

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden ***Ri*** und die weiteren Senatsmitglieder Dr. VN RI, Herrn Mag. VN1 RI, und Herrn Dr. VN4 RI in der Angelegenheit der Parteien PE PE1 PEII KG , vertreten durch Perlogis Mag. Franz Harrand Wirtschaftstreuhand GmbH, Brunn am Gebirge, und Finanzamt Österreich als Gesamtrechtsnachfolger des Finanzamtes FA

über die Beschwerde des Herrn VN2 Bf als Gesellschafter der oben erwähnten KG, vertreten durch die BKS Steuerberatung GmbH, Wilhelmsburg, vom 24.Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 23.6.2017 an die oben erwähnte KG über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2008 und betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2008

nach den Vorlageanträgen des Herrn VN2 Bf, vertreten durch die BKS Steuerberatung GmbH, Wilhelmsburg, vom 17.10.2020 und des Herrn Mag. VN3 VA, vertreten durch die Prof. Dr. Thomas Keppert, Steuerberatung GmbH, Wien, vom 9.11.2020 jeweils als Gesellschafter der oben erwähnten KG

nach einer am 23. 11.2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

Hinweis

Mit der Zustellung einer Ausfertigung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der KG als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens

I.) Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO an die PE PE1 PEII KG (PE) 2008:

1.) Zunächst erging ein vorläufiger F-Bescheid an die PE (PE) KG vom 22.3.2010 betreffend F 2008, welcher unbekämpft blieb.

2.) Mit Bescheid vom 23.6.2017 an die PEKG wurde das Verfahren betreffend F 2008 gem. § 303 Abs 1 BAO wiederaufgenommen. Mit neuem F-Bescheid vom 23.6.2017 an diese KG ergingen neue, nicht vorläufige Feststellungen für 2008. Beide Bescheide wurden bekämpft (Beschwerde vom 24.7.2017).

Als Begründung der Wiederaufnahme wurde auf den undatierten BP-Bericht verwiesen. Darin heißt es : *Alle Anzahlungen , die im Prüfungszeitraum nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet worden seien, würden im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Ausgabe anerkannt werden (TZ 1 BP-Bericht).*

Ein Kommanditist der PEKG (= erster Gesellschafter) brachte mit Schriftsatz vom 24.7.2017 gem. § 246 Abs 2 BAO eine Beschwerde gegen den Wiederaufnahme-und Sachbescheid 2008 ein. Das Ermessen der Wiederaufnahme sei nicht ausreichend begründet worden. Es sei nicht begründet worden, welcher Tatbestand des § 303 BAO zur Wiederaufnahme geführt habe.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 14.12.2017 wurde die Beschwerde gegen den Bescheid vom 23.6.2017 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2008 abgewiesen.

Im Vorlageantrag vom 28.1.2018 brachte der erste Gesellschafter (Kommanditist) vor:

Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides entspreche nicht der RSp des VwGH.

Mit BVE vom 15.3.2018, die nur an den ersten Gesellschafter (Kommanditisten) adressiert war, wurde die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2008 abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 30.3.2018 brachte der erste Gesellschafter (Kommanditist) einen Vorlageantrag gegen die BVE vom 15.3.2018 ein.

Die Beschwerde vom 24.7.2017 wurde am 24.10.2018 dem BFG vorgelegt.

Am 31.10.2018 erstattete der Prüfer (GroßBP) an das FA einen Bericht über die Sachlage in diesem Fall.

Das FA leitete diesen Bericht des Prüfers vom 31.10.2018 dem beschwerdeführenden (bf) Kommanditisten am 31.10.2018 weiter.

Das FA leitete diesen Bericht am 30.11.2018 per E-Mail auch dem BFG weiter.

Mit Beschluss des BFG vom 25.9.2020 wurde der Vorlageantrag vom 30.3.2018 gegen die BVE vom 15.3.2018 zurückgewiesen, weil die BVE, die nur an den Kommanditisten adressiert gewesen sei, unwirksam gewesen sei. Die BVE hätte für und gegen dieselben Personen wirken müssen wie der angefochtene Wiederaufnahmebescheid (§ 281 Abs 1 BAO). Die BVE hätte daher an die KG ergehen und allen Gesellschaftern der KG (zwei Komplementäre und sechs Kommanditisten) zugestellt werden müssen.

Mit demselben Beschluss des BFG vom 25.9.2020 wurde die BVE vom 14.12.2017 betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2008 aufgehoben. Da die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid unerledigt sei und dennoch mit BVE über die Bescheidbeschwerde gegen den neuen Feststellungsbescheid abgesprochen worden sei, sei die BVE unzulässig (VwGH vom 8.11.1988, 88/14/0135) gewesen.

Mit BVE vom 7.10.2020 wurde die Beschwerde des ersten Gesellschafters (Kommanditisten) gegen den Bescheid vom 23.6.2017 an die PEKG über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungen gem. § 188 BAO 2008 abgewiesen.

Mit BVE vom 7.10.2020 wurde die Beschwerde des ersten Gesellschafters (Kommanditisten) gegen den Bescheid vom 23.6.2017 an die PEKG betreffend Feststellungen gem. § 188 BAO 2008 abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 17.10.2020 stellte der Kommanditist (erster Gesellschafter) einen Vorlageantrag gegen beide BVEn vom 7.10.2020. Es sei keine ordnungsgemäße Begründung für die Wiederaufnahme erfolgt. Die Begründung sei erst in der BVE nachgeholt worden.

Mit Schriftsatz vom 9.11.2020 stellte ein weiterer Gesellschafter der PEKG (zweiter Gesellschafter) einen Vorlageantrag gegen die BVE vom 7.10.2020, eingelangt beim Gesellschafter am 9.10.2020.

Der Wiederaufnahmebescheid vom 23.6.2017 enthalte keine Begründung und keinen Wiederaufnahmsgrund. Im Prüfbericht heiße es nur: *“Alle Anzahlungen , die im Prüfungszeitraum nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet worden seien, seien nicht als Ausgabe anerkannt worden“*.

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe sei in der BVE nicht nachholbar.

Mit Erkenntnis vom 31.8.2021 wurde der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungen gem. § 188 BAO 2007 aufgehoben. Die Beschwerde gegen den Bescheid des FA betreffend Feststellungen gem. § 188 BAO 2007 wurde für gegenstandslos erklärt.

Mit Vorhalt des BFG vom 16.9.2021 wurde über die Beweislage betreffend das Jahr 2008 ausgeführt:

Die KG habe am 18.12.2008 an die Empfängerin EMPF GmbH eine Zahlung von 190.000 € geleistet, die sie in ihrer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (EA-Rechnung 2008) als „Anzahlung Immobilienankauf“ bezeichnete. Dies sei dem Finanzamt (FA) während der Betriebsprüfung durch Kenntnisnahme dieser EA-Rechnung 2008 bekannt geworden.

Diese Anzahlung sei wie folgt finanziert worden: Die Empfängerin GmbH habe diese Zahlung von 190.000 € von der KG am 18.12.2008 erhalten. Die 100%-Tochtergesellschaft der Empfängerin GmbH, die Tochter TT-und VerwaltungsGmbH (TTT GmbH) habe diesen Betrag am selben Tag der KG wiederum als Darlehen zur Verfügung gestellt (EA-Rechnung 2008).

Dieser Anzahlung von 190.000 € sei der folgende Text der Vereinbarung der KG mit der Empfängerin GmbH zu Grunde gelegen: *„Die Empfängerin GmbH erhält von der KG eine Immobilienanzahlung in Höhe von 190.000 €. Die Empfängerin GmbH verpflichtet sich zur Lieferung einer....Immobilie bisDezember 2013. Die Anzahlung wirdunverzinst zur Verfügung gestellt“* (Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 vom 18. Dezember 2008).

Im Dezember 2013 hätten die KG und die Empfängerin GmbH vereinbart:

„Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008

...Die Empfängerin GmbH hat von der KG eine Immobilienanzahlung in Höhe von 190.000 € erhalten. Der Empfängerin war es nicht möglich, innerhalb der per Vereinbarung vom 18. Dezember 2008 festgelegten Frist eineImmobilie zu liefern. Der Empfängerin GmbH wird nun eine letzte Frist bis....Dezember 2016 eingeräumt. Die Vertragsparteien kommenüberein,

dass die Immobilienanzahlung nunmehr ab 1.1.2014 mit jährlich 2 bis 3% p a. verzinst wird. Die Zinsen sind jeweils am 31.12. eines Jahres fällig und sind innerhalb von 60 Tagen zu bezahlen (Vereinbarung zwischen der Empfängerin GmbH und der KG vom Dezember 2013). Diese Vereinbarungen vom Dezember 2008 und vom Dezember 2013 seien dem FA während der BP bei der KG bekanntgeworden.

Die EA-Rechnungen 2009-2010 seien dem FA erstmalig während der BP bei der KG betreffend die Jahre 2005-2010 bekannt geworden.

In den Jahren 2008-2017 sei es weder zu einer Rückzahlung dieser Anzahlung vom Dezember 2008 durch die Empfängerin GmbH an die KG noch zu einer Anschaffung einer Immobilie durch die KG von der Empfängerin GmbH, die mit dieser Anzahlung vom Dezember 2008 verrechnet worden sei, gekommen (Berichte über Transaktionen 2008, 2009, 2010 als Beilagen der EA-Rechnung der KG 2008, 2009, 2010; Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 vom Dezember 2013).

Da das FA vor Erlassung des Erstbescheides keine Ermittlungen durchgeführt habe, und da sich der Sachverhalt betreffend die Anzahlung vom Dezember 2008 auch nicht der Steuererklärung 2008 der PEKG entnehmen lasse, habe das FA vom gesamten Sachverhalt betreffend die Anzahlung vom Dezember 2008 erst nach Erlassung des Erstbescheides (22. März 2010) erfahren.

Das BFG vertrat in diesem Vorhalt die Ansicht, dass der Sachverhalt betreffend die Wiederaufnahme im Zeitraum zwischen der Betriebsprüfung bei der KG und Oktober 2020 dem FA bekanntgeworden sei.

Es sei zum Unterschied von den Verhältnissen betreffend das Jahr 2007 – insoweit ist eine stattgebende Erledigung ergangen- jedenfalls nicht bei allen Einkommensteuerverfahren der Kommanditisten Verjährung eingetreten.

Die steuerliche Vertreterin des ersten Gesellschafters brachte in ihrem Schriftsatz vom 3.10.2021 vor:

Ad Verjährung: Im Jahr 2011 sei es zu einer Bescheidänderung gem. § 295 BAO betreffend den ersten Gesellschafter gekommen. Jedoch hätten sich daraus keine geänderten Besteuerungsgrundlagen ergeben. Eine Bescheidänderung gem. § 295 BAO setze jedoch eine Änderung der Besteuerungsgrundlagen voraus (Ritz, BAO, 6. Auflage, § 295 TZ 9), die aber hier nicht vorliege. Somit sei in Bezug auf den ersten Gesellschafter am 31.12.2015 Verjährung betreffend Est. 2008 eingetreten.

Zur Wiederaufnahme:

In der Niederschrift (NiS) vom „28.22.2016“ (Anmerkung des BFG: damit kann nur eine NiS vom 28.11.2016 betreffend die KG gemeint sein) fände sich kein Hinweis auf Gründe, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen würden. Im Bericht über die Außenprüfung (ohne Datum) (Anmerkung: damit kann nur der Bericht über die Außenprüfung bei der KG gemeint sein) fände sich auf S. 6 nur ein standardisierter Textbaustein.

Es sei nicht erkennbar, welcher Wiederaufnahmetatbestand erfüllt sei. Ein Nachreichen von Wiederaufnahmsgründen sei nicht zulässig.

Mit zweitem Vorbringen der Vertreterin des ersten Gesellschafters vom 3.10.2021 wurde auf die Aufsätze von Thunshirn (AVR 2021, 42; SWK 2021, 1075) und Bauer (AVR 2021, 92) hingewiesen. Im Falle einer mangelhaften Amtssignatur fehle das Wirksamkeitserfordernis der Unterschrift. Es möge daher überprüft werden, ob die Bescheide überhaupt wirksam ergangen seien.

Die Vertreterin des zweiten Gesellschafters brachte mit Schriftsatz vom 18.10.2021 vor:

Im bekämpften Wiederaufnahmebescheid seien keine Wiederaufnahmsgründe genannt worden.

Die Vertreterin zitierte den Satz betreffend die Anzahlungen in TZ 1 BP-Bericht. Ein bis Oktober 2020 dem FA bekannt gewordener Sachverhalt könne keine gesetzeskonforme Begründung für eine im Jahr 2017 verfügte Wiederaufnahme sein.

Wiederaufnahmsgründe seien zwingend bereits in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides anzuführen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe im bekämpften Bescheid sei später nicht nachholbar.

Bereits im Rahmen der Verfügung der Wiederaufnahme hätte auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweise dargestellt werden müssen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Der Bescheid enthalte auch keine für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen.

Zur abgabenrechtlichen Beurteilung bei der gegebenen (ursprünglichen) Begründung des Wiederaufnahmebescheides:

Es könne im bekämpften Bescheid nicht nachvollzogen werden, ob das FA das Vorliegen des Erschleichungstatbestandes, des Neuerungsstatbestandes oder des Vorfragentatbestandes behaupte. Es könne nicht nachvollzogen werden, warum die Anzahlungen keine Betriebsausgaben darstellen sollten. Das EStG sehe keine Einschränkung vor, dass das einer geleisteten Anzahlung zugrunde liegende Rechtsgeschäft in einem Prüfungszeitraum oder einem bestimmten eingeschränkten Zeitraum gänzlich abgewickelt worden sein müsse.

Erst mit dem ersten Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl 2012/22) sei eine neue Bestimmung über die auch Anzahlungen betreffende steuerliche Berücksichtigung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterlägen, eingeführt worden. Mit dieser neuen Bestimmung habe der Gesetzgeber jene Steuerlücken schließen wollen, die durch gezieltes Ausnutzen der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs 3 EStG in der Vergangenheit aufgetreten seien (1680 BlgNR XXIV. GP. 5; vgl. Gaedke, SWK 2012, S 756).

Nachdem selbst vom Gesetzgeber eine im Prüfungszeitraum noch gegebene Steuerlücke für Anzahlungen attestiert worden sei, könne das FA für seine anderslautende Beurteilung keine anzuwendende Norm vorbringen.

Erstmals in der Begründung der ersten BVE vom 7.12.2017 sei dargelegt worden, dass es zu prüfen gelte, ob ein wirtschaftlicher Gehalt bei den geleisteten Anzahlungen zu Grunde liege oder ob es sich um eine rein steuerliche Gestaltung handle.

Die Kenntniserlangung vom Sachverhalt sei in einem Zeitraum bis zur Erlassung der BVE vom 7.10.2020 erfolgt, wie das BFG in seinem Vorhalt vom 16.9.2021 erwogen habe.

Der Umstand, dass die Anzahlungen nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen seien, sei nur die steuerliche Konsequenz einer rechtlichen Würdigung (GroßBP im Schreiben vom 31.10.2018). Die Darlegung einer steuerlichen Konsequenz sei aber etwas anderes als die Angabe jener Gründe, die eben diese steuerlichen Konsequenzen erfordern.

Mündliche Verhandlung vom 23.11.2021:

Der Bf VN2 Bf, vertreten durch seinen StB, wiederholte sein bisheriges Vorbringen. Der GF der KG wiederholte das bisherige Vorbringen der Vertreterin des zweiten Vorlageantragstellers Mag. VA.

StB des Bf: In der BVE vom Oktober 2020 seien erstmalig Feststellungen getroffen worden, die man als Begründung der Wiederaufnahme ansehen könne. Später sagte der StB, die erste erkennbare Begründung der Wiederaufnahme gebe es in einer BVE vom 15.3.2018, die allerdings aufgehoben worden sei. Allerdings handle es sich insoweit um ein Nachschieben von Wiederaufnahmsgründen. Die Tatsachen, die für die Wiederaufnahme maßgebend gewesen seien, seien im Zeitraum 2017-2020 dem Finanzamt bekanntgeworden.

Der StB zitierte Ritz, SWK 2019, 602 m w N. Die RSp habe sich geändert. Das FA hätte klarstellen müssen, welcher Tatbestand im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme für gegeben erachtet werde.

Der StB zitierte zwei stattgebende Erkenntnisse des BFG: RV/5100888/2020 und RV/5100615/2017.

Die Amtssignatur habe nicht dem EG-Recht entsprochen.

Dass angeblich Zahlungen zu Unrecht abgezogen worden seien, ergebe sich nicht aus dem BP-Bericht, nicht aus der NiS über die Schlussbesprechung, das sei einfach nachträglich behauptet worden.

Erst seit dem ersten Stabilitätsgesetz 2012 sei es einem EA-Rechner nicht mehr möglich, derartige Zahlungen abzuziehen.

Der StB des Bf legte vor: Niederschrift (NiS) über die Schlussbesprechung vom 28.11.2016 bei der KG.

Das FA verwies in Bezug auf die Bescheidänderung gem. § 295 BAO gegenüber dem Bf, die im Jahr 2011 stattgefunden habe, darauf, dass dieser Bescheid rechtskräftig geworden sei. Daher sei er jedenfalls als Verlängerungshandlung anzusehen. Auch bei einem zweiten konkret genannten Gesellschafter der KG habe es eine Verlängerungshandlung im Jahr 2011 gegeben, bei der es eine Änderung der Bemessungsgrundlage gegeben habe.

Man sollte nicht eine ordnungsgemäße Bescheidbegründung mit einem Wiederaufnahmsgrund verwechseln. Es reiche für das Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes aus, nur den Tatsachenkomplex zu nennen (VwGH vom 12.6.1991, 90/13/0027 nicht abzugsfähige Betriebsausgaben; VwGH vom 17.4.2008, 2007/15/0062 nicht erklärte Pensionseinkünfte). Z.B. habe schon der Hinweis, dass ein Sachbezug im Zusammenhang mit der Nutzung eines Firmen-Pkws nicht angezeigt worden sei, als Wiederaufnahmsgrund angesehen werden dürfen.

In Bezug auf den Wiederaufnahmsgrund habe das Prüfungsorgan einen einzigen Satz geäußert. Dies reiche nach der RSp des VwGH aus.

Bei der Wiederaufnahme des FA gehe es um den Neuerungstatbestand. Die genauere Begründung habe später nachgeholt werden dürfen.

Der ganze Sachverhalt sei dem FA im Zuge der BP bekanntgeworden, nicht erst im Jahr 2020. Das FA verstehe nicht, wie das BFG dazu komme, den zeitlichen Rahmen des Bekanntwerdens der Sachverhaltselemente von der BP bis zum Jahr 2020 zu spannen.

Die EA-Rechnung 2008 sei während der BP bekanntgeworden. Dass es in den Folgejahren seit 2008 keinen Immobilienerwerb gegeben habe, habe sich durch die Prüfungshandlungen der BP ergeben.

Es sei nicht fremdüblich, dass Anzahlungen für eine Immobilie geleistet werden, ohne dass das Kaufobjekt näher bezeichnet werde. So etwas könne nur den Sinn haben, Einkünfte zu reduzieren. Auch sei die strittige Zahlung erst kurz vor Ablauf des Jahres 2008 geflossen. Es läge eine willkürliche Zahlung vor.

Die Vorschriften zur Amtssignatur seien nur Formvorschriften. Deren Nichteinhaltung bewirke keine Ungültigkeit des Bescheides.

Das FA legte vor: BP-Bericht vom 21.5.2021 betreffend die Jahre 2012-2017 (USt, F) und 2018 (Nachschau).

Der Vorsitzende hielt den Parteien vor: Bisher habe er den Parteien im Vorhalt vom September 2021 vorgehalten, dass die neu hervorgekommenen Tatsachen im Zeitraum zwischen der BP und dem Jahr 2020 dem FA und zum Teil dem BFG bekannt geworden seien. Diese Formulierung sei missverständlich gewesen.

Die Einnahmen-Ausgaben (EA)- Rechnung 2008 der KG sei während der BP bekanntgeworden. Auch die beiden Vereinbarungen vom Dezember 2008 und vom Dezember 2013 über die Immobilienanzahlung seien während der BP bekannt geworden.

Auch sei während der BP bekanntgeworden, dass zumindest bis 2013 keine Immobilie durch die Empfängerin GmbH geliefert worden sei. Dies ergebe sich aus der Vereinbarung vom Dezember 2013 über die Immobilienanzahlung.

Nach der BP und nach Erlassung des bekämpften Wiederaufnahmebescheides vom 23.6.2017 sei insbesondere bekanntgeworden, dass bis Ende 2018, weiter bis Ende 2020 und weiter bis Oktober 2021 immer noch von der Empfängerin keine Immobilie geliefert worden sei.

Der Geschäftsführer der KG (GF) brachte vor: Die Wiederaufnahme sei rechtswidrig, weil sie nicht begründet worden sei. Die Tatsachen seien im Zeitraum 2017-2020 hervorgekommen.

Das FA stellte dem Geschäftsführer (GF) der KG noch eine Frage:

„FA: Herr GF, hat eigentlich die Empfängerin die 190.000 € immer noch in ihrer Bilanz?“

GF: Im Jahr 2008 hat es ja diese Finanzkrise gegeben. Damals konnte man Immobilien ungewöhnlich preisgünstig erwerben.

FA: Hat nun die Empfängerin diese 190.000 € immer noch in ihrer Bilanz?“

GF: Sicher.

FA: D h, die Empfängerin ist auch im Jahr 2021 immer noch auf der Suche nach Immobilien?“

GF: Ich kann zu Details jetzt nichts sagen. Aber ich möchte nochmals auf die sogenannte Wiederaufnahmebegründung lt.BP-Bericht verweisen, die in einem einzigen Satz besteht, wonach diese Anzahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Das ist keine Begründung.“

Soweit die Darstellung des Ablaufes des Verfahrens.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

3.) Feststellungen

3.1.) Am 22.3.2010 erließ das Finanzamt (FA) den vorläufigen Feststellungs- (F) Bescheid 2008 an die PE (PE)KG und stellte antragskonform einen Gewinn von 14.067,71 € fest.

3.2.) Zur Frage der betrieblichen Veranlassung der strittigen Anzahlung der PEKG vom Dezember 2008:

Am 18.12.2008 leistete die KG eine Zahlung in Höhe von 190.000 € (TZ 1 BP-Bericht) an die EMPF GmbH (Empfängerin GmbH), die sie (die KG) in ihrer EA-Rechnung 2008 als „Anzahlung Immobilienankauf“ bezeichnete (EA-Rechnung der KG 2008; vgl. auch Bericht über Transaktionen 2008 als Beilage der EA-Rechnung der KG 2008). Dies wurde dem FA während der Betriebsprüfung bei der KG für den Zeitraum 2005-2010 (durchgeführt 2016 bis spätestens 22.6.2017) durch Kenntnissnahme von dieser EA-Rechnung bekannt. Die KG begehrt in diesem Zusammenhang die Anerkennung dieser Ausgabe als Betriebsausgabe.

Die Betriebsprüfung bei der KG für den Zeitraum 2005-2010 muss jedenfalls im Jahr 2016 begonnen haben (erkennbar an der GZ ABNr. ***1***/16), im Jahr 2016 weitgehend durchgeführt worden sein (vgl. Niederschrift Schlussbesprechung vom 28.11.2016) und spätestens am 22.6.2017 beendet gewesen sein, weil im bekämpften Wiederaufnahmebescheid vom 23.6.2017 auf den undatierten Betriebsprüfungsbericht und auf die NiS über die Schlussbesprechung verwiesen wird, die mit 28.11.2016 datiert ist.

Sollte diese Zahlung als Betriebsausgabe der KG anerkannt werden – die KG ist Einnahmen-Ausgabenrechnerin (EA-Rechnerin) – würde sich der Gewinn der KG des Jahres 2008 von 204.067,71 € um 190.000 € auf 14.067,71 € verringern (EA-Rechnung KG 2008).

Die Finanzierung dieser Anzahlung geschah wie folgt: Die KG bezahlte am 18.12.2008 190.000 € an die Empfängerin GmbH. Die 100%-Tochtergesellschaft (FN FNFN v) der Empfängerin GmbH, die Tochter T- und VerwaltungsGmbH (TTT GmbH) stellte diesen Betrag am selben Tag, dem 18.12.2008 der KG wiederum als Darlehen zur Verfügung (EA-Rechnung 2008).

Somit wurde dieser Geldbetrag zwischen der KG, der Empfängerin GmbH, der 100%- Tochter der Empfängerin GmbH und wieder der KG am 18.12.2008 im Kreis geschickt, sodass die KG das Geld, das sie als angebliche Anzahlung an die Empfängerin GmbH überwiesen hat, am selben Tag als Darlehen von der 100%-Tochtergesellschaft der Empfängerin GmbH wieder erhalten hat (EA-Rechnung 2008).

Diese Art der Finanzierung wurde dem FA während der Betriebsprüfung bei der KG für den Zeitraum 2005-2010 (durchgeführt 2016-22.6.2017) durch Kenntnis der EA-Rechnung 2008 betreffend die KG bekannt.

Die EA-Rechnung 2008 ist erstmalig dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, die im Zeitraum 2016 bis spätestens 22.6.2017 durchgeführt wurde, zu entnehmen. Daher ist diese EA-Rechnung dem FA während dieser Betriebsprüfung bekanntgeworden. Der eben geschilderte Zahlungskreislauf ist dieser EA-Rechnung 2008 zu entnehmen und war daher für das FA während der Betriebsprüfung erkennbar.

Dieser Anzahlung von 190.000 € lag der folgende Text der Vereinbarung der KG mit der Empfängerin GmbH vom 18.12.**2008** zu Grunde:

*„Die Empfängerin GmbH erhält von der KG eine Immobilienanzahlung in Höhe von 190.000 €. Die Empfängerin GmbH verpflichtet sich zur Lieferung einer ...Immobilie bis ...Dezember **2013**. Die Anzahlung wird bis auf weiteres unverzinst zur Verfügung gestellt.“* (Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 vom 18. Dezember 2008).

Im Dezember 2013 vereinbarten die KG und die Empfängerin GmbH:

„Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008....

Die Empfängerin GmbH hat von der KG eine Immobilienanzahlung in Höhe von 190.000 € erhalten. Der Empfängerin GmbH war es nicht möglich, innerhalb der per Vereinbarung vom 18. Dezember 2008 festgelegten Frist eine ...Immobilie zu liefern. Der Empfängerin GmbH wird nun eine letzte Frist bisDezember 2016 eingeräumt. Die Vertragsparteien kommen ...überein, dass die Immobilienanzahlung nunmehr ab 1.1.2014 mit jährlich 2 bis 3% p.a. verzinst wird. Die Zinsen sind jeweils am 31.12.eines Jahres fällig und sind innerhalb von 60 Tagen zu bezahlen“ (Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 zwischen der Empfängerin GmbH und der KG vom Dezember 2013).

Diese schriftlichen „Vereinbarungen Immobilienanzahlung 2008“ vom Dezember 2008 und vom Dezember 2013 wurden dem FA während der BP für den Zeitraum 2005-2010 (durchgeführt 2016 bis spätestens 22.6.2017) bei der KG bekannt. Dies ist daraus zu schließen, dass diese Vereinbarungen erstmalig dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung bei der KG betreffend die Jahre 2005-2010 zu entnehmen sind, die im Zeitraum 2016 bis spätestens 22.6.2017 durchgeführt wurde.

In der Zeit vom Dezember 2008 –22. März 2010 (Zeitraum von der strittigen Zahlung bis Erlassung des Erstbescheides am 22. März 2010) kam es weder zu einer Rückzahlung dieser Anzahlung vom Dezember 2008 durch die Empfängerin GmbH noch zu einer Anschaffung einer Immobilie durch die KG von der Empfängerin GmbH, die mit dieser Anzahlung verrechnet worden ist (Berichte über Transaktionen 2008, 2009, 2010 als Beilagen der EA-Rechnungen der

KG 2008, 2009, 2010;) . Diese Umstände wurden dem FA während der BP bei der KG für den Zeitraum 2005-2010 (durchgeführt 2016 bis spätestens 22.6.2017) durch Kenntnisnahme der EA-Rechnungen 2008-2010, durch Kenntnisnahme der Berichte über Transaktionen 2008, 2009, 2010 als Beilagen der EA-Rechnungen 2008-2010 bekannt.

In der Zeit vom 23. März 2010– Dezember 2013 kam es ebenso weder zu einer Rückzahlung dieser Anzahlung vom Dezember 2008 durch die Empfängerin GmbH noch zu einer Anschaffung einer Immobilie durch die KG von der Empfängerin GmbH, die mit dieser Anzahlung verrechnet worden ist (Berichte über Transaktionen 2008, 2009, 2010 als Beilagen der EA-Rechnungen der KG 2008, 2009, 2010; „Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008“ vom Dezember 2013) . Diese Umstände wurden dem FA während der BP bei der KG für die Jahre 2005-2010 (durchgeführt 2016 bis spätestens 22.6.2017) durch Kenntnisnahme der EA-Rechnungen 2008-2010, durch Kenntnisnahme der Berichte über Transaktionen 2008, 2009, 2010 als Beilagen der EA-Rechnungen 2008-2010 sowie durch Kenntnisnahme der Vereinbarung „Immobilienanzahlung 2008“ vom Dezember 2013 bekannt.

Auch der Bericht über Transaktionen 2008, eine Beilage der EA-Rechnung 2008, wurde dem FA erstmalig während der BP bei der KG betreffend die Jahre 2005-2010 im Zeitraum 2016- spätestens 22.6.2017 bekannt. Dies folgt daraus, dass dieser Bericht über Transaktionen 2008 als Beilage der EA-Rechnung 2008 erstmalig dem Arbeitsbogen dieser Betriebsprüfung zu entnehmen ist.

Auch die EA-Rechnungen 2009-2010 der KG samt Beilagen (Berichte über Transaktionen 2009, 2010) wurden dem FA erstmalig während der BP bei der KG betreffend die Jahre 2005-2010 im Zeitraum 2016 bis spätestens 22.6.2017 bekannt. Dies folgt daraus, dass diese EA-Rechnungen samt erwähnten Beilagen erstmalig dem Arbeitsbogen dieser Betriebsprüfung zu entnehmen sind.

Daraus folgt:

4.) Feststellungen:

Die KG hat der Empfängerin GmbH im Jahr 2008 190.000 € bezahlt und zum Schein damals mit der Empfängerin GmbH vereinbart (Vertrag vom 18.12.2008), dass es sich um eine Anzahlung für die Lieferung einer Immobilie handle, wobei zum Schein zwischen der KG und der Empfängerin GmbH vereinbart worden ist, dass die Empfängerin GmbH bis Dezember 2013 , später verlängert bis Dezember 2016, Zeit habe, die Immobilie zu liefern (Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 vom 18. Dezember 2008; Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 vom Dezember 2013; EA-Rechnung KG 2008). Die Empfängerin hat diese Immobilie bis jedenfalls Dezember 2013 nicht geliefert (Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 vom Dezember 2013).

In Wirklichkeit war diese Zahlung der KG vom 18. Dezember 2008 eine willkürliche Zahlung der KG an die Empfängerin GmbH ohne erkennbaren wirtschaftlichen Grund. Ziel dieser Vereinbarung war es aus der Sicht der KG im Jahr 2008 nicht, tatsächlich in absehbarer Zeit eine konkrete Immobilie zu erwerben, und aus der Sicht der Empfängerin GmbH nicht, tatsächlich in absehbarer Zeit der KG eine Immobilie zu liefern, sondern im bewussten und gewollten Zusammenwirken der KG mit der Empfängerin GmbH den Gewinn der KG des Jahres 2008 um 190.000 € zu vermindern, um die Einkommensteuerpflicht der Kommanditisten der KG zu minimieren. Eine Lieferung einer Immobilie durch die Empfängerin GmbH an die KG war weder im Jahr 2008 noch später geplant.

5.) Beweiswürdigung:

a.) Zur Widmung der Zahlung der KG (Einnahmen-Ausgabenrechnerin) vom 18. Dezember 2008 an die Empfängerin GmbH (Empfängerin) als „Anzahlung Immobilienankauf“ (lt. EA-Rechnung 2008 der KG):

Niemand, der ernsthaft eine Immobilie erwerben will, wird einem Vertragspartner ohne jede Sicherungsmaßnahme eine Anzahlung in Höhe von 190.000 € leisten, und dem Vertragspartner einräumen, er könne sich 5 Jahre, später verlängert auf insgesamt 8 Jahre (Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 vom Dezember 2008 und vom Dezember 2013, EA-Rechnung der KG 2008, alle dem FA bekannt geworden während der Betriebsprüfung bei der KG für die Jahre 2005-2010, durchgeführt 2016 bis 22.6.2017) mit der Lieferung der in der Vereinbarung nicht einmal ihrer Art nach konkret beschriebenen Immobilie Zeit lassen. Vertragspartner, deren Verhältnis zueinander von einem Interessengegensatz geprägt ist, werden vielmehr üblicherweise vereinbaren, dass derjenige, der eine Zahlung für einen Immobilienerwerb leistet, gleichzeitig eine wirksame Sicherheit bekommt (z.B. Beschluss der Anmerkung der Rangordnung), eine hinreichend genau determinierte Immobilie tatsächlich zu erhalten.

Es handelt sich daher bei der angeblichen Anzahlung von 190.000 € im Dezember 2008 für einen angeblich geplanten Immobilienkauf nach der damaligen (Dezember 2008 bis zur Erlassung des Erstbescheides vom 22.3.2010) Absicht der KG und der Empfängerin um eine willkürliche Zahlung ohne nachvollziehbaren wirtschaftlichen Grund.

Dieser Sachverhalt (willkürliche Zahlung nach der damaligen Absicht der KG und der Empfängerin vom Dezember 2008, die sich bis zur Erlassung des Erstbescheides vom 22.3.2010 nicht mehr veränderte) war dem FA erstmals während der Betriebsprüfung für die Jahre 2005-2010 (durchgeführt 2016 bis 22.6.2017)

durch erstmalige Kenntnisnahme der EA-Rechnung 2008 und durch erstmalige Kenntnisnahme von den Vereinbarungen „Immobilienanzahlung 2008“ vom Dezember 2008 und vom Dezember 2013 erkennbar.

Dass eine Immobilientransaktion jedenfalls im Dezember 2008 und auch später bis jedenfalls zur Erlassung des Erstbescheides am 22.3.2010 durch die KG und die Empfängerin nie geplant war, wird dadurch verdeutlicht, dass es ab Dezember 2008 bis 22.3.2010 und weiter bis Dezember 2013 jedenfalls nicht zur Lieferung einer Immobilie gekommen ist (Berichte über Transaktionen 2008, 2009, 2010 als Beilagen der EA-Rechnungen der KG 2008, 2009, 2010; Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 vom Dezember 2013, alle dem FA bekannt geworden während der Betriebsprüfung bei der KG betreffend die Jahre 2005-2010 in der Zeit 2016 bis 22.6.2017) .

Die Willkürlichkeit der Zahlung vom Dezember 2008 und das gänzliche Fehlen eines wirtschaftlichen Grundes dieser Zahlung vom Dezember 2008 werden auch durch die auffällige Art der Finanzierung deutlich: Die KG leistete die Zahlung in Höhe von 190.000 € als angebliche Anzahlung am 18.12.2008 an die Empfängerin. Sodann leitete die 100%-Tochter der Empfängerin, die TTT GmbH, eine Zahlung von 190.000 € wiederum an die KG als angebliches Darlehen am selben Tag weiter (EA-Rechnung 2008, dem FA bekannt geworden während der Betriebsprüfung für die Zeit 2005-2010 , durchgeführt im Jahr 2016 bis zum 22.6.2017) .

Dieses bei wirtschaftlicher Betrachtung sinnlose Hin und Herschieben von 190.000 €, das durch erstmalige Kenntnissnahme von der EA-Rechnung der KG 2008 dem FA während der erwähnten BP erkennbar wurde, zeigt, dass die angebliche Anzahlung von Anfang an (Dezember 2008 nach der damaligen Absicht der KG und der Empfängerin, die sich bis zur Erlassung des Erstbescheides vom 22. März 2010 nicht mehr verändert hat) keinen wirtschaftlichen Sinn hatte.

In dieses Bild fügt sich: Die Größenordnung der angeblichen Anzahlung der KG vom 18.12. 2008 (190.000 €) war vergleichbar hoch wie der Überschuss der KG 2008 ohne diese Anzahlung (204.067,71 € lt. EA-Rechnung KG 2008 , dem FA bekannt geworden während der Betriebsprüfung für den Zeitraum 2005-2010 im Jahr 2016 bis spätestens 22.6.2017). Dies offenbart den tatsächlichen Zweck der angeblichen Anzahlung vom Dezember 2008 nach der damaligen (Dezember 2008 bis Erlassung des Erstbescheides vom 22.3.2010) Absicht der KG und der Empfängerin: Die Minimierung des Gewinnes der KG, um die steuerpflichtigen Einkünfte der Kommanditisten der KG möglichst zu begrenzen.

In dieses Bild fügt sich: Die strittige Zahlung von 190.000 € wurde kurz vor dem Ablauf des Jahres 2008 am 18.12. geleistet, zu einer Zeit, in der bereits erkennbar war, wie hoch der Gewinn ohne diese Anzahlung sein würde: Ca 214.000 € (EA-Rechnung 2008, dem FA bekannt geworden während der erwähnten Betriebsprüfung). Auch dies offenbart den tatsächlichen Zweck der angeblichen Anzahlung vom 18. Dezember 2008 nach der damaligen (Dezember 2008 bis Erlassung des Erstbescheides vom 22.3.2010) Absicht der KG und der Empfängerin: Die Minimierung des Gewinnes der KG, um die steuerpflichtigen Einkünfte der Kommanditisten der KG möglichst zu begrenzen.

Das von Anfang an (18.12.2008) bewusste und gewollte Zusammenwirken der KG mit der Empfängerin GmbH ergibt sich einerseits aus der auffälligen Art der Finanzierung der Zahlung an die Empfänger GmbH (bei wirtschaftlicher Betrachtung sinnloses Hin- und Herschieben von 190.000 €, dem FA bekannt geworden während der BP bei der KG, siehe oben), andererseits dadurch, dass die Bf der Empfängerin GmbH am 18.12.2008 190.000 € bezahlt hat, und dafür jedenfalls bis Dezember 2013 keinerlei Gegenleistung erhalten hat, weil die angeblich angezahlte Immobilie bis Dezember 2013 nicht geliefert worden ist (Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 vom Dezember 2013, dem FA bekannt geworden während der Betriebsprüfung für die Zeit 2005-2010, die 2016-2017 stattgefunden hat).

b.) In dieses Bild fügt sich:

Es hat auch nach dem Dezember 2013 bis einschließlich Oktober 2020 und weiter bis jedenfalls Oktober 2021 keine Anschaffung einer Immobilie durch die KG von der Empfängerin GmbH gegeben, die mit der strittigen Anzahlung vom 18.12.2008 verrechnet worden ist; Ebensowenig hat die Empfängerin GmbH den am 18.12.2008 erhaltenen Betrag von 190.000 € bis Oktober 2021 zurückerstattet (BVE vom 7.10.2020, S. 2; Stellungnahme der GroßBP vom 31.10.2018; Vorhalt des BFG vom 16.9.2021; Antwortschreiben der StB des Bf vom 3.10.2021 ; Antwortschreiben der StB des zweiten Gesellschafters vom 18.10.2021; Frage des FA während der mündlichen Verhandlung, Antwort des Geschäftsführers der KG = NiS mündliche Verhandlung S. 10). Diese Umstände (jedenfalls nova producta nach Erlassung des Erstbescheides vom 22.3.2010) wurden dem FA und dem BFG erst nach der Betriebsprüfung für den Zeitraum 2005-2010 (durchgeführt 2016 bis 22.6.2017) und nach der Erlassung des bekämpften Wiederaufnahmebescheides vom 23.6.2017 zwischen dem 31.10.2018 und dem Oktober 2021 bekannt (Schreiben des BFG an das FA vom 22.10.2021 mit den Beilagen: Vorhalt vom 16.9.2021 , zwei Schreiben des StB des ersten Gesellschafters vom 3.10.2021 und Schreiben des StB des zweiten Gesellschafters vom 18.10.2021).

Aber auch diese nachträglich nach Erlassung des bekämpften Wiederaufnahmebescheides dem FA und dem BFG bekannt gewordenen Tatsachen

verstärken den Eindruck, dass es weder zum Zeitpunkt der Vereinbarung und Leistung der strittigen Zahlung im Dezember 2008 noch später bis zur Erlassung des Erstbescheides (22.3.2010) die Absicht der KG und der Zahlungsempfängerin gegeben hat, dass die KG tatsächlich von der Zahlungsempfängerin eine Immobilie erwerben werde (novum repertum). Diese Umstände verstärken den Eindruck, dass die strittige Zahlung vom Dezember 2008 nach der damaligen Absicht (Dezember 2008) der KG und der Zahlungsempfängerin , die sich später bis zur Erlassung des Erstbescheides vom März 2010 nicht mehr verändert hat, eine willkürliche Zahlung ohne erkennbaren wirtschaftlichen Grund war (novum repertum).

6.) Rechtsfolge:

Der Gewinn des Jahres 2008 der KG darf daher durch diese willkürliche Zahlung der KG von 190.000 € nicht geschmälert werden, weil diese Zahlung nicht betrieblich veranlasst war (VwGH vom 22.1.1992, 91/13/0114). Das FA hat daher zu Recht den Gewinn der KG des Jahres 2008 um 190.000 € höher angesetzt.

7.) Zur Wiederaufnahme 2008:

Dieser gesamte Sachverhalt betreffend die strittige Anzahlung (Pkt 3.2-5.a)

- im Jahr 2008 durch die KG im Einvernehmen mit der Empfängerin GmbH vorgetäuschte Anzahlung der KG von 190.000 € für einen angeblichen Immobilienerwerb, der tatsächlich damals durch die KG nicht geplant war, sodass die Zahlung der KG im Jahr 2008 an die Empfängerin in Wirklichkeit eine willkürliche Zahlung ohne erkennbaren wirtschaftlichen Grund war-

wurde dem Finanzamt nach Erlassung des Erstbescheides vom 22.3.2010 an die KG während der Außenprüfung bei der KG für den Zeitraum 2005-2010 (durchgeführt 2016- spätestens 22.6.2017) bekannt.

Während der Außenprüfung bei der KG wurde dem FA durch erstmalige Kenntnisnahme der Einnahmen-Ausgabenrechnung 2008 der KG erstmals bekannt, dass die KG an die EMPF GmbH am 18.12.2008 eine Zahlung in Höhe von 190.000 € geleistet hat, die die KG als Anzahlung für einen Immobilienerwerb gewidmet hatte. Während dieser Prüfung wurden auch die „Vereinbarungen Immobilienanzahlung 2008“ vom 18.12.2008 und vom Dezember 2013 zwischen der KG und der Empfängerin bekannt, denen zufolge die Empfängerin im Zusammenhang mit dieser als Anzahlung bezeichneten Zahlung von 190.000 € an die Empfängerin GmbH 5 Jahre , später verlängert auf 8 Jahre, Zeit hatte, eine nicht näher konkretisierte Immobilie zu liefern („Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008“ vom 18.12.2008 und vom Dezember 2013; EA-Rechnung 2008 der KG; siehe oben 3.2.).

Dass diese Vereinbarung vom 18.12.2008, verlängert durch die Vereinbarung vom Dezember 2013 willkürlich war, war während der Außenprüfung (AP) , bei der diese Vereinbarungen dem FA erstmalig bekannt wurden, für das FA erkennbar, da üblicherweise niemand ohne jedwede Sicherheiten eine Anzahlung von 190.000 € für einen angeblichen Immobilienerwerb leisten würde, während der Empfänger der Zahlung 5 Jahre, später verlängert auf 8 Jahre, Zeit hat, die in der Vereinbarung nicht einmal ihrer Art nach konkret beschriebene Immobilie zu liefern.

Während dieser Außenprüfung brachte das Finanzamt in Erfahrung, dass es bis 22.März 2010 und weiter bis Dezember 2013 nicht zu einer Lieferung einer Immobilie durch die Zahlungsempfängerin an die KG gekommen war (Berichte über Transaktionen 2008, 2009, 2010 als Beilagen der EA-Rechnungen der KG 2008, 2009, 2010; TZ 1 BP-Bericht; Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008 vom Dezember 2013; siehe oben 3.2.; AP-Bericht, S.3).

Aus dieser während der BP bekannt gewordenen ungewöhnlichen Vereinbarung vom Dezember 2008 und daraus, dass während der BP bekannt geworden ist, dass diese Vereinbarung bis 22. März 2010 (Zeit der Erlassung des Erstbescheides) und weiter bis Dezember 2013 nicht in die Tat umgesetzt worden ist, weil bis 22. März 2010 und weiter bis Dezember 2013 keine Immobilie durch die KG von der Empfängerin erworben wurde

(Berichte über Transaktionen 2008, 2009, 2010 als Beilagen der EA-Rechnungen der KG 2008, 2009, 2010; siehe Vereinbarung vom Dezember 2013 betreffend Immobilienanzahlung 2008; siehe Vereinbarung betreffend Immobilienanzahlung 2008 vom Dezember 2008, alle dem Finanzamt bekanntgeworden während der Betriebsprüfung), konnte erstmals während der Außenprüfung durch das FA erkannt werden, dass diese angebliche Anzahlung von 190.000 € nur eine willkürliche Zahlung ohne nachvollziehbaren wirtschaftlichen Grund war.

Durch erstmalige Kenntnisnahme der EA-Rechnung 2008 während der Betriebsprüfung für die Jahre 2005-2010, durchgeführt 2016 bis spätestens 22.6.2017, konnte das Finanzamt während der BP auch die auffällige Art der Finanzierung dieser Zahlung der KG vom Dezember 2008 an die Zahlungsempfängerin sehen: Zahlung von 190.000 € durch die KG an die Empfängerin-GmbH am 18.12.2008, gewidmet als Anzahlung –Zahlung des Betrags von 190.000 € durch die 100%-Tochter der Empfängerin-GmbH an die KG als Darlehen am 18.12.2008 (siehe oben 3.2.).

Aus diesem auffälligen, erstmals während der Betriebsprüfung durch Kenntnisnahme von der EA-Rechnung 2008 dem FA erkennbar gewordenen Zahlungskreislauf konnte das FA während der Betriebsprüfung sehen, dass sich der Eindruck, dass diese strittige Zahlung von 190.000 € eine willkürliche Zahlung ohne wirtschaftlichen Grund war, verdichtet hat.

Die angebliche Anzahlung von 190.000 € vom 18.12.2008 war von vergleichbarer Größenordnung wie der Überschuss 2008 der KG ohne diese Anzahlung: 204.067,71 €, dh 14.067,71 € + 190.000 € (lt. EA-Rechnung 2008 der KG, siehe oben Pkt 5). Dies konnte das FA erstmals während der BP erkennen, weil es erstmals während dieser BP die EA-Rechnung 2008 der KG zur Kenntnis genommen hat [EA-Rechnung 2008 der KG, enthalten im elektronischen AB der BP Nr. ***1***/16 der GroßBP]. Aus dieser vergleichbaren Größenordnung war für das FA erstmals während der BP erkennbar, dass die Zahlung der KG von 190.000 € an die Empfängerin-GmbH den Sinn hatte, den Gewinn der KG des Streitjahres weitgehend zu reduzieren.

In dieses Bild fügt sich: Die strittige Zahlung von 190.000 € wurde kurz vor dem Ablauf des Jahres 2008 am 18.12. geleistet, zu einer Zeit, in der bereits erkennbar war, wie hoch der Gewinn ohne diese Zahlung sein würde: Ca 214.000 €. Dies war anhand der EA-Rechnung 2008 dem FA erkennbar, die das FA erstmals während der BP für den Zeitraum 2005-2010, durchgeführt 2016- spätestens 22.6.2017, zur Kenntnis genommen hat (EA-Rechnung 2008, dem FA bekannt geworden während der erwähnten Betriebsprüfung). Auch dies offenbart den tatsächlichen Zweck der angeblichen Anzahlung vom 18. Dezember 2008 nach der damaligen

(Dezember 2008 bis Erlassung des Erstbescheides vom 22.3.2010) Absicht der KG und der Empfängerin: Die Minimierung des Gewinnes der KG, um die steuerpflichtigen Einkünfte der Kommanditisten der KG möglichst zu begrenzen.

Aus diesen, während der Außenprüfung bei der KG dem Finanzamt bekannt gewordenen Beweismitteln und Tatsachen war erstmalig während dieser Außenprüfung für den Zeitraum 2005-2010 (durchgeführt 2016 bis spätestens 22.6.2017) zu schließen (siehe oben 3.2-5.a.), dass die strittige Zahlung der KG vom Dezember 2008 eine vorgetäuschte Anzahlung für einen angeblichen Immobilienerwerb war, der tatsächlich damals nicht geplant gewesen ist, sodass die Zahlung im Jahr 2008 tatsächlich eine willkürliche Zahlung ohne erkennbaren wirtschaftlichen Grund war.

Wäre dieser Sachverhalt

-(Pkt 3.2-5.a.): im Jahr 2008 durch die KG im Einvernehmen mit der Empfängerin-GmbH vorgetäuschte Anzahlung der KG von 190.000 € für einen angeblichen Immobilienerwerb, der tatsächlich damals durch die KG nicht geplant war, sodass die Zahlung der KG im Jahr 2008 an die Empfängerin GmbH in Wirklichkeit eine willkürliche Zahlung ohne erkennbaren wirtschaftlichen Grund war-

bereits bei Erlassung des Erstbescheides (22.3.2010) dem Finanzamt bekannt gewesen, wäre die im Zusammenhang mit der strittigen Zahlung vom Dezember 2008 durch die KG angesetzte Betriebsausgabe von 190.000 € bereits im Erstbescheid vom 22.3.2010 nicht anerkannt worden, da diese willkürliche Zahlung von 190.000 jedenfalls nicht als betrieblich veranlasst angesehen worden wäre (siehe oben 3.2.-5.a).

Es sind somit Tatsachen nach Erlassung des Erstbescheides vom 22.3.2010 während der Außenprüfung für den Zeitraum 2005-2010 (durchgeführt 2016 bis spätestens 22.6.2017) neu hervorgekommen, und die Kenntnis dieser Tatsachen hätte, wenn diese bereits bei Erlassung des Erstbescheides dem Finanzamt bekannt gewesen wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt (§ 303 Abs 1 BAO), sodass die Zahlung von 190.000 nicht als betrieblich veranlasst anerkannt worden wäre.

Dieses bereits während der Betriebsprüfung bei der KG für den Zeitraum 2005-2010, durchgeführt 2016-spätestens 22.6.2017, vorhandene Wissen des FA festigte sich nach der BP und damit nach Erlassung des bekämpften Wiederaufnahmebescheides vom 23.6.2017 weiter, weil dem FA nach der BP und nach dem bekämpften Wiederaufnahmebescheid bis Oktober 2018 und später bis einschließlich Oktober 2020 und weiter bis Oktober 2021 bekannt wurde, dass diese Vereinbarung (Immobilienanzahlung 2008 vom Dezember 2008) immer noch nicht in die Tat umgesetzt wurde, weil bis Oktober 2018, bis Oktober 2020 und weiter bis Oktober 2021 durch die KG keine Immobilie von der Zahlungsempfängerin erworben wurde (Schreiben der GroßBP vom 31.10.2018; BVE vom 7.10.2020; Vorhalt vom 16.9.2021, 2 Schreiben des StB

des bf Kommanditisten vom 3.10.2021, Schreiben des StB des zweiten Gesellschafters der KG vom 18.10.2021, dem FA übermittelt am 25.10.2021).

Das Wissen des FA darüber, dass die strittige Zahlung von 190.000 € im Dezember 2008 eine willkürliche Zahlung gewesen ist, hat sich daher nach der Erlassung des bekämpften Wiederaufnahmebescheides weiter gefestigt.

Zum Wiederaufnahmsgrund des Finanzamtes: Das Finanzamt erwähnte (TZ 1 BP-Bericht, auf den im Wiederaufnahmebescheid hingewiesen wurde), dass alle Anzahlungen, die im Prüfungszeitraum nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet worden seien, im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Ausgaben anerkannt werden würden. In diesem Zusammenhang erwähnte das FA auch die hier strittige Zahlung von 190.000 € im Jahr 2008 (TZ 1 BP-Bericht). Dieser vom Finanzamt im BP-Bericht dargestellte Wiederaufnahmegrund weist andeutungsweise auf denselben Tatsachenkomplex wie die Begründung der Wiederaufnahme durch das BFG hin. Sowohl in der äußerst oberflächlichen Wiederaufnahmebegründung des Finanzamtes im BP-Bericht (TZ 1) als auch in der oben erwähnten Wiederaufnahmebegründung durch das BFG ist erkennbar, dass die Anzahlung aus dem Jahr 2008 von 190.000 € nicht als betrieblich veranlasst angesehen wird.

Die gegenständliche strittige Zahlung vom 18.12.2008 in Höhe von 190.000 €, auf Grund derer die Wiederaufnahme des F-Verfahrens 2008 durch das BFG für zulässig erachtet wird, ist eine solche Anzahlung, die jedenfalls im Prüfungszeitraum 2008-2010 keine konkreten Immobilienbereitstellungen an die KG ausgelöst hat. Der Wiederaufnahmegrund des Finanzamtes (TZ 1 BP-Bericht) und die Wiederaufnahmebegründung des BFG beruhen somit auf demselben Tatsachenkomplex.

Eine im Beschwerdeverfahren erfolgte Ergänzung der mangelhaften Begründung des Wiederaufnahmebescheides des Finanzamtes unter Zugrundelegung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Grundlagen der Wiederaufnahme (Nicht-Anerkennung einer Anzahlung von 190.000 als Betriebsausgabe, weil es im Zusammenhang mit dieser Anzahlung keinen Immobilienerwerb gegeben hat) ist entgegen der Ansicht des bf ersten Gesellschafters, entgegen der Ansicht des zweiten Gesellschafters und entgegen der Ansicht des Geschäftsführers der KG (vgl. erster Schriftsatz vom 3.10.2021; Schriftsatz vom 18.10.2021; Vorbringen des Geschäftsführers der KG in der mündlichen Verhandlung) kein unzulässiges Auswechseln/Nachreichen des Wiederaufnahmegrundes (vgl. VwGH vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0030 Sachbezüge, Reisekosten; vgl. VwGH 18.12.2017 Ra 2017/15/0063 Erschwerniszulagen ohne Rechtsgrundlage, zitiert bei Ritz, SWK 2019, 602; vgl. VwGH 20.7.1999, 97/13/0131 mit dem Hinweis auf VwGH 17.2.1994, 93/16/0117).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend F 2008 (Feststellungen gem. § 188 BAO 2008) war daher zulässig.

Zur Begründung des Ermessens im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme:

Die Wiederaufnahme führte in Bezug auf die KG zu einer Gewinnerhöhung von 190.000 €, die sich auf die Kommanditisten der KG auf Grund deren Beteiligungen an der KG wie folgt verteilte (AP-Bericht S. 4):

2008

Kommanditisten	Einkünftezurechnung 2008
Bf-SI VN5	6.992 €
KD2 VN3	3.477 €
Dr. KD3 VN6	27.892 €
Dr. KD4	78.432 €
DI KD5	34.865 €
Bf VN2	17.423 €
KD7 VN7	20.919 €
Summe	190.000 €

Durch diese Einkünftezurechnungen ergaben sich nicht bloß geringfügige Änderungen der Einkünfte der Kommanditisten.

Angesichts dieser erheblichen steuerlichen Auswirkungen des Wiederaufnahmebescheides an die KG vom 23.6.2017 wird im Rahmen des Ermessens (§ 20 BAO) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Interesse der KG und ihrer Kommanditisten auf Rechtsbeständigkeit eingeräumt.

Zur Frage der Verjährung des Rechtes, Einkommensteuer 2008 gegen die Kommanditisten festzusetzen: Zum Unterschied von den anders gelagerten Verhältnissen, die das Jahr 2007 betreffen, war das Recht des FA, gegen die Kommanditisten Einkommensteuer 2008 festzusetzen, bei Erlassung des strittigen Wiederaufnahmebescheides nicht in Bezug auf alle Kommanditisten verjährt:

Durch den vorläufigen F- Bescheid vom 22.3.2010 an die KG betreffend F 2008 begann mangels jedweder bei Bescheiderlassung feststellbarer Ungewissheit i.S. des § 200 Abs 1 BAO die

Verjährungsfrist betreffend E 2008 der Kommanditisten mit Ablauf des Jahres 2010 zu laufen (VwGH 20.5.2010, 2008/15/0328; § 208 Abs 1 lit d BAO). Die Verjährungsfrist betreffend ESt 2008 lief daher in jedem ESt-Verfahren jedes Kommanditisten zumindest bis 2015.

Bei mindestens einem Kommanditisten (z.B. dem Bf, der die Beschwerde vom 24.7.2017 eingebracht hat) hat es im Jahr 2011 zumindest eine Bescheidänderung gem. § 295 BAO in Bezug auf das Jahr 2008 gegeben, durch die sich die Verjährungsfrist betreffend ESt 2008 jedenfalls bis 2016 verlängert hat (§ 209 Abs 1 BAO). Jedenfalls bei mindestens einem Kommanditisten (z.B. dem Bf) hat es sodann durch die Außenprüfung des Jahres 2016 bei der PE KG im Jahr 2016 eine weitere Verlängerungshandlung (Schlussbesprechung vom November 2016) (§ 209 Abs 1 BAO) gegeben. Dadurch verlängerte sich bei jedenfalls einem Kommanditisten (z.B. dem Bf) die Verjährungsfrist von 2016 bis 2017, dem Jahr der Erlassung der bekämpften Bescheide und der sich darauf gründenden Bescheidänderungen gem. § 295 BAO.

Der Vertreter des bf ersten Gesellschafters hat eingewendet (erstes Vorbringen vom 3.10.2021), es sei zwar richtig, dass beim bf ersten Gesellschafter im Jahr 2011 eine Bescheidänderung gem. § 295 BAO durchgeführt worden sei, jedoch hätten sich daraus keine geänderten Besteuerungsgrundlagen ergeben. Eine Bescheidänderung gem. § 295 BAO setze jedoch eine Änderung der Besteuerungsgrundlagen voraus, die hier nicht vorliege (Ritz, BAO, 6. Aufl, § 295 TZ 9).

Hiezu wird durch das BFG bemerkt: Die Bescheidänderung gem. § 295 BAO wurde bei diesem bf ersten Gesellschafter tatsächlich im Jahr 2011 durchgeführt, obwohl sie mangels Änderung der Besteuerungsgrundlagen unterbleiben hätte müssen. Sie wurde allerdings nicht bekämpft (AIS Daten 2008 betreffend diesen Kommanditisten).

Auch rechtswidrige Rechtsakte des Finanzamtes wie die Bescheidänderung gem. § 295 BAO im Jahr 2011 gegenüber diesem ersten Gesellschafter unterbrechen die Verjährung (Ritz, BAO, 6. Aufl, § 209 TZ 7 m w N; VwGH vom 22.10.1997, 95/13/0036). Daher hat diese Bescheidänderung im Jahr 2011 die Verjährungsfrist gem. § 209 Abs 1 BAO verlängert.

Im Ergebnis kann nicht festgestellt werden, dass das Recht des FA, Einkommensteuer 2008 gegenüber allen Kommanditisten festzusetzen, bereits vor Erlassung des bekämpften Wiederaufnahmebescheides vom 23.6.2017 an die KG verjährt war. Es gab zumindest einen Kommanditisten (= bf erster Gesellschafter), in dessen Einkommensteuerverfahren 2008 im Jahr 2017 noch keine Verjährung eingetreten war.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend F 2008 der KG wird daher im Rahmen des dem BFG obliegenden Ermessens zugelassen.

Zur Frage des Zusammenspiels von vorläufigem Bescheid und Wiederaufnahmebescheid:

Im gegenständlichen Fall hat es am 22.3.2010 einen vorläufigen Bescheid an die KG betreffend Feststellungen gem. § 188 BAO 2008 gegeben. Mit Bescheid vom 23.6.2017 an diese KG hat das FA das Verfahren betreffend Feststellung gem. § 188 BAO für 2008 wiederaufgenommen. Die Wiederaufnahme eines mit einem vorläufigen Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist zulässig (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0299).

Zur Frage betreffend die Amtssignatur:

Im zweiten Schriftsatz des Vertreters des bf ersten Gesellschafters (Kommanditisten) vom 3.10.2021 wird auf die Ausführungen von Thunshirn (AVR 2021, 42; und SWK 2021, 1075) sowie auf die Replik von Bauer, AVR 2021, 92 hingewiesen. Im Falle einer mangelhaften Amtssignatur fehle das Wirksamkeitserfordernis der Unterschrift. Daher möge überprüft werden, ob die bekämpften Bescheide überhaupt wirksam ergangen seien.

Hiezu wird durch das BFG bemerkt:

Beide bekämpften Bescheide vom 23.6.2017 sind mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung ergangen. Dies ergab sich damals auch durch die DVR-Nummer am Ende der Texte der Bescheide. Auch ohne die DVR- Nummer wäre es als notorische Tatsache anzusehen, dass alle Bescheide der Finanzverwaltung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung ergehen. Die Ausfertigungen der strittigen Bescheide bedurften daher weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung , und gelten als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde (damals Finanzamt FA, dessen Gesamtrechtsnachfolger heute das FA Österreich ist) genehmigt (§ 96 BAO in der im Jahr 2017 geltenden Fassung).

Beide bekämpften Bescheide ergingen auch mit Amtssignatur. Die Amtssignatur ersetzt jedoch keine Unterschrift. Die Amtssignatur bekräftigte lediglich, dass die Bescheide vom Finanzamt FA stammen. Ob die Amtssignatur allenfalls fehlerhaft gewesen sein könnte, ist ohne Bedeutung. Selbst wenn jeweils die ganze Amtssignatur auf beiden bekämpften Bescheiden vom 23.6.2017 betreffend Wiederaufnahme F 2008 und F 2008 gefehlt hätte, hätte dies nichts an der Wirksamkeit der Bescheide geändert. Ein mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung ergangener Bescheid benötigt nun einmal keine auf der Bescheidausfertigung ersichtliche Unterschrift (§ 96 BAO in der im Jahr 2017 geltenden Fassung).

II.) Zulässigkeit der Revision:

A.) Zur Frage, ob ein Bescheid bei allenfalls unzureichender Amtssignatur unwirksam sein könnte, gibt es für den Bereich der BAO noch keine RSp des VwGH. Schon deshalb ist die Revision zulässig.

B.) Der Bf, der zweite Gesellschafter, der den zweiten Vorlageantrag eingebracht hat und auch der Geschäftsführer der KG sehen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend F 2008 als unzulässig an, weil die Begründung der Wiederaufnahme des Finanzamtes sehr oberflächlich gewesen ist [(Vorlageantrag vom 17.10.2020 des ersten Gesellschafters (Kommanditisten); Vorlageantrag vom 9.11.2020 des zweiten Gesellschafters)].

1.) Die Begründung der Wiederaufnahme des FA hat im Wesentlichen gelautet:

TZ 1 Bericht der Außenprüfung (BP-Bericht), undatiert : „ Alle Anzahlungen, die im Prüfungszeitraum nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden, werden im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Ausgabe anerkannt.“

Anzahlungen

196.000 €.....2007

190.000 €.....2008

10.000 €.....2009“

Soweit der BP-Bericht. Im bekämpften Wiederaufnahmebescheid vom 23.6.2017 betreffend F 2008 wird nur auf diesen BP-Bericht und die inhaltsgleiche Niederschrift (NiS) über die Schlussbesprechung verwiesen. Dasselbe gilt für den bekämpften Feststellungsbescheid vom 23.6.2017 betreffend F 2008.

2.) Die Begründung der Wiederaufnahme durch das BFG lautet im Wesentlichen:

„Der gesamte Sachverhalt betreffend die strittige Anzahlung

(Pkt I. 3.2-5.a: im Jahr 2008 durch die KG im Einvernehmen mit der Empfängerin GmbH vorgetäuschte Anzahlung der KG an die Empfängerin von 190.000 € für einen angeblichen Immobilienerwerb, der tatsächlich damals durch die KG nicht geplant war, sodass die Zahlung der KG im Jahr 2008 an die Empfängerin in Wirklichkeit eine willkürliche Zahlung ohne erkennbaren wirtschaftlichen Grund war)

wurde dem Finanzamt nach Erlassung des Erstbescheides vom 22.3.2010 während der Außenprüfung bei der KG für die Jahre 2005-2010 (durchgeführt 2016 bis spätestens 22.6.2017) bekannt.

Während dieser Außenprüfung bei der KG wurde dem Finanzamt erstmals bekannt, dass die KG an die Empfängerin- GmbH am 18.12.2008 eine Zahlung geleistet hat, die sie in ihrer Einnahmen-Ausgabenrechnung 2008 als Anzahlung für einen Immobilienerwerb gewidmet hatte. Während dieser Prüfung wurde dem Finanzamt auch die Vereinbarung vom 18.12.2008 und vom Dezember 2013 zwischen der KG und der Empfängerin- GmbH bekannt, derzufolge die Empfängerin-GmbH nach dem Erhalt dieser als Anzahlung bezeichneten, ohne Sicherheiten

geleisteten Zahlung von 190.000 € 5 Jahre , später verlängert auf 8 Jahre, Zeit hatte, eine nicht näher definierte Immobilie zu liefern („Vereinbarung Immobilienanzahlung 2008“ vom 18.12.2008 und vom Dezember 2013; EA-Rechnung 2008 der PEKG; siehe oben I. 3.2.).

Während dieser Außenprüfung brachte das Finanzamt in Erfahrung, dass es bis zur Erlassung des Erstbescheides vom 22. 3.2010, und weiter bis Dezember 2013 nicht zu einer Lieferung einer Immobilie durch die Empfängerin - GmbH an die KG gekommen war (siehe oben I. 3.2.; Berichte über Transaktionen 2008, 2009, 2010 als Beilagen der EA-Rechnungen der KG 2008, 2009, 2010; TZ 1 BP-Bericht; Vereinbarung vom Dezember 2013 betreffend Immobilienanzahlung 2008).

Durch die Kenntnisnahme von der EA-Rechnung der KG 2008 während der Betriebsprüfung konnte das Finanzamt auch die auffällige Art der Finanzierung dieser Zahlung der KG an die Empfängerin- GmbH sehen:

Zahlung von 190.000 € durch die KG an die Empfängerin- GmbH am 18.12.2008, gewidmet als Anzahlung

– Zahlung in Höhe von 190.000 € durch die 100%-Tochter der Empfängerin- GmbH an die KG als Darlehen am 18.12.2008 (siehe oben I. 3.2.; EA-Rechnung KG 2008).

Während der Außenprüfung wurde dem Finanzamt auch bekannt, dass die angebliche Anzahlung von 190.000 € am 18.12.2008 der KG an die Empfängerin GmbH von vergleichbarer Größenordnung war wie der Überschuss des Jahres 2008 der KG ohne diese Anzahlung. Dies konnte das FA durch Kenntnisnahme der EA-Rechnung 2008, die dem FA während der Außenprüfung übermittelt wurde, erkennen (204.067,71 €, lt. EA-Rechnung 2008 der KG) (siehe oben Pkt I. 5).

Aus diesen, während der Außenprüfung bei der KG dem Finanzamt bekannt gewordenen Tatsachen war zu schließen (siehe oben I. 3.2-5.a), dass die strittige Zahlung der KG vom 18. Dezember 2008 eine vorgetäuschte Anzahlung für einen angeblichen Immobilienerwerb war, der tatsächlich damals (Dezember 2008-Erlassung des Erstbescheides vom 22.3.2010) nicht geplant gewesen ist, sodass die Zahlung vom 18.12. 2008 tatsächlich eine willkürliche Zahlung ohne erkennbaren wirtschaftlichen Grund war.

Wäre dieser Sachverhalt bereits bei Erlassung des Erstbescheides (22.3.2010) dem Finanzamt bekannt gewesen, wäre die im Zusammenhang mit der strittigen Zahlung vom Dezember 2008 durch die KG angesetzte Betriebsausgabe von 190.000 € bereits im Erstbescheid vom 22.3.2010 nicht anerkannt worden, da diese willkürliche Zahlung von 190.000 jedenfalls nicht als betrieblich veranlasst angesehen worden wäre (siehe oben I. 3.2.-5).

Es sind somit Beweise und Tatsachen nach Erlassung des Erstbescheides vom 22.3.2010 in der Zeit während der Außenprüfung für die Jahre 2005-2010 (durchgeführt 2016 bis spätestens

22.6.2017) neu hervorgekommen, und die Kenntnis dieser Tatsachen hätte, wenn sie bereits bei Erlassung des Erstbescheides dem Finanzamt bekannt gewesen wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt (§ 303 Abs 1 BAO), sodass die Zahlung von 190.000 nicht als betrieblich veranlasst anerkannt worden wäre“.

3.) Nach der Ansicht des BFG gehören die Begründung des BFG (Pkt 2) und die Begründung des Finanzamtes (Pkt 1) im bekämpften Wiederaufnahmebescheid (TZ 1 AP-Bericht) zum selben Tatsachenkomplex.

Eine im Beschwerdeverfahren erfolgte Ergänzung der mangelhaften Begründung des Wiederaufnahmebescheides des Finanzamtes (lt. TZ 1 BP-Bericht) unter Zugrundelegung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Grundlagen der Wiederaufnahme (Nicht-Anerkennung einer Anzahlung von 190.000 als Betriebsausgabe, weil es im Zusammenhang mit dieser Anzahlung keinen Immobilienerwerb gegeben hat) ist kein unzulässiges Auswechseln des Wiederaufnahmegrundes (VwGH vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0030; VwGH 20.7.1999, 97/13/0131 mit dem Hinweis auf VwGH 17.2.1994, 93/16/0117).

Eine erhebliche Rechtsfrage i.S. von Art 133 Abs 4 B-VG hat sich im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme nicht ergeben.

Klagenfurt am Wörthersee, am 14. Dezember 2021