

# Steuerpflicht mangels Zuflusses von Wertsicherungsbeträgen bei Veräußerung von privaten Grundstücken an eine Privatstiftung

Das BFG hat den Fall, in dem es um die Frage der Steuerpflicht bei nicht geflossenen, im Kaufvertrag von Grundstücken vorgesehenen Wertsicherungsbeträgen ging, an die belangte Behörde zurückverwiesen, da wesentliche Sachverhaltsfragen und Ermittlungen nicht durchgeführt wurden. Erst dann kann die Frage geklärt werden, ob Wertsicherungsbeträge Teil der Kaufpreisvereinbarung waren oder den steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet werden müssen. §§ 262, 278 BAO  
BFG 28.02.2018,  
RV/5101291/2017

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

## Sachverhalt

### Betriebsprüfung beim Beschwerdeführer zu ABNr. 000

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden vom Beschwerdeführer (Bf.), einem Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, mehrere Privatgrundstücke an die X-Privatstiftung ,St. Nr. 000, verkauft (Kaufvertrag v.19.03.2012). Ein Verkehrswert der Grundstücke wurde mittels Bewertungsgutachten (Verkehrswertgutachten) v.12.02.2012 zur EZ 01,Ort, nachgewiesen. Die Privatstiftung (Erwerberin) muss lt. Kaufvertrag monatliche fixe Kaufpreislraten an den Bf. entrichten (240 Monatsraten). In den ersten 10 Jahren wurden im Kaufvertrag monatliche wertgesicherte Kaufpreislraten idHv € 18.500, nach 10 Jahren solche idHv. € 21.000 vereinbart. Im Beschwerdejahr (nach Ansicht des FA B im März 2015 -siehe jedoch BP des FA C schon früher- nämlich im 7/2014 zur do. BP zu AB-Nr.01) trat offenbar der Fall der Verwirklichung der Wertsicherungsklausel (Überschreitung der vereinbarten Indexschwelle von 5 %) ein. Es habe eine Aufteilung der Kaufpreislrate in Abstattung und Wertsicherung im Verhältnis von 105,1/100/5,1 zu erfolgen. Die Ratenzahlung sei somit wie folgt aufzuteilen: Gesamt 18.500 (105,1), Rate 17.602 (100), Wertsicherung 898 (5,1). Einer willkürlichen gewählten Aufteilung in 100% Zufluss der ursprünglichen Kaufpreislrate und gänzlicher Stundung der Wertsicherung könne seitens des FA B nicht zugestimmt werden. Da seitens der X Privatstiftung der vertraglichen Verpflichtung zur Erhöhung der zu leistenden Kaufpreislrate nicht nachgekommen worden sei, könne die vertraglich vereinbarte Ratenvereinbarung als nicht gelebt betrachtet werden. Die Wertsicherungsbeträge würden nach Ansicht der Betriebsprüfung Einkünfte aus Kapitalvermögen zum Normalsteuersatz darstellen. Auf die TZ 1 des BP-Berichtes v.16.05.2017 zu ABNr. 000 (Kaufpreislrate Grundverkauf X Privatstiftung) wird verwiesen.

### Betriebsprüfung zu St. Nr. 000 :

In der Überschussrechnung der Privatstiftung wurden Beträge idH v. € 216.300,94 nach dem UGB als Verbindlichkeit angesetzt (Werbungskosten bei Vermietung u. Verpachtung (Konto Indexanpassung „Kaufpreisverbindlichkeit“). Das Ergebnis wurde bei der Privatstiftung durch die Betriebsprüfung zu St. Nr. 000 korrigiert (Hinzurechnung bei der Privatstiftung wegen Abflussprinzips ,vgl. dazu Tz 1 und TZ 3 zu AB-Nr. 01). Bemerkt wird, dass bei der X Privatstiftung , St.Nr.02, rechtskräftige Bescheide vorliegen.

Im Einkommensteuerbescheid v. 30.05.2017 (nach ABNr.000) wurden daher beim Bf. zusätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen festgesetzt.

### Beschwerdeausführungen v.27.06.2017(Zusammenfassung)

Der Bf. verneint eine Steuerpflicht mangels Zuflusses von Wertsicherungsbeträgen. Tatsächlich zugeflossen seien allerdings € 18.500,00 (reiner Kaufpreis) .Es liege ein Kreditkauf mit monatlichen Ratenzahlungen (insgesamt für 240 Monate) vor. Es seien Zahlungsmodalitäten hinsichtlich des Kaufpreises getroffen worden. Die Privatautonomie lasse mehrere vertragliche Gestaltungen zu (unter Hinweis auf einen Artikel von Bodis in SWK 2015,10).Nominelle Mehrbeträge iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 lägen nicht vor. Eine fiktive Besteuerung habe wegen des Zuflussprinzips nicht stattzufinden. Gemäß § 19 EStG gelten Einnahmen erst dann als zugeflossen, sobald der Empfänger über diese tatsächlich und rechtlich beziehungsweise rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann gleich wie eine Ausgabe dann als abgeflossen gilt, sobald der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist und dieser die wirtschaftliche Verfügungsmacht verloren hat. Da die Liquidität für die Zahlung der Wertsicherungsbeträge in der Stiftung nicht vorhanden sei, wird auch in Zukunft nur die nominell vereinbarte Ratenzahlung beim Bf. zufließen. Der Verweis auf § 1416 ABGB führe insofern ins Leere, als diese Bestimmung Folgendes besage: „Wird die Willensmeinung des Schuldners bezweifelt, oder von dem Gläubiger widersprochen; so sollen zuerst die Zinsen, dann das Kapital, von mehreren Kapitalien aber dasjenige, welches schon eingefordert, oder wenigstens fällig ist, und nach diesem dasjenige, welches schuldig zu bleiben dem Schuldner am meisten beschwerlich fällt, abgerechnet werden.“ Da weder die Willensmeinung des Schuldners — in diesem Fall der X Privatstiftung —bezweifelt wird noch vom Bf. widersprochen werde, könne diese Bestimmung nicht auf Grund einer Annahme durch das Finanzamt, dass eine der beiden Voraussetzungen zutrifft, angewandt werden. Da dem Stiftungsvorstand keine Familienangehörigen der Stifter oder der Familie der Stifter nahestehenden Personen angehören und weder in der Stiftungsurkunde noch in der Stiftungszusatzurkunde besondere Modalitäten bezüglich der Gestaltung von Grundstückskäufen vorgesehen ist, seien die Bestimmungen über nahe Angehörige auch nicht anzuwenden. Die Erhöhung der Kaufpreislrate nach Ablauf von 10 Jahren von € 18.500,- auf € 21.000,- wurde bewusst gewählt, da ab diesem Zeitpunkt die X Privatstiftung den noch offenen Kredit hinsichtlich der Grunderwerbsteuer getilgt haben wird und ab diesem Zeitpunkt über mehr Liquidität verfüge, den Kaufpreis und allfällige Wertsicherungs-

beiträge zu tilgen. Es spreche daher nichts dagegen, ab diesem Zeitpunkt — da auch eine offensichtliche Mehrzahlung beim Bf. zufließe — diese Zahlungen in einen Zinsanteil und eine Tilgungskomponente aufzuteilen. Die Direktvorlage iSd. § 262 BAO an das Bundesfinanzgericht sei wegen der einseitigen und ergebnisorientierten Betriebsprüfung gestellt worden. Folgende Anträge werden zusätzlich gestellt: a) Durchführung einer mündlichen Verhandlung, b) Entscheidung durch den Senat u. c) Zulassung der Beschwerde (gemeint: Revision in der inhaltlichen Frage des „Zuflusses“) zur Vorlage an den VwGH/VfGH. Weiters wird die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO beantragt, da keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind und daher kein Wiederaufnahmegrund besteht. Es wird die Änderung des Bescheides auf eine Abgabenschuld nach erfolgter Betriebsprüfung von € 0,00 beantragt. Demnach sei die Beschwerde erfolversprechend.

Mit **Vorlagebericht 28.08.2017** wurde die Beschwerde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung an das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Zum Vorlagebericht v.28.08.2017 wird noch vom BFG bemerkt:

Unter der Spalte Bescheide Wiederaufnahme (§ 303 BAO)/EST wird irrtümlich das Jahr 2017 angeführt. Dabei handelt es sich um einen offenkundigen Schreibfehler (gemeint offenbar: 2015).

Im Wiederaufnahmebescheid v. 30.05.2017 bzw. im Sachbescheid ebenfalls v. 30.05.2017 wurde die Auffassung der Betriebsprüfung (Besteuerung nicht zugeflossener Wertsicherungsbeträge) vom Finanzamt umgesetzt.

Mit Schriftsatz v. 07.02.2018 wurde der Antrag auf Senat zurückgenommen.

Mit Schriftsatz v. 22.02.2016, eingelangt beim BFG am 26.02.2016, wurde die Beschwerde v.30.05.2017 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2015 - nach durchgeführtem Mängelbehebungsauftrag des BFG v.19.02.2018 - zurückgenommen.

Auf den gleichzeitig übermittelten Gegenstandsloserklärungsbeschluss des Bundesfinanzgerichtes v. 28.02.2018 zur gleichen GZ. betreffend Wiederaufnahmebescheid v. 30.05.2017 hinsichtlich Einkommensteuer 2015 wird hingewiesen.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergab sich aus der dem BFG bekannten Aktenlage.

### **Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:**

Rechtslage

Zu § 262 BAO idF BGBl I 2013, 14 vom 11.01.2013 : Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht:

Über Bescheidbeschwerden ist nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdevorentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

(2) Die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung (Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: nicht aber die Ermittlungstätigkeit bis zur Vorlage an das BFG ) hat zu unterbleiben,

a) wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und

b) wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

(3) Wird in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet, so ist keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen, sondern die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

(4) Weiters ist keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen, wenn der Bundesminister für Finanzen den angefochtenen Bescheid erlassen hat.

Eine Antrag iSd § 262 BAO idGF wurde gestellt. Dies offenbar deswegen, weil der Bf. nach der seiner Ansicht nach „der einseitigen u. ergebnisorientierten Betriebsprüfung“ eine objektive Entscheidung des Gerichtes wollte. Die Abgabenbehörde hat weiters die Akten innerhalb der 3-Monats-Frist vorgelegt, sodass dem Grunde nach die Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung rechtmäßig war, da die kumulativen Voraussetzungen (Antrag und Aktenvorlage) erfüllt waren (s. *Fischerlehner*, Abgabenverfahren § 262 Anm 3). Der Antrag auf Direktvorlage an das BFG ist nach hL ein Antrag, der zurückziehbar ist (s *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich (2013) 221) , aber nur dann Rechtswirkungen entfaltet, sofern diese Zurückziehung innerhalb der Frist des § 262 Abs 2 lit b BAO vorgenommen wird. Zu diesem Thema s. auch BFG 18. 11. 2015, RV/6100651/2015, Zurückziehung eines Antrags auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung,

Das Bundesfinanzgericht wurde durch diesen Antrag iSd § 262 BAO idGF zuständig. Im Rahmen seiner Zuständigkeit stützte sich das Gericht auf § 278 BAO (siehe folgende Begründung).

Gemäß § 278 BAO kann das Verwaltungsgericht bei unterlassenen Ermittlungen mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen.

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch

b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

#### **Allgemeines:**

Eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die

Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat. Gleiches gilt wenn konkrete Anhaltspunkte annehmen lassen, dass die Verwaltungsbehörde etwa schwierige Ermittlungen unterließ, damit diese dann durch das Verwaltungsgericht vorgenommen werden.

Demgegenüber ist aber die Kassation, also die Aufhebung und Zurückverweisung, als Ausnahme sehr wohl begründungspflichtig. An die diesbezügliche Begründungspflicht wurden vom VwGH stets hohe Anforderungen gestellt (VwGH 2. 2. 2010, 2009/15/0206, VwGH 2009/15/0206 - Erkenntnis (Volltext) VwGH 2009/15/0206 - Erkenntnis (RS 3) VwGH 2009/15/0206 - Erkenntnis (RS 2) VwGH 2009/15/0206 - Erkenntnis (RS 1); 16. 12. 2010, 2007/15/0016). Wurde sie verletzt, so wurde der Bescheid bereits aus diesem Grund wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Mit nur allgemein gehaltenen Feststellungen, es seien noch „erforderliche Ermittlungen“ durchzuführen und es sei von „umfangreichen Ermittlungen“ auszugehen, ist nach der Rechtsprechung eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde nicht gesetzmäßig begründet (VwGH 28. 6. 2007, 2006/16/0220, VwGH 2006/16/0220 - Erkenntnis (Volltext)).

Eine Zurückverweisung setzt gem. § 278 Abs 1 jedoch voraus, dass „Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können“. Voraussetzung ist sohin die Relevanz der unterlassenen Ermittlungen, wobei die Beurteilung der Relevanz von Tatsachenfeststellungen naturgemäß mit rechtlichen Überlegungen untrennbar verbunden ist. Ob letztlich ein anders lautender Bescheid tatsächlich zu erlassen ist oder eine Bescheiderteilung zu unterbleiben hat, ist vom Ergebnis der weiteren Ermittlungen abhängig.

Die passive Formulierung „wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden“ und der Hinweis auf die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde nach § 115 sprechen – neben teleologischen Überlegungen (die Zurückverweisung ist nicht als Sanktion für eine „säumige“ Behörde konzipiert) – für eine objektive Beurteilung der unterlassenen Ermittlungen und nicht für eine „Verschuldensprüfung“, ob die Behörde auch vor dem Hintergrund ihres (zumutbaren) Wissenshorizontes relevante Ermittlungen „unterlassen“ hat. Dies ist für die Frage von Bedeutung, ob (ausnahmsweise) Zurückverweisungen auch möglich sind, wenn sich ein wesentlicher Ermittlungsbedarf beispielsweise überhaupt erst aus einem neuen Vorbringen der Partei in der Beschwerde ergibt und man der Behörde kein (schuldhaftes) Unterlassen von Ermittlungen anlasten kann. Bei objektiver Beurteilung ist eine Zurückverweisung möglich.

Weiterführende Literatur zur neuen Rechtslage betreffend § 278 BAO vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, 3.Auflage, § 278 (Stand 1.9.2014, rdb.at) mit weitem Hinweisen zu *Fischerlehner*, Das Bescheidbeschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht: Anforderungen und Spielräume für das Verwaltungsprozessrecht, in *Holoubek/M. Lang* (Hrsg), Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 315; *Gunacker-Slawitsch*, Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, in *Ehrke-Rabel* (Hrsg), Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) 37; *Kneihls/Urtz*, Verwaltungsgerichtliche Verfahren (2013); *Langheinrich/Ryda*, Ab 2014 geltende BAO-Bestimmungen im Verfahren vor den Abgabenbehörden und der Finanzgerichtsbarkeit, FJ 2013, 44; *Tanzer*, Die Rechtswirkungen des erstinstanzlichen verwaltungsgerichtlichen Urteils im fortgesetzten Steuerverfahren, in *Holoubek/M. Lang* (Hrsg), Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 251; *Eberhard*, Kassation und Reformation, in *Holoubek/M. Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht (2014) 217 ff; *Eisenberger/Ehrke-Rabel/Brenneis/Bayer*, Neue Verfahrensabläufe im Finanzrecht, taxlex 2014, 7; *C. Fuchs*, Verwaltungsermessen und Verwaltungsgerichtsbarkeit: Rückblick und Ausblick, in *Holoubek/M. Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht (2014) 231 ff; *Gunacker-Slawitsch*, Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts über die Bescheidbeschwerde, taxlex 2014, 16; *M. Lang*, Die Bindungswirkung von aufhebenden Entscheidungen der Verwaltungsgerichte in *Holoubek/M. Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht (2014) 201 ff; *Lenneis*, Änderungen der Bundesabgabenordnung durch das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012, in *Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger* (Hrsg), Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem. Festschrift Michael Tanzer (2014) 71; *Sutter*, Die Entscheidung in der Sache im Steuerverfahren, in *Holoubek/M. Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht, (2014) 265 ff.

#### **Erwägungen**

Ein Fall des § 278 BAO (Zurückverweisung) liegt nach Meinung des Richters aus folgenden Gründen vor:

Aus verschiedenen Gründen sind im Wirtschaftsleben Vereinbarungen üblich, wonach zu erwartende Geldwertänderungen in anderer Weise, nämlich durch Beisetzung einer Wertsicherungsklausel, berücksichtigt werden sollen. Die Wertsicherungsbeträge können laufend ermittelt und zusätzlich zum übrigen Nutzungsentgelt ausbezahlt werden; sie können aber auch endfällig gestaltet sein. In beiden Fällen haben sie jedoch aus der Sicht des Gläubigers dieselbe Funktion, nämlich die Werterhaltung des hingegebenen Kapitals bzw die Rückzahlung eines wertgleichen Betrages zu gewährleisten.

Im Steuerrecht ist oftmals die Frage zu klären, ob zB. Zinsen oder /und auch Wertsicherungsbeträge Teil einer Kaufpreisvereinbarung waren oder den steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet werden müssen.

Festgehalten wird, dass im Jahr 2015 von der Privatstiftung keine über die vereinbarten mtl. Kaufpreisraten hinaus getätigten Zahlungen vorlagen.

Unklar ist derzeit ,

- welcher Teil der Kaufpreiszahlung (jährliche Fixrate) wirtschaftlich betrachtet Wertsicherungs-und/oder Zinsenanteil darstellt
- ob hinsichtlich der Wertsicherungsbeträge eine Stundungsvereinbarung oder gar eine Verzichtserklärung („sonstiger jährlicher Schuldnachlass“ aus der Sicht des zur Zahlung Verpflichteten mit allfälliger Auswirkung im außerbetrieblichen Bereich - § 27 Abs.5 EStG 1988 ?) vorgelegen ist.

Eine diesbezügliche Überprüfung durch die belangte Behörde konnte der Aktenlage nicht entnommen werden.

Diese nachstehenden Fragen ergaben sich deswegen, weil die Kaufpreisrate trotz Vereinbarung im Kaufvertrag v. 19.03.2012 im Beschwerdejahr nicht angepasst wurde.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hätte die belangte Behörde zusammengefasst zu folgenden Punkten

- 1.Mangelnder Zufluss von Wertsicherungsbeträgen im Beschwerdezeitraum
- 2.Keine Feststellungen zur Frage, ob die Wertsicherungsbeträge in einer Anfangsphase gestundet wurden oder ob eine diesbezügliche Verzichtserklärung vorgelegen ist (Die Meinung der Betriebsprüfung, es liege hinsichtlich der Gestaltung Willkür vor, entbehrt jeder Grundlage, da hinsichtlich der Wertsicherung im Vertrag keine eigenständige Fälligkeitsregelung bestand. Lediglich die Zahlungsmodalität hinsichtlich Kaufpreiszahlung war geregelt.
- 3.Zeitpunkt der Indexsteigerung (erstmalige Überschreitung -Wann ? a) 7/2014 siehe BP bei der Privatstiftung) oder b) 03/2015 wie FA Wels im Vorlagebericht v.27.08.2017 beim Bf.)
- 4.Unterlassene Feststellungen zu behaupteten Liquiditätsengpässe auf der Ebene der Privatstiftung wegen Tilgungsverpflichtung Grunderwerbsteuer (die Privatstiftung wurde im Zuständigkeitsbereich eines anderen Finanzamtes zeitgleich geprüft, sodass eine Einbeziehung dieser Sachverhalts-Bereiches möglich gewesen wäre)
- 5.Unklarheiten bezüglich Zinsenanteil (? unverzinst ?) /und /oder nur Wertsicherung
- 6.Überprüfung in Richtung Fälligkeitszeitpunkt zu Wertsicherungsbeträgen (zB. mögliche Endfälligkeit -siehe auch Punkt 2.Stundung/Verzicht?)
- 7.Welche Beträge würden bei sofortiger gänzlicher Entrichtung des Kaufpreises zum Ansatz gekommen sein (gleich viel oder weniger ?)
8. Relation der Wertverhältnisse (Höhe der Kaufpreisraten und Wert der übertragenen Grundstücke)
9. Bedeutsamkeit für die Folgejahre (jährliche Kaufpreisraten -siehe auch Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht v.28.08.2017)
10. Klärung der außersteuerlichen Motive der Trennung von unterschiedlichen vertraglichen Regeln „bis 10 Jahre und ab 10 Jahren“
11. Feststellungen zur Einigung zwischen Gläubiger und Schuldner (damit untrennbar verbunden die Frage nach der An- bzw. Unanwendbarkeit der zivilrechtlichen Norm des § 1416 ABGB)

Ermittlungen durchführen müssen.

Wesentliche Sachverhaltsfragen hätten vorab daher noch geklärt werden müssen.

Da es nicht Sache des Verwaltungsgerichts ist, anstelle der Verwaltungsbehörde im Ergebnis erstmals ein zweckentsprechendes Ermittlungsverfahren zu führen, ist der angefochtene Bescheid ebenfalls gemäß § 278 BAO aufzuheben und ist die Sache an das Finanzamt zurückzuerweisen. Dies ist sowohl im Interesse der Raschheit der Entscheidung gelegen als auch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden, da nach Abschluss der Ermittlungen das Finanzamt entweder von der Erlassung neuer Bescheide Abstand nehmen (weil die neuerliche Prüfung die Korrektheit der bisher erklärten Besteuerungsgrundlagen ergeben hat) oder neue Bescheide unter Zugrundelegung der hier dargestellten Rechtsausführungen (mit durch die neuerliche Prüfung festzustellenden geänderten Besteuerungsgrundlagen) erlassen kann.

Brauchbare Ermittlungsanfragen bzw. -ergebnisse, die im Zusammenhalt mit einer allenfalls durchzuführenden mündlichen Verhandlung bloß zu vervollständigenden sind (vgl. etwa VwGH 9. 9. 2015, Ra 2014/04/0031 oder VwGH 16. 10. 2015, Ra 2015/08/0042), liegen im gegenständlichen Fall zur Frage, ob die erklärten Besteuerungsgrundlagen zutreffend sind, nicht vor. Das Finanzamt hat im

gegenständlichen Fall den Sachverhalt nicht in einer Weise ermittelt, dass sich hierauf eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts stützen lässt.

Wie oben ausgeführt, sind die getroffenen Feststellungen ohne die zuvor geschilderten zu prüfenden Umstände allein nicht geeignet, die Zurechnung beim Bf. vorzunehmen. Auf das diesbezügliche Parteivorbringen (s. Beschwerdeausführungen S. 5) wurde nicht eingegangen.

Den weiteren Beschwerdeausführungen auf Seite -6 - ist zu entnehmen, dass „die Erhöhung der Kaufpreisrate nach Ablauf von 10 Jahren von € 18.500,- auf € 21.000,- bewusst gewählt worden sei, da ab diesem Zeitpunkt die X Privatstiftung den noch offenen Kredit hinsichtlich der Grunderwerbsteuer getilgt habe und ab diesem Zeitpunkt über mehr Liquidität verfügen werde, den Kaufpreis und allfällige Wertsicherungsbeiträge zu tilgen. Es spricht daher nichts dagegen, ab diesem Zeitpunkt — da auch eine offensichtliche Mehrzahlung dem Bf. zufließen werde— diese Zahlungen in einen Zinsanteil (Anmerkung des BFG: hier wird nicht mehr von einem Wertsicherungsanteil gesprochen !) und eine Tilgungskomponente aufzuteilen“.

Die dadurch entstandenen Widersprüche im Parteivorbringen könnten dabei auch aufgeklärt werden.

Daher sind insgesamt noch weitere Ermittlungen - wie in der Beschwerde v.27.06.2017 auf S. 5 (Zeile 1-3) ausgeführt - erforderlich.

Wie schon der UFS in seiner Entscheidung v.14.04.2008 zu RV/3311-W/07 zu § 289 a.F) ausführte, ist ein Fall der Zurückverweisung auch bei fehlenden Bescheidbegründungen anwendbar (siehe Ritz, § 278, 6. Auflage, Tz 11, S. 1055).

Sollte sich im Zuge der Ermittlungen herausstellen, dass ein mündlicher oder schriftlicher Verzicht auf die Beträge aus der Wertsicherung vorliegt (in diese Richtung sind die Ausführungen der stl. Vertretung auf Seite 5 der Beschwerde v. 27.06.2017 zu verstehen „es würden auch in Zukunft dem Bf. nur die nominell vereinbarten Kaufpreisraten zufließen“), wäre die Frage zu prüfen, ob das Argument der hohen finanziellen Belastung durch die Grunderwerbsteuer als Grund der vorübergehenden Illiquidität der Privatstiftung überhaupt zutreffend ist.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung dient der Verfahrensbeschleunigung und entspricht dem Gebot der angemessenen Verfahrensdauer. Die erforderlichen Erhebungen sind daher jedenfalls vom Finanzamt (entweder nach § 278 BAO, oder bei Nichtaufhebung nach § 269 Abs. 2 BAO) durchzuführen.

Auch wenn die Verwaltungsgerichte grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben (vgl. etwa VwGH 1. 9. 2015, Ro 2014/15/0029), erwies sich im gegenständlichen Fall im Hinblick auf die oben aufgezeigten Umstände erforderlich. Die Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt ist daher auch zweckmäßig.

Sollte das Finanzamt im weiteren Verfahren davon ausgehen, dass dem Beschwerdebegehren ganz oder teilweise Rechnung zu tragen ist, kann es verwaltungsökonomisch mit der Erlassung neuer Bescheide vorgehen, ohne dass eine Entscheidung durch das Verwaltungsgericht zu treffen und diese dann erst vom Finanzamt umzusetzen ist (vgl. BFG 9.6.2015, RV/7102797/2015).

#### **Zur in der Beschwerde beantragten mündlichen Verhandlung:**

Gemäß § 274 Abs. 3 Z 3 BAO kann der Senat ungeachtet eines Antrages (§ 274 Abs. 1 Z 1 BAO) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (§ 278 BAO).

Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Einzelrichter (durch die Zurücknahme des Antrages auf Senatsentscheidung v.07.02.2018 wurde dieser alleinig zuständig) und hat nach § 274 Abs. 1 BAO eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so ist gemäß § 274 Abs. 5 BAO § 274 Abs. 3 BAO sinngemäß anzuwenden.

Da eine mündliche Verhandlung zur Klärung der aufgeworfenen Rechtsfragen im Hinblick auf die unterbliebene Sachverhaltsermittlung nichts hätte beitragen können, konnte trotz des rechtzeitigen Antrages von einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen werden.

Das Bundesfinanzgericht sieht sich dazu veranlasst, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid v.30.06.2015 aufzuheben und die Beschwerdesache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an das Finanzamt zurückzuverweisen.

Die Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 BAO). Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall deshalb, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch wesentliche Ermittlungen (siehe Fragenkatalog) notwendig sind, welche von der belangten Abgabenbehörde rascher und wirtschaftlicher erledigt werden können als vom Bundesfinanzgericht, da das Bundesfinanzgericht angesichts des Umfangs der notwendigen Ermittlungen ebenfalls die Abgabenbehörde mit diesen Ermittlungen beauftragen müsste.

Abschließend wird zur Frage, ob sich ein in Raten zu entrichtender Veräußerungserlös im Falle der Verwirklichung einer vereinbarten Wertsicherung nachträglich erhöht, auf die Entscheidung des VwGH v.22.03.1993, 91/13/0091, ÖStZB 1993, 565 (alte Rechtslage zu § 32 Z 2 EStG 1972 für den betrieblichen Bereich) bzw. auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofes v.20.07.2010 IX, R 45/09 (zB. Kaufpreisstundung bei Anteilsveräußerung) [lexetius.com/2010,3310](http://lexetius.com/2010,3310) sowie auf VfGH 06.12.1986, B 228/86 u. VwGH 28.11.2007, 2007/15/0145 hingewiesen.

#### **Revisionsnichtzulassung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i.V.m. Art. 133 Abs. 4 B-VG und § 25 a VwGG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die

Entscheidung nicht 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.

Auf § 278 Abs. 1 BAO gestützte Beschlüsse sind mit VfGH-Beschwerde und nach Maßgabe des Art. 133 Abs. 4 B-VG (idF BGBl. I 51/2012) mit Revision beim VwGH anfechtbar (Ritz, BAO, 6.Auflage, Kommentar, Tz. 29 zu § 278 BAO).

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen als Ausnahmefall hat Eingang in die höchstgerichtliche Judikatur gefunden (vgl. z.B. VwGH 26.4.2005, 2004/14/0059, VwGH 28.6.2007, 2006/16/0220).

Dies gilt nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes auch im Falle des § 262 BAO idGF. Die Ermittlungspflicht durch die belangte Behörde innerhalb der drei Monate bis zur Vorlage an das Bundesfinanzgericht ist gesetzlich normiert.

In der Frage der Zurückverweisung lag keine verfahrensrechtliche Frage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weswegen die ordentliche Revision für unzulässig zu erklären war.

Linz, am 28. Februar 2018