erledigung weitaus weniger an Gewicht zu als dem der Rechtsrichtigkeit.

In Anbetracht dieses Umstandes war die Behörde nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, durch Erlassung eines auf die Wiederaufnahme des Verfahrens gerichteten Bescheides die Rechtskraft des Erstbescheides zu durchbrechen und einen rechtskonformen Zustand herzustellen.

Im Lichte der vorliegenden Sachlage im Zusammenhalt mit der jüngeren verwaltungsgerichtlichen Judikatur (vgl. VwGH 9.7.2024, Ra 2023/13/0142) kann eine Rechtswidrigkeit des Verfahrensbescheides vom erkennenden Senat nicht festgestellt werden. Der angefochtene Bescheid entspricht der geltenden Gesetzeslage.

### **3.1.5. Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft (2015, Kalamitätsnutzung)**

Für das Jahr 2015 wurde festgestellt, dass die Bf aufgrund ihrer Beteiligung von 99% an der italienischen Personengesellschaft \*\*\*E\*\*\* Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt hat.

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*, EStG<sup>24</sup>, § 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 m<sup>3</sup> für das im Jahr 2012 von der Forstaufsichtsbehörde \*\*\*Ort2\*\*\* genehmigte Projekt „\*\*\*C\*\*\*“ 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 m<sup>3</sup> 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 von der 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.

### **3.1.6. Doppelverbuchung Aufwand 2015**

Aufwendungen aus der Eingangsrechnung „\*\*\*Si\*\*\*“ 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 17.927,73 (99% von Euro 18.108,82) zu korrigieren. Der Einkommensteuerbescheid 2015 war daher, wie bereits von der Abgabenbehörde im Zuge der Beschwerdeverentscheidung bereits berücksichtigt, abzuändern und der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben.

### **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