

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerden der ***Bf1-KG***, ***Bf1-KG-Adr***, vertreten durch die AT Tax Advisory & Trustee Steuerberatung GmbH, Rudolfsplatz 9, 1010 Wien, und des ***Bf2***, ***Bf2-Adr***, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, jeweils vom 08.04.2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 03.03.2016 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008 bis 2013 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2011 bis 2013 zu Recht erkannt:

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008 bis 2010 werden aufgehoben.

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2011 bis 2013 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2011 bis 2013 werden wie in den Beilagen ersichtlich abgeändert.

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

Hinweis

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Entscheidungsgründe

Die ***Bf1-KG*** (Beschwerdeführerin) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 24.11.2008 gegründete Kommanditgesellschaft mit dem Geschäftszweig „Immobilienverwaltung“. Unbeschränkt haftende(r) Gesellschafter(in) war ***A***, eine Angestellte der ***Bank1*** (bis Ende 2012) bzw. ist ***M***, ein Angestellter der ***Bank1*** (seit Ende 2012). Als Kommanditistin der Beschwerdeführerin ist die ***V-GmbH*** im Firmenbuch eingetragen (OZ 44).

Nach dem Gesellschaftsvertrag (OZ 145) leistet der persönlich haftende Gesellschafter eine feste Einlage in Höhe von 100 € und stellt der Gesellschaft gegen Ersatz der Aufwendungen und Auslagen Arbeitsleistungen zur Verfügung (Punkt II. 1.). Der (Treuhand-)Kommanditist ist mit einer Pflicht- und Hafteinlage von 100 € an der Gesellschaft beteiligt („Kommanditeinlage“). Die jeweilige Pflichteinlage entspricht der jeweiligen Hafteinlage. Über die Verpflichtung zur Leistung der vereinbarten Pflicht- und Hafteinlage hinaus trifft die (Treuhand-)Kommanditistin keine weitere Zahlungs- und Nachschussverpflichtung oder Haftung (Punkt II. 3.). Der Treuhandkommanditist schließt mit dritten Personen („Treugeber“), deren Name und Anschrift sowie Höhe der Einlage aus dem Treugeberregister ersichtlich ist, einen Treuhandvertrag ab. Nach diesem Vertrag steht der Teil der gesamten Kommanditeinlage, den der Treuhandkommanditist für seine Treugeber hält, wirtschaftlich im Eigentum der Treugeber und zwar in dem sich aus dem Treuhandregister ergebenden Verhältnis (Punkt II. 7.). Die Beteiligung des persönlich haftenden Gesellschafters und der Kommanditisten am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen der Gesellschaft richtet sich nach dem Verhältnis der einbezahlten festen Einlage/Pflichteinlage zu der Summe der von allen Gesellschaftern geleisteten Einlagen (Punkt IV.). Allfällige Sonderbetriebsausgaben eines Gesellschafters sind der Gesellschaft spätestens innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des betreffenden Geschäftsjahres schriftlich bekannt zu geben (Punkt V. 2.). Das jeweilige Jahresergebnis wird im Verhältnis der geleisteten Einlagen verteilt und den Gesellschaftern gutgebucht (Punkt V. 3.). Zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft gegenüber Dritten ist ausschließlich der persönlich haftende Gesellschafter berechtigt. Er unterliegt in dieser Hinsicht keinerlei Weisungen der übrigen Gesellschafter. Darüber hinaus wird das Widerspruchsrecht der Kommanditisten ausdrücklich zur Gänze ausgeschlossen (Punkt VI. 1.). Die Geschäftsführung wird im ersten Jahr mit der ***V-GmbH*** einen gesonderten Beratervertrag laut Beilage ./1 abschließen. Darüber hinaus erhält die (Treuhand-)Kommanditistin für ihre Verwaltungsleistungen im Zusammenhang mit der Treuhandschaft, deren Begründung und Aufrechterhaltung im Interesse der Gesellschaft liegt, eine in deren Aufwand zu verrechnende jährliche Vergütung in Höhe von 0,5 % der treuhändig gehaltenen Haft- und Pflichteinlagen zuzüglich des Kredites. Diese Vergütung ist am Ende eines jeden Quartals eines jeden Geschäftsjahres zu jeweils einem Viertel zur Zahlung fällig. Veränderungen der treuhändig gehaltenen Haft- und Pflichteinlagen oder Kreditrückzahlungen

während eines Geschäftsjahres wirken sich auf die Höhe der Vergütung zeitanteilig aus (Punkt VI. 2.). Das Stimmrecht der Gesellschafter richtet sich nach dem Verhältnis ihrer zum Tag vor der Gesellschafterversammlung einbezahlten festen Einlage und Kommanditeinlagen. Auf je zehn Euro einbezahlte feste Einlage und Kommanditeinlage entfällt eine Stimme. Variable Kommanditeinlagen (Pflichteinlagen) gewähren kein Stimmrecht (Punkt VII. 2.). Der persönlich haftende Gesellschafter und die Kommanditisten, der Treuhandkommanditist auch für einen oder mehrere Treugeber in Bezug auf die betreffenden Teile seiner Kommanditbeteiligung, können das Gesellschaftsverhältnis unter Einhaltung einer zweimonatigen Frist zum 31. Dezember eines jeden Jahres, erstmals jedoch zum 31.12.2015 kündigen (Punkt VIII. 1.). Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, so hat er Anspruch auf ein Auseinandersetzungsguthaben, dessen Höhe auf der Grundlage des Verkehrswertes seiner Beteiligung an der Gesellschaft zu ermitteln ist (Punkt IX. 1.). Als Wert der Liegenschaften/Eigentumswohnungen der Gesellschaft ist in den ersten drei Jahren ab dem Kauf der betreffenden Liegenschaft/Eigentumswohnung der für sie jeweils bezahlte Nettokaufpreis heranzuziehen. Scheidet ein Gesellschafter später aus, so ist der Verkehrswert der Liegenschaften/Eigentumswohnungen zu dem Stichtag des für die Auseinandersetzung maßgebenden Jahresabschlusses von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen für das Immobilienwesen zu ermitteln, es sei denn, dass zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters bereits ein derartiges Verkehrswertgutachten vorliegt, das nicht älter ist als ein Jahr und das diesfalls heranzuziehen ist. Der Gesellschaft steht es allerdings frei, auch in den ersten sechs Jahren ab Erwerb einer Liegenschaft/Eigentumswohnung deren aktuellen Verkehrswert der Auseinandersetzung zugrunde zu legen (Punkt IX. 1.). Die Verteilung des Liquidationserlöses (bei Auflösung der Gesellschaft) erfolgt nach den im Unternehmensgesetzbuch festgelegten Grundsätzen unter Berücksichtigung der Vermögensbeteiligung (Punkt XI. 3.).

Nach dem ebenfalls am 24.11.2008 unterfertigten Beratervertrag (OZ 178) zwischen der Beschwerdeführerin als Auftraggeber und der ***V-GmbH*** als Auftragnehmer wird die Auftragnehmerin zum Zweck des durch die Beschwerdeführerin beabsichtigten Erwerbs von Wohnungen von einer oder mehreren Gesellschaften damit beauftragt, für die kaufgegenständlichen Wohnungen Erkundigungen einzuziehen, Einsichtnahme in Mietverträge vorzunehmen und sämtliche Unterlagen einzufordern, um der Beschwerdeführerin Bericht über die Wohnungen und deren Werthaltigkeit geben zu können, damit diese eine Entscheidung über den Erwerb der Wohnungen treffen kann (Punkt I.). Als Grundlage für das Honorar und die sonstigen Ansprüche wird ein Beratungshonorar in Höhe von „maximal 1 % zuzüglich USt des Investitionsvolumens = Kaufpreise der Wohnungen“ vereinbart (Punkt III.).

Am 05.12.2008 wurde die Beschwerdeführerin in das Firmenbuch eingetragen (Antrag auf Neueintragung eingelangt am 24.11.2008; siehe Firmenbuchauszug OZ 44).

Am 16.12.2008 unterfertigte ***Bf2*** (Beschwerdeführer) einen Treuhandvertrag (OZ 146), wonach er die ***V-GmbH*** beauftragte, sich treuhändig auf seine Rechnung als Kommanditist gemäß dem Gesellschaftsvertrag an der Beschwerdeführerin mit einer Haft- und Pflichteinlage von 725.000 € zu beteiligen und diese Beteiligung treuhändig zu verwalten. Nach dem Treuhandvertrag setzt sich der gesamte Treuhandbetrag aus der Haft- und Pflichteinlage zusammen und beträgt somit 725.000 €. Der Treuhandbetrag ist dem Treuhänder vom Treugeber bis spätestens 19.12.2008 zur Verfügung zu stellen (Punkt I.). Der Treugeber erklärt sich damit einverstanden, dass der Treuhänder Kommanditbeteiligungen an der Beschwerdeführerin (Gesellschaft) treuhändig auch für andere Dritte und darüber hinaus im eigenen Namen und auf eigene Rechnung hält (Punkt I.). Der Treuhänder verpflichtet sich, sich als Kommanditist mit einer Haft- und Pflichteinlage in Höhe von 725.000 € an der Beschwerdeführerin gemäß dem jeweils gültigen, aktuellen Gesellschaftsvertrag zu beteiligen, die Beteiligung zu verwalten und dem Treugeber anteilig den Nutzen aus dieser Beteiligung herauszugeben (Punkt II.). Der Treugeber ermächtigt den Treuhänder, die Rechte aus der Beteiligung im eigenen Namen, aber auf Rechnung des Treugebers auszuüben. Im Verhältnis zum Treuhänder stehen dem Treugeber jene Mitwirkungsrechte zu, die nach dem Gesellschaftsvertrag dem Treuhänder zukommen (Punkt II.). Der Treuhänder hat nach Anweisung durch den Treugeber alle Rechte, die ihm als Gesellschafter der Gesellschaft zustehen, auszuüben und auch alle sonstigen Handlungen und Maßnahmen zu setzen (Punkt II.). Der Treuhänder verpflichtet sich, vorbehaltlich der Regelungen des Gesellschaftsvertrages über das Treuhandregister, den Namen des Treugebers ohne dessen ausdrückliche Zustimmung nicht preiszugeben und überhaupt über das durch diese Erklärung bedungene Treuhandverhältnis jedermann gegenüber strengstes Stillschweigen zu bewahren. Dieses Verbot gilt jedoch nicht gegenüber den Finanzbehörden in Abgabenangelegenheiten des Treuhänders oder des Treugebers (Punkt II.). Das Treuhandverhältnis zwischen dem Treugeber und dem Treuhänder wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen (Punkt III.). Der Treuhandvertrag kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres gekündigt werden (Punkt III.). Der Treuhänder erhält mit Zustimmung des Treugebers von der Gesellschaft eine in deren Aufwand zu verrechnende jährliche Verwaltungsvergütung in Höhe von 0,5 % der Gesamtinvestitionssumme (Haft- und Pflichteinlage zuzüglich Kredit) zuzüglich Umsatzsteuer in der gesetzlichen Höhe (Punkt VI.). Mit der Verwaltungsvergütung abgegolten werden alle Verwaltungsleistungen, die der Treuhänder im Interesse des Treugebers erbringt, so etwa die Aufteilung des steuerlichen und handelsrechtlichen Ergebnisses, die Abwicklung von Entnahmen, die Verwaltung der Stammdaten (Punkt VI.). Die Gestaltung dieses Vertrages beruht auf der derzeitigen Auslegung gültiger gesellschafts- und steuerrechtlicher Vorschriften. Von Treugebern etwa angestrebte Steuervorteile bilden weder Inhalt noch Geschäftsgrundlage dieses Vertrages. Der Treuhänder haftet daher auch nicht für den Eintritt solcher Vorteile oder anderer Vorteile (Punkt VI.).

Am 18.12.2008 überwies der Beschwerdeführer von seinem Bankkonto 725.000 € an die ***V-GmbH*** (Überweisungsauftrag OZ 206; Kontoauszug OZ 207).

Mit Schreiben vom 22.12.2008 (OZ 187) verpflichtete sich die ***Bank1***, ***A*** für jene Rechtshandlungen schad- und klaglos zu halten, die sie in ihrer Funktion als Geschäftsführerin bzw. persönlich haftende Gesellschafterin im Rahmen des durch die ***Bank1*** bzw. durch eine ihrer Tochtergesellschaften vorgenommenen Immobilienmanagements gesetzt habe.

Am 23.12.2008 verbuchte die ***Bank1*** einen Zahlungseingang von 725.000 € (Auftraggeber: ***Bf2***; Zusatztext: „(...) KG EINLAGE ***Bf1-KG***“; OZ 144). Am selben Tag überwies die ***V-GmbH*** 725.000 € wohin?? (Verwendungszweck: „***Bf2***, ***PLZ***, HertlIHL 016/3“; OZ 142).

Der Beschwerdeführer war als Treugeber auf diese Art an folgenden (einschließlich Beschwerdeführerin) neun Kommanditgesellschaften mit gleichem Geschäftsgegenstand („Jahresgesellschaften“) beteiligt:

Firma (interne Kurzbezeichnung)	Gründung
E1-KG (IHL 004)	Dezember 2005
M1-KG (IHL 006)	Dezember 2006
M2-KG (IHL 007)	Dezember 2006
A-KG (IHL 012)	November 2007
Bf1-KG (IHL 016)	November 2008
V-KG (IHL 023)	November 2009
E2-KG (IHL 027)	Dezember 2010
P-KG (IHL 028)	November 2011
E3-KG (IHL 031)	November 2011

Die ***V-GmbH*** war Treuhänderin von insgesamt 32 „immobilienhandelnden“ Kommanditgesellschaften (siehe Seite 5 des Beschwerdeschreibens).

Als Gesellschafter der ***V-GmbH*** war in den Streitjahren (nach Löschung der ***I-GmbH*** im Firmenbuch am 18.01.2008) die ***T-GmbH*** eingetragen (seit 21.03.2014: ***Bank1***). Die ***T-GmbH*** wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 30.01.2014 als übertragende Gesellschaft mit der ***V-GmbH*** verschmolzen.

Die Beschwerdeführerin ermittelt ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Jahr 2008:

Am 22.12.2008 (Kaufdatum) erwarb die Beschwerdeführerin (beim Kauf vertreten durch ***A***) aus dem Zinshauspool „***Pool1***“ bzw. „***Pool2***“ (siehe die Beilage „Modell Realitätenhandel“ zur Niederschrift vom 18.08.2015 über die Beschuldigteneinvernehmung des Beschwerdeführers durch die Zentrale Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption, OZ 213) folgende achtzehn (vermietete) Wohnungen (Kaufpreise gesamt: 1.910.000 €):

Objektadresse	Wohnung	Fläche	Kaufpreis	Verkäufer
ObjAdr1	***Nr***	84,54 m2	110.000,00 €	***I1-GmbH***
ObjAdr2	***Nr***	68,63 m2	70.000,00 €	***I2-GmbH***
ObjAdr3	***Nr***	67,76 m2	70.000,00 €	***I2-GmbH***
ObjAdr4	***Nr***	45,99 m2	90.000,00 €	***I3-SE***
ObjAdr5	***Nr***	68,95 m2	85.000,00 €	***I1-GmbH***
ObjAdr6	***Nr***	157,02 m2	200.000,00 €	***I1-GmbH***
ObjAdr7	***Nr***	92,68 m2	90.000,00 €	***I2-GmbH***
ObjAdr8	***Nr***	136,45 m2	170.000,00 €	***I1-GmbH***
ObjAdr9	***Nr***	70,67 m2	75.000,00 €	***I1-GmbH***
ObjAdr10	***Nr***	53,59 m2	55.000,00 €	***I2-GmbH***
ObjAdr11	***Nr***	103,02 m2	140.000,00 €	***I2-GmbH***
ObjAdr12	***Nr***	87,00 m2	120.000,00 €	***I3-SE***
ObjAdr13	***Nr***	84,06 m2	100.000,00 €	***I2-GmbH***
	Nr	83,32 m2	85.000,00 €	
ObjAdr14	***Nr***	48,65 m2	100.000,00 €	***I1-GmbH***
	Nr	65,84 m2	80.000,00 €	
ObjAdr14	***Nr***	82,98 m2	150.000,00 €	***I1-GmbH***

ObjAdr15	***Nr***	60,26 m2	120.000,00 €	***I4-OEG***
----------------	----------	----------	--------------	--------------

Mit Kreditvertrag vom 29.12.2008 (OZ 106 S. 17) gewährte die ***Bank1*** als Kreditgeberin der Beschwerdeführerin als Kreditnehmerin einen Kredit in Höhe von 1.380.000 € zum Ankauf der oben aufgelisteten Wohnungen. Laut Kreditvertragsurkunde beginnt die Laufzeit des Kredites mit der ersten Auszahlung des Kreditbetrages und endet spätestens am 31.12.2015 (Punkt 4.2). Die Zinsen für eine Zinsperiode sind jeweils am letzten Tag einer Zinsperiode zur Zahlung fällig (Punkt 4.3). Der Kreditnehmer hat, sofern keine anderen Vereinbarungen getroffen werden, den Kreditbetrag bei Laufzeitende in einem rückzuführen (Punkt 4.3.). Als Sicherheiten wurde die Verpfändung der oben aufgelisteten Wohnungen sowie die Verpfändung der Mieterträge aus diesen Wohnungen vereinbart.

Die Beschwerdeführerin erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2008 im Betrag von -2.036.629,93 €. In den übrigen Betriebsausgaben sind für die Wohnungskäufe (Beratungsvertrag) Provisionen an die ***V-GmbH*** von rund 21.700 € verzeichnet (OZ 162).

Jahr 2009:

Im dritten und vierten Kalendervierteljahr verkaufte die Beschwerdeführerin jeweils eine Wohnung (***ObjAdr14*** ***Nr*** am 14.09.2009 um 141.000 €; ***ObjAdr14*** ***Nr*** am 30.11.2009 um 240.000 €).

Am 23.12.2009 (Kaufdatum) erwarb die Beschwerdeführerin (beim Kauf vertreten durch ***A***) folgende drei (vermieteten) Wohnungen (Kaufpreise gesamt: 305.000 €):

Objektadresse	Wohnung	Fläche	Kaufpreis	Verkäufer
ObjAdr16	***Nr***	49,00 m2	60.000,00 €	***I2-GmbH***
ObjAdr17	***Nr***	105,15 m2	95.000,00 €	***B1-GmbH***
ObjAdr18	***Nr***	87,28 m2	150.000,00 €	***I1-GmbH***

Die Beschwerdeführerin erklärte für das Jahr 2009 Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Betrag von -32.054,53 €. Die Mieterträge (einschließlich Betriebskosteneinnahmen) betrugen 69.000 €. Die Zinsen und ähnlichen Aufwendungen betrugen rund 50.000 €. Die übrigen Betriebsausgaben (zum großen Teil Betriebs- und Verwaltungskosten für die Wohnungen) betrugen rund 112.000 €. Die Sanierungskosten betrugen rund 24.000 € (für die Wohnung ***ObjAdr14*** ***Nr***). In den übrigen Betriebsausgaben sind für die Wohnungskäufe (Beratungsvertrag) Provisionen an die ***V-GmbH*** von rund 3.100 € verzeichnet. In den

übrigen Betriebsausgaben sind „Verwaltungsvergütungen“ an die ***V-GmbH*** von rund 10.500 € erfasst (OZ 163).

Jahr 2010:

Weder kaufte noch verkaufte die Beschwerdeführerin Wohnungen.

Die Beschwerdeführerin erklärte für das Jahr 2010 Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Betrag von -29.693,35 €. Die Mieterträge (einschließlich Betriebskosteneinnahmen) betrugen rund 77.100 €. Die Zinsen und ähnlichen Aufwendungen betrugen rund 39.300 €. Die übrigen Betriebsausgaben (zum großen Teil Betriebs- und Verwaltungskosten für die Wohnungen) betrugen rund 67.500 €. In den übrigen Betriebsausgaben sind „Verwaltungsvergütungen“ an die ***V-GmbH*** von rund 10.600 € erfasst (OZ 162).

Jahr 2011:

Im ersten Kalendervierteljahr 2011 verkaufte die Beschwerdeführerin zwei Wohnungen (***)ObjAdr1*** ***)Nr*** am 07.01.2011 um 143.500 €; ***)ObjAdr6*** ***)Nr*** am 19.01.2011 um 264.000 €).

Zwischen 31.03.2011 und 08.04.2011 (Kaufdatum) erwarb die Beschwerdeführerin (beim Kauf vertreten durch ***A***) folgende vier Wohnungen (Kaufpreise gesamt: 310.400,26 €):

Objektadresse	Wohnung	Fläche	Kaufpreis	Verkäufer
)ObjAdr19** *	***Nr	58,73 m2	249.060,00 €	***H1-KG***
	Nr	45,96 m2		
	Nr	73,21 m2		
)ObjAdr20** *	***Nr	k.A.	61.340,26 €	***E-GmbH***

Im zweiten Kalendervierteljahr 2011 verkaufte die Beschwerdeführerin eine Wohnung (***)ObjAdr15*** ***)Nr*** am 12.05.2011 um 189.500 €).

Mit Kreditvertrag vom 08.07.2011 (OZ 106 S. 1) gewährte die ***Bank2*** der Beschwerdeführerin einen Einmalbarkredit in Höhe von 1.380.000 € zur „teilweisen Refinanzierung des Immobilienportfolios“. Die Rückführung erfolgt laut Krediturkunde ab 01.07.2014 in 68 vierteljährlichen Pauschalraten von 25.568 € bei Terminverlust, sowie einer am 01.04.2031 fälligen Rate in Höhe der zu diesem Zeitpunkt aushaltenden Restforderung. Bis zum Rückzahlungsbeginn werden Zinsen, Provisionen und Spesen vierteljährlich angelastet und sind nach Vorschreibung innerhalb von 14 Tagen separat zu entrichten. Als Sicherheiten wurde die Verpfändung der zu diesem Zeitpunkt im Eigentum der Beschwerdeführerin stehenden Wohnungen sowie die Verpfändung der Mieterträge aus diesen Wohnungen vereinbart.

Mit Urkunde vom 13.07.2011 („Ankaufsverpflichtung“; OZ 106 S. 9) verpflichtete sich die ***Bank1*** für den Fall, dass die Beschwerdeführerin ihren vertragsmäßigen Verpflichtungen aus oben genannten Finanzierungen nicht nachkommt, gegenüber der ***Bank2***, die entsprechenden Geldbeträge in die Beschwerdeführerin einzubringen oder aus sämtlichen noch im Eigentum der Beschwerdeführerin befindlichen Einheiten Wohnungen in jenem Ausmaß zu dem Kaufpreis anzukaufen, dass die vertragskonforme Kreditaushaftung wieder hergestellt ist.

Zwischen 30.11.2011 und 29.12.2011 (Kaufdatum) erwarb die Beschwerdeführerin (beim Kauf vertreten durch ***A***) folgende drei Wohnungen (Kaufpreise gesamt: 188.300 €):

Objektadresse	Wohnung	Fläche	Kaufpreis	Verkäufer
ObjAdr21** *	***Nr	38,22 m2	58.000,00 €	***V-GmbH***
ObjAdr22** *	***Nr	63,76 m2	81.300,00 €	***B2-GmbH***
ObjAdr23** *	***Nr	k. A.	49.000,00 €	***I5-GmbH***

Die Beschwerdeführerin erklärte für das Jahr 2011 Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Betrag von 9.535,38 €. Die Mieterträge (einschließlich Betriebskosteneinnahmen) betrugen rund 69.800 €. Die Zinsen und ähnlichen Aufwendungen betrugen rund 45.500 €. Die übrigen Betriebsausgaben (zum großen Teil Betriebs- und Verwaltungskosten für die Wohnungen) betrugen rund 83.000 €. Die Instandhaltungskosten betrugen rund 2.100 € (für die Wohnung ***ObjAdr15*** **Nr***). In den übrigen Betriebsausgaben sind für die Wohnungskäufe (Beratungsvertrag) keine Provisionen an die ***V-GmbH*** (wohl aber an Dritte) verzeichnet. In den übrigen Betriebsausgaben sind „Verwaltungsvergütungen“ an die ***V-GmbH*** von rund 10.900 € erfasst (OZ 165).

Jahr 2012:

Mit Schreiben vom 28.02.2012 (OZ 205) teilte die ***V-GmbH*** dem Beschwerdeführer mit, seit 20.02.2012 liege der Ministerialentwurf des Bundesgesetzes, mit welchem einschneidende Änderungen vor allem im Einkommensteuergesetz 1988 und Umsatzsteuergesetz 1994 durch die österreichische Bundesregierung geplant seien, vor. Die Begutachtungsfrist der Interessensvertreter sei gestern abgelaufen und es bleibe abzuwarten, ob der Ministerialentwurf in der vorliegenden Fassung am 27.03.2012 im Nationalrat so beschlossen werde oder ob es noch Änderungen gebe. Das Stabilitätsgesetz 2012 habe für seine Beteiligung eine weitreichende Auswirkung. Das Bundesministerium für Finanzen habe eine Änderung dahingehend vorgesehen, dass die Reinvestitionen aus getätigten Wohnungsverkäufen nicht

mehr aufwandswirksam berücksichtigt werden dürften. Kurz gesagt bedeute dies: Das Veranlagungsmodell einer Beteiligung an einer Gesellschaft, deren vorwiegender Geschäftsgegenstand im gewerblichen Grundstückshandel liege, werde ab 31.03.2012 steuerlich unattraktiv. Man habe die steuerlichen Berater beauftragt, eine Ersatzvariante oder ein Ausstiegsszenario zu erarbeiten. Dieses liege allerdings noch nicht vor. Aufgrund dieser nicht zu erwartenden und im Vorfeld nie kommunizierten „Abschaffung“ des gewerblichen Grundstückshandels würde man noch einige Zeit benötigen, um ihm mögliche Ausstiegsszenarien anbieten zu können. Zunächst sei einmal abzuwarten, inwieweit der Ministerialentwurf auch legislatisch umgesetzt werde. Diesem Schreiben beigegeben übermittle man ihm eine Zusammenfassung der Immobilienbesteuerung Neu. Sobald man entsprechende Unterlagen vorliegen habe, würden man unaufgefordert auf ihn zukommen.

Zwischen 21.03.2012 und 29.03.2012 (Kaufdatum) erwarb die Beschwerdeführerin (beim Kauf vertreten durch ***A***) folgende zwei Wohnungen und folgenden Geschäftsraum (Kaufpreise gesamt: 540.800 €):

ObjAdr24	***Nr***	k. A.	245.000,00 €	***H2-GmbH***
ObjAdr25	***Nr***	71,53 m2	156.000,00 €	***H2-GmbH***
ObjAdr26	***Nr***	k. A.	139.800,00 €	***T-GmbH***

Im ersten Kalendervierteljahr 2012 verkaufte die Beschwerdeführerin zwei Wohnungen (***ObjAdr9*** ***Nr*** am 17.01.2012 um 139.000 €; ***ObjAdr11*** ***Nr*** am 19.03.2012 um 195.000 €).

Am 31.03.2012 wurde das 1. Stabilitätsgesetz 2012 – 1. StabG 2012 kundgemacht, das in § 4 Abs. 3 EStG 1988 eine Regelung einfügte, wonach bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen ua. die Anschaffungskosten von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen sind (anzuwenden ua. auf Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.03.2012 angeschafft wurden; vgl. § 124b Z 211 EStG 1988).

Die Beschwerdeführerin verkaufte im dritten Kalendervierteljahr 2012 eine Wohnung (***ObjAdr12*** ***Nr*** am 22.08.2012 um 160.950 €)

Mit Schreiben vom 07.12.2012 (OZ 189) fasste die ***Steuerberatungsgesellschaft*** für die ***V-GmbH*** die diskutierten Maßnahmen zur Verbesserung der Situation der an den „Immobilienhandel-KGs“ beteiligten Kommanditisten kurz zusammen. In diesem Schreiben werden ua. als „mögliche Szenarien zur Gewinnung von Liquidität ohne weiteres Eigenkapital“ (Punkt 3) die steuerlichen Folgen der „Fortführung der Tätigkeit wie bisher“ (Punkt 3.a) und der

„Keine weiteren An- und Verkäufe“ (Punkt 3.b) sowie – als Exkurs – der „Liquidation der Immobilienhandel-KGs bzw. Ausscheiden von Kommanditisten“ und der „Einbringung der KG-Anteile“ beschrieben.

Mit Schreiben vom 13.12.2012 (OZ 186) verpflichtete sich die ***Bank1***, ***M*** für jene Rechtshandlungen schad- und klaglos zu halten, die er in seiner Funktion als Geschäftsführer bzw. persönlich haftender Gesellschafter im Rahmen des durch die ***Bank1*** bzw. durch eine ihrer Tochtergesellschaften vorgenommenen Immobilienmanagements gesetzt habe.

Am 19.12.2012 wurde ***M*** als unbeschränkt haftender Gesellschafter der Beschwerdeführerin in das Firmenbuch eingetragen (Antrag auf Änderung eingelangt am 14.12.2012).

Die Beschwerdeführerin erklärte für das Jahr 2012 Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Betrag von 69.602,15 €. Die Mieterträge (einschließlich Betriebskosteneinnahmen) betrugen rund 76.500 €. Die Zinsen und ähnlichen Aufwendungen betrugen rund 52.300 €. Die übrigen Betriebsausgaben (zum großen Teil Betriebs- und Verwaltungskosten für die Wohnungen) betrugen rund 81.000 €. Die Instandhaltungskosten betrugen rund 560 € (für die Wohnung ***ObjAdr10*** ***Nr***) und rund 100 € (für die Wohnung ***ObjAdr16*** ***Nr***). In den übrigen Betriebsausgaben sind für die Wohnungskäufe (Beratungsvertrag) keine Provisionen an die ***V-GmbH*** (wohl aber an Dritte) verzeichnet. In den übrigen Betriebsausgaben sind „Verwaltungsvergütungen“ an die ***V-GmbH*** von rund 11.400 € erfasst (OZ 166).

Jahr 2013:

Die Beschwerdeführerin verkaufte im Jahr 2013 zwei Wohnungen (***ObjAdr16*** ***Nr*** am 12.02.2013 um 107.800 €; ***ObjAdr19*** ***Nr*** am 27.09.2013 um 129.250 €).

Die Beschwerdeführerin erklärte für das Jahr 2013 Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Betrag von 201.103,49 €. Die Mieterträge (einschließlich Betriebskosteneinnahmen) betrugen rund 73.900 €. Die Zinsen und ähnlichen Aufwendungen betrugen rund 30.800 €. Die übrigen Betriebsausgaben (zum großen Teil Betriebs- und Verwaltungskosten für die Wohnungen) betrugen rund 72.400 €. Die Instandhaltungskosten betrugen rund 130 € (für die Wohnung ***ObjAdr17*** ***Nr***). In den übrigen Betriebsausgaben sind „Verwaltungsvergütungen“ an die ***V-GmbH*** von rund 11.500 € erfasst (OZ 167).

Jahr 2014:

Im Jahr 2014 verkaufte die Beschwerdeführerin eine Wohnung (***ObjAdr10*** ***Nr*** am 20.11.2014 um 150.000 €).

Die Beschwerdeführerin erklärte für das Jahr 2014 Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Betrag von 122.348,26 €. Die Mieterträge (einschließlich Betriebskosteneinnahmen) betrugen rund 74.600 €. Die Zinsen und ähnlichen Aufwendungen betrugen rund 26.800 €. Die übrigen Betriebsausgaben (einschließlich Betriebskostenausgaben) betrugen rund 74.000 €.

Übersicht Erwerbe/Verkäufe/Steuerliches Ergebnis in den Streitjahren:

Jahr	Erworbene Wohnungen	Verkaufte Wohnungen	Steuerliches Ergebnis laut Erklärung
2008	18	0	-2.036.629,93 €
2009	3	2	-32.054,53 €
2010	0	0	-29.693,35 €
2011	7	3	9.535,38 €
2012	3	5	69.602,15 €
2013	0	2	201.103,49 €
2014	0	1	122.348,26 €
Gesamt:	31	13	-1.818.136,79 €

Jahre 2015-2020:

Aufgrund gerichtlicher Bewilligung des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 26.04.2015 (die später mit Entscheidungen des Oberlandesgerichtes Wien vom 26.01.2016 unter Zurückverweisung zur neuerlichen Entscheidung durch das Erstgericht aufgehoben wurde) ordnete die Zentrale Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption (WKStA) mit Anordnung vom 21.04.2015 (OZ 75) die Durchsuchung der Geschäftsräumlichkeiten inklusive aller Nebenräumlichkeiten der Beschwerdeführerin in ***Bf1-KG-Adr*** (das ist ua. die Geschäftsanschrift der Beschwerdeführerin, der ***V-GmbH*** und der ***Bank1***), zwecks Sicherstellung von Unterlagen im Zusammenhang mit der Beschwerdeführerin, der ***V-GmbH***, der ***P-KG***, der ***V-KG***, der ***E2-KG***, der ***E1-KG***, der ***A-KG***, der ***M1-KG***, der ***M2-KG***, der ***E3-KG*** und allfälliger weiterer Gesellschaften oder natürlicher Personen, die entweder in wirtschaftlichem oder finanziellem Zusammenhang stehen und/oder deren Geschäftstätigkeit in wirtschaftlichem oder finanziellem Zusammenhang mit der vom Beschwerdeführer außerhalb seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit entfalteten Geschäftstätigkeit steht, an. In der Begründung wird der (hier verkürzt wiedergegebene) Verdacht geäußert, dass der Beschwerdeführer unter Verwendung von Scheingeschäften und

Scheinhandlungen durch Erfassung von (auf seine Anforderung hin durch Ankauf von Liegenschaftsvermögen bei den Gesellschaften ohne wirtschaftliche Notwendigkeit entstandenen) Verlusten in den Jahressteuererklärungen 2008 bis 2011 das Verbrechen des Abgabebetuges (§ 39 FinStrG) begangen hat. Mit der Durchsuchung wurden die Steuerfahndung Wien, die Finanzpolizei und das Finanzamt 9/18/19 und Klosterneuburg beauftragt (OZ 75).

Bei der am 29.04.2015 durchgeführten Durchsuchung wurden aufgefunden:

- Handschriftliche Notiz von ***H*** (damals Angestellter der im Alleineigentum der ***Bank1*** stehenden ***E-AG*** und Geschäftsführer der ***V-GmbH***) mit dem Wortlaut „Telefonat mit ***Bf2*** wg. IHL KG 2010; zu versteuerndes Einkommen: € 1.270.000,-; bisher bezahlte Steuer: € 630.000,-; Einkünfte sollen unter Berücksichtigung der anderen Ergebnisse bei rd. € 100.000,- zum Liegen kommen. => Ergebnisuweisung gesamt: € 1.170.000,-“ (OZ 53).
- Übersichtsblatt über Vergleich „Kündigung der KG-Einlage“ vs. „Einbringung der KG-Einlage“ betreffend die Beteiligung des Beschwerdeführers an der ***E1-KG*** (OZ 54).
- Dokument „Immobilienhandel KG“, in dem die Prinzipien des gewerblichen Grundstückshandels, die Gewinnermittlung auf Ebene der Gesellschaft, die Besonderheiten der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, der gewerbliche Immobilienhandel, die Einkünfteermittlung/Einkommenbesteuerung aus Sicht des Gesellschafters und der Grund für die Zeichnung einer Beteiligung an einer Immobilienhandel KG („Möglichkeit der steuerlichen Verwertung von negativen Einkünften zum Zwecke der Reduzierung der Einkommensteuer“) auf vier Seiten erläutert wird. Auf die Frage „Warum zeichnet ein Anleger eine Beteiligung“ gibt das Dokument folgende Antwort: „Grund für die Zeichnung einer Beteiligung an einer Immobilienhandel KG ist die Möglichkeit der steuerlichen Verwertung von negativen Einkünften zum Zwecke der Reduzierung der Einkommensteuer.“ (OZ 55).
- Ausdruck einer Webseite der ***I-AG*** (im Jahr 2006 verschmolzen mit der ***V-AG***, der heutigen ***Bank1***), wonach diese „mit ihrem Angebot auf die Bedürfnisse ihrer Kunden zugeschnittene direkte und indirekte Veranlagungsmodelle, die Sicherheit und Rentabilität einer Immobilieninvestition mit allen steuerrechtlichen Vorteilen einer optimalen rechtlichen Konstruktion verbinden“ (OZ 56).
- Schreiben „Information zu Immobilienhandelsgesellschaft“ der ***V-GmbH*** vom 08.11.2012 an den Beschwerdeführer (Bezugnahme auf IHL0063), dem unter Hinweis auf ein Schreiben vom Februar 2012, mit welchem dieser über „Änderungen des Stabilitätsgesetzes 2012“ informiert worden sei, ua. zu entnehmen ist, dass man sich „mit renommierten Beratern Gedanken über den weiteren Verlauf Ihrer Beteiligung“ gemacht

habe (Seite 1 erster Absatz). Im Wesentlichen schlage man vor, „durch Hereinnahme einer Kapitalgesellschaft als zusätzlichen Kommanditisten sowohl die finanzielle Situation der Gesellschaft und der bisherigen Gesellschafter zu verbessern als auch die steuerlichen Folgen der zukünftigen Wohnungsverkäufe abzumildern“. Die finanzielle Verbesserung ergebe sich daraus, dass die Gesellschaften durch zusätzliches Kapital in die Lage versetzt würden, fällige Kredite auch ohne Verkäufe bedienen zu können, weiters wäre es möglich, mittelfristig nicht für den operativen Betrieb benötigte Mittel den Gesellschaftern als Entnahme zur Verfügung zu stellen (Seite 1 zweiter Absatz). Die Darstellung solle die geplante Vorgangsweise betriebswirtschaftliche erklären, hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung und der vorhandenen steuerlichen Risiken verweise man auf die beiliegende Stellungnahme der Kanzlei ***Steuerberatungsgesellschaft*** vom 07.11.2012 (Seite 1 letzter Absatz). Durch den Beitritt eines neuen Investors solle primär sichergestellt werden, dass die Liquidität der Gesellschaft ausreichend sichergestellt sei und es somit nicht notwendig sei, aus Liquiditätsgründen Wohnungen zu verkaufen (Seite 4 letzter Absatz). Durch den Zusammenschluss bestehe jedenfalls die Möglichkeit, dass die Besteuerung hinausgeschoben werde. Insbesondere bestehe die Chance, dass die laufenden Ergebnisse aus den Wohnungsverkäufen nunmehr nur mit einem geringen Anteil besteuert würden (Seite 5 erster Absatz; OZ 57).

- Schreiben vom 29.11.2011 und Schreiben vom 13.12.2011 jeweils an „Markus Muster“, worin sich die ***Bank1*** unter Hinweis auf dessen Stellung als persönlich haftender Gesellschafter der „MUSTER Immobilienverwaltung KG“ verpflichtet, diesen für jene Rechtshandlungen schad- und klaglos zu halten, die dieser in seiner Funktion als Geschäftsführer bzw. persönlich haftender Gesellschafter im Rahmen des durch die ***Bank1*** bzw. durch eine ihrer Tochtergesellschaften vorgenommenen Immobilienmanagements vornehme, gesetzt habe (OZ 58).

Am 29.04.2015 wurde ***H*** als Beschuldigter von der Steuerfahndung einvernommen. Der dabei aufgenommenen Niederschrift ist zu entnehmen, dass sein Kontakt zum Beschwerdeführer im „fraglichen“ Zeitraum ab und zu stattgefunden habe und es dabei in der Regel um Angelegenheiten der jeweiligen Gesellschaften an denen der Beschwerdeführer beteiligt gewesen sei, gegangen sei. Wie der Beschwerdeführer zur ***V-GmbH*** gekommen sei, wisse er nicht. Seine Gespräche mit ihm hätten sich um den Wohnungsbestand der einzelnen Gesellschaften gedreht, er habe beispielsweise auch Rentabilitätsberechnungen verlangt. Er habe mit dem Beschwerdeführer nicht über dessen steuerliche Verhältnisse gesprochen. Er bestätige, dass das seine Handschrift (auf der Notiz) sei. Er erinnere sich, dass der Beschwerdeführer ihn angerufen habe und von ihm eine Berechnung haben wollen, mit der dieser eine Ergebnisuweisung in der auf diesem „Aktenvermerk“ ersichtlichen Höhe bekommen könne. Er könne nicht angeben, ob er solche Gespräche mit dem Beschwerdeführer öfter geführt habe. Es gebe dazu auch eine entsprechende Excel-Berechnung für jedes Jahr. Er sei nie der steuerliche Berater des Beschwerdeführers gewesen.

Er habe einfach nur die Berechnungen gemacht. Er habe das dafür benötigte Excel-Berechnungsblatt selbst entworfen. Außer ihm habe niemand mit diesem Excel-Berechnungsblatt gearbeitet. Er wisse nicht mehr im Detail, wann er bei welcher KG „unbeschränkt Haftender“ gewesen sei. Wenn eine Wohnung leer geworden sei, sei sie eventuell saniert und am freien Markt verkauft worden. Bei grundstückshandelnden KGs seien im ersten Jahr durch den Ankauf der Wohnungen - bedingt durch den Ankauf - negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb entstanden. Bis 31.03.2012 hätten in den Folgejahren die durch Verkäufe erwirtschafteten Einnahmen durch neue Anschaffungen ausgeglichen werden können. Auf Grund einer Änderung des Steuerrechts seien Verkäufe ab 2012 zu versteuern. Für den Beschwerdeführer seien wegen der Risikostreuung neun verschiedene Kommanditgesellschaften gegründet worden. Er habe dem Beschwerdeführer niemals steuerliche Anleitungen gegeben oder habe dieser ihn darum gebeten. Er habe keine Kenntnis von allfälligen rechtswidrigen steuerlichen Veranlagungen des Beschwerdeführers (OZ 52).

In den Jahren 2017 bis 2020 verkaufte die Beschwerdeführerin jeweils eine Wohnung (***)ObjAdr19**** ***)Nr**** am 24.03.2017 um 129.000 €; ***)ObjAdr13**** W 42 am 06.11.2018 um 300.000 €; ***)ObjAdr19**** ***)Nr**** am 27.09.2019 um 210.000 €; ***)ObjAdr25**** ***)Nr**** am 14.05.2020 um 214.000 €).

Im Dezember 2020 kaufte die Beschwerdeführerin von der ***)I6-GmbH**** um 105.900 € die Wohnung ***)ObjAdr27**** ***)Nr**** (OZ 225).

Aktuell stehen noch fünfzehn Wohnungseigentumsobjekte im Eigentum der Beschwerdeführerin (siehe die dem Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 15.12.2020 beigelegte Aufstellung zum Stand der Wohnungen der Beschwerdeführerin, OZ 224).

Zum Verfahrensablauf:

Nach Durchführung der oben erwähnten Durchsuchung führte die belangte Behörde aufgrund des dem steuerlichen Vertreter am 24.06.2015 ausgefolgten Bescheides über einen Prüfungsauftrag vom 27.04.2015 (OZ 64) bei der Beschwerdeführerin gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften 2008 bis 2013 durch. Dabei traf der Prüfer die hier strittige Feststellung, dass die negativen Einkünfte der Beschwerdeführerin und die Anteile an diesen Einkünften gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 vortragsfähig, sondern mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen sind.

Mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 03.03.2016 setzte die belangte Behörde unter Zugrundelegung der Feststellung des Prüfers für die Streitjahre 2008 bis 2013 die Einkünfte aus

Gewerbebetrieb unter Ausspruch der Nichtverrechnungsfähigkeit und Nichtvortragsfähigkeit unter bescheidmäßiger Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren wie folgt fest:

2008	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-2.036.629,93 € (wie bisher)
Anteil Einkünfte ***Bf2***	-2.036.068,25 €
Anteil Einkünfte ***V-GmbH***	-280,84 €
Anteil Einkünfte ***A***	-280,84 €
2009	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-32.054,32 € (wie bisher)
Anteil Einkünfte ***Bf2***	-32.045,69 €
Anteil Einkünfte ***V-GmbH***	-4,42 €
Anteil Einkünfte ***A***	-4,42 €
2010	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-29.693,35 € (wie bisher)
Anteil Einkünfte ***Bf2***	-29.685,17 €
Anteil Einkünfte ***V-GmbH***	-4,09 €
Anteil Einkünfte ***A***	-4,09 €
2011	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	10.959,98 € (bisher: 9.535,38 €)
Anteil Einkünfte ***Bf2***	10.956,96 €
Anteil Einkünfte ***V-GmbH***	1,51 €

Anteil Einkünfte ***A***	1,51 €
2012	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	73.501,07 € (bisher: 69.602,15 €)
Anteil Einkünfte ***M***	-277,70 €
Anteil Einkünfte ***Bf2***	73.480,80 €
Anteil Einkünfte ***V-GmbH***	10,14 €
Anteil Einkünfte ***A***	287,83 €
2013	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	205.002,95 € (bisher: 201.103,49 €)
Anteil Einkünfte ***M***	28,27 €
Anteil Einkünfte ***Bf2***	204.946,41 €
Anteil Einkünfte ***V-GmbH***	28,27 €

Zur Begründung der Feststellung ist dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin ausschließlich zum Zwecke der Ausnutzung steuerliche Vorteile gegründet worden sei. Im Zuge einer Hausdurchsuchung am 29.04.2015 (bei der ***V-GmbH***) seien elektronische Unterlagen bezüglich der steuerschonenden Beendigung der Beschwerdeführerin gefunden worden. In diesen Berechnungen sei ein Szenario durchgespielt worden, welches einen begünstigten Steuersatz vorsehe, wenn zwischen der Beendigung der Erwerbstätigkeit und der Auflösung der Beschwerdeführerin nicht mehr als sechs Monate lägen und die Beteiligung überdies mehr als sieben Jahre bestanden habe. Die Berechnung dieser Prognose gehe von der Annahme steuerlicher Gutschriften in den verlustreichen Jahren und somit geplant von Steuerersparnissen aus. Die belangte Behörde verweist dabei auf das Übersichtsblatt über Vergleich „Kündigung der KG-Einlage“ vs. „Einbringung der KG-Einlage“ (siehe Seite 4 Tz. 3). Die in Form einer (treuhändig durch die ***V-GmbH*** gehaltenen) Beteiligung als Kommanditist bei einer Kommanditgesellschaft angebotene Investitionsmöglichkeit, welche bei der ***Bank1*** allgemein angeboten werde, stelle das Erzielen steuerlicher Vorteile in den Vordergrund (siehe Seite 5 Tz. 4). Dazu verweist die belangte Behörde auf den Ausdruck der Webseite der ***I-

AG***. Weiters verweist die belangte Behörde auf das Dokument „Immobilienhandel KG“. In den Folgejahren seien weitere KGs gegründet worden, welche wiederum im ersten Jahr hohe Verluste erzielt hätten. Dieses Vorgehen unterstreiche die Ansicht der Außenprüfung, dass es sich um eine steuerfreundliche Planung handle (siehe Seite 4). Aus dem Protokoll über die Beschuldigteneinvernehmung des ***H*** gehe hervor, dass der Beschwerdeführer mit diesem lediglich dann Kontakt aufgenommen habe, wenn er „einen Betrag für die Höhe der Verlustzuweisung hatte“ (siehe Seite 4 des BP-Berichts). Dieser Betrag habe sich aus der Höhe der Einkünfte des Beschwerdeführers ergeben, welche mit Jahresende (meist Anfang Dezember) bekannt gewesen seien, wie durch einen händischen Aktenvermerk des ***H*** für das Jahr 2010 ersichtlich sei (siehe Seite 4). Desweiteren sei – so die belangte Behörde im BP-Bericht - die steuerschonende Gestaltung aufgrund des Indizes erkennbar, dass mit Gesetzesänderung vom 01.04.2012, wonach die Ausgaben für Immobilien erst beim Verkauf gegengerechnet werden dürften, keine Grundstücke mehr angeschafft worden seien. Es finde nur noch ein Abverkauf des bestehenden Portfolios statt (siehe Seite 7). Für den geschäftsführenden und vollhaftenden Gesellschafter (Komplementär), welcher aufgrund eines Dienstverhältnisses zur ***Bank1*** weisungsgebunden gegenüber dem Alleingesellschafter der ***V-GmbH*** sei, sei ein Haftungsausschluss (Schad- und Klagloshaltung) abgeschlossen worden, der bei ordnungsgemäßer Geschäftsführung die unbeschränkte Haftung ausschließe. Somit würde die „Einstandspflicht“ im Haftungsfall auf die ***Bank1*** fallen (siehe Seite 7 bis 8).

Mit **Schreiben vom 08.04.2016** erhob die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter die Beschwerden sowohl gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2008 bis 2013 als auch gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften für 2008 bis 2013 und beantragt deren ersatzlose Aufhebung (siehe Seite 31). Zur Begründung wurde ua. vorgebracht, dass die von der belangten Behörde vertretene Ansicht, die Beschwerdeführerin sei ausschließlich zum Zwecke der Ausnutzung steuerlicher Vorteile gegründet worden, durch keine Beweise „unterlegt“ sei und nicht den Tatsachen entspreche. Der Beschwerdeführer habe im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels tätig sein wollen und habe beschlossen, diesen in der Rechtsform einer KG zu betreiben. Für die Gründung mehrerer KGs seien sowohl betriebswirtschaftliche Überlegungen wie Diversifikation und Risikostreuung als auch Grenzen bei der kreditgewährenden Bank (Großveranlagungsgrenze) maßgeblich gewesen (siehe Seite 11 des Berufungsschreibens). Die Treuhandlösung sei für den Beschwerdeführer wegen seines Bekanntheitsgrades und wegen des von Immobilienspezialisten angebotenen Gesamtpakets – Immobilien- und Finanzierungsmanagement, Risikostreuung – von Interesse gewesen (siehe Seite 11 des Beschwerdeschreibens). Die Gegenüberstellung Kündigung vs. Einbringung zeige lediglich die gesetzlichen Möglichkeiten zur Beendigung einer Kommanditbeteiligung auf. Diese Gegenüberstellung sei nicht für die Beschwerdeführerin erstellt worden. Sie gebe einen Status aus dem Jahr 2009 mit fiktiven Zahlen wieder, sowohl die Kommanditeinlage als auch die

Ergebnisse stimmten nicht mit den Zahlen der Beschwerdeführerin überein. Die angeführten Möglichkeiten zur Beendigung einer Kommanditbeteiligung seien bis heute nicht umgesetzt worden. Warum diese Ausarbeitung für den Zeitpunkt der Gründung im Jahr 2008 von Relevanz sein solle, sei schon per se vollkommen rätselhaft. Mangels Umsetzung sei sie auch ohne jede Relevanz für die übrigen beschwerdegegenständlichen Jahre 2009 bis 2014 (siehe Seite 12 des Beschwerdeschreibens). Bei der Beilage „0-Immobilienhandel KG“ handle es sich um eine interne Arbeitsunterlage, die ein Mitarbeiter erstellt habe und die die Prinzipien des gewerblichen Grundstückshandels zusammenfasse. Sie weise inhaltlich keinen Konnex zur Beschwerdeführerin auf (siehe Seite 12 des Beschwerdeschreibens). Was den Ausdruck einer Homepage aus dem Jahr 2007 betreffe, sei der Text sehr allgemein gehalten und nehme überhaupt keinen Bezug zu Immobilienhandel-Kommanditgesellschaften, sodass dieser nicht entscheidungsrelevant für den Erwerb einer Beteiligung an der Beschwerdeführerin gewesen sein könne (siehe Seite 13 des Beschwerdeschreibens). Das Schreiben „Information zu Immobilienhandels-gesellschaft“ sei im Jahr 2012 erstellt worden, stelle Verbesserungsmaßnahmen der wirtschaftlichen bzw. finanziellen Situation der Beschwerdeführerin dar und erläutere die steuerlichen Änderungen infolge des Stabilitätsgesetzes 2012. Die Relevanz dieses Schreibens für den Zeitpunkt der Gründung der Beschwerdeführerin und die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2008 und damit auch für die Folgejahre sei nicht gegeben (siehe Seite 13 des Beschwerdeschreibens). Wie aus dem der Beilage beigefügten Umlaufbeschluss ersichtlich sei, sei dieser nicht für die Beschwerdeführerin erstellt worden (siehe Seite 13 des Beschwerdeschreibens). Der Grundtatbestand des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG 1988 sei nur dann anzuwenden, wenn es einen zusätzlichen Hinweis dafür gebe, dass die steuerlichen Vorteile für den Beteiligten im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages im Vordergrund gestanden seien. Genau diese Hinweise gebe es für die gegenständliche Beteiligung jedoch nicht. Die Behauptungen und die von der Betriebsprüfung angeführten Unterlagen könnten schon deswegen kein Hinweis darauf sein, dass für den Beteiligten im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages steuerliche Vorteile im Vordergrund gestanden hätten, weil diese Unterlagen überwiegend aus den Jahren 2009 bis 2012 stammten und somit zum Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligung schlichtweg nicht existiert hätten (siehe Seite 18 des Beschwerdeschreibens). Laut Betriebsprüfungsbericht solle laut ***H*** der Beschwerdeführer mit diesem lediglich Kontakt aufgenommen haben, wenn er einen Betrag für die Höhe der Verlustzuweisung gehabt hätte. Aus dem Einvernahmeprotokoll vom 29.04.2015 seien diese Ausführungen jedoch nicht zu entnehmen. Die Aussage der Betriebsprüfung sei somit aktenwidrig (siehe Seite 18 des Beschwerdeschreibens). Bereits aus dem Blickwinkel des zeitlichen Aspekts sei vollkommen unklar, warum die Telefonnotiz aus dem Jahr 2010 irgendeine Relevanz hinsichtlich des Tatbestandes des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG 1988 besitzen solle. Denn es sei nur von Relevanz, ob im Zeitpunkt des Eingehens der gegenständlichen Beteiligung steuerliche Vorteile im Vordergrund gestanden seien (siehe Seite 18 des Beschwerdeschreibens). Aber selbst wenn man sich diese zeitliche Divergenz wegdenke, könne diese Telefonnotiz für gegenständliche

Beteiligung niemals von Relevanz sein: hinsichtlich der gegenständlichen Betätigung sei auszuführen, dass für jeden vernünftig denkenden Unternehmer bei gegenständlicher Kommanditgesellschaft steuerliche Vorteile nicht hätten im Vordergrund gestanden haben können, da bei gegenständlicher Betätigung das außersteuerliche Risiko derart hoch sei, dass ein Steuervorteil ohnedies immer im Hintergrund stehen müsse (siehe Seite 18 des Beschwerdeschreibens). Die Betätigung der Beschwerdeführerin sei mit hohem Risiko behaftet gewesen. Es seien hauptsächlich Wohnungen angeschafft worden, die mit einem Mietverhältnis belastet gewesen seien, aus dem nur ein extrem niedriger Mietzins erzielbar gewesen sei. Nur wenn diese Mietverhältnisse zeitnah hätten beendet werden können, habe hinsichtlich der angekauften Wohnungen die Chance auf signifikante Wertsteigerungen und beträchtliche Gewinne bestanden. Denn nur dann hätten die Wohnungen für Käufer hergerichtet werden können, damit diese aufgrund der besseren Ausstattung bessere Mieten erzielen oder Eigennutzung vornehmen könnten. Wenn hingegen das mietengeschützte Bestandsverhältnis länger aufrecht bliebe, würden jährlich Zinsen und Eigentümerkosten zu bedienen sein, die mit weiteren Eigenmitteln oder Fremdkapital zu finanzieren wären. Damit habe das beträchtliche Risiko bestanden, dass bei einem Verkauf der Wohnungen mit dem Verkaufserlös nur noch die Schulden abgedeckt werden könnten und somit die Beteiligung mit einem Totalverlust des eingesetzten Eigenkapitals ende. Hierbei sei auch zu bedenken, dass der Ankauf von Immobilien mit hohen Nebenkosten belastet sei (Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Rechtsanwaltskosten, Maklergebühr, etc.), die ebenfalls zu finanzieren seien und erst durch einen höheren Verkaufspreis verdient werden könnten. Es sei daher beim Ankauf der Wohnungen im bezahlten Preis sowohl die Chance auf Wertsteigerung als auch das Risiko der Wertstagnation und Kapitalvernichtung einkalkuliert gewesen. Wie sich jede einzelne Wohnung dann entwickeln würde, sei aus Sicht des Käufers kaum planbar gewesen (siehe Seite 19 des Beschwerdeschreibens). Bei dieser Art der Betätigung mache sich ein wirtschaftlich denkender Investor zunächst primär darüber Gedanken, ob das Investment betriebswirtschaftlich sinnvoll sei. Ein allfälliger Steuervorteil trete daher zwangsläufig in den Hintergrund (siehe Seite 20 des Beschwerdeschreibens). Dies ergebe sich auch ganz klar aus den Renditeberechnungen, da aus diesen ersichtlich sei, dass der Hauptteil der Rendite keinerlei steuerliche Ursache habe (siehe Seite 20 des Beschwerdeschreibens). Unklar sei, warum die Gründung von mehreren KGs in unterschiedlichen Jahren dazu führen solle, dass der Grundtatbestand des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG 1988 gegeben sein solle. Die Gründung mehrerer Kommanditgesellschaften habe der Risikostreuung und damit der Risikovermeidung gedient. Dies sei eine Vorgangsweise, die in der Immobilienbranche vollkommen üblich sei (siehe Seite 20 des Beschwerdeschreibens). Für die Höhe der steuerlichen Ergebnisse sei es völlig egal, ob zusätzliche Immobilieninvestitionen in einer bestehenden oder in einer neuen Gesellschaft getätigt würden. Daher sei der von der Betriebsprüfung gezogene Schluss, dass aus der Gründung mehrerer Kommanditgesellschaften eine steuerfreundliche Planung ersichtlich sein solle, nicht sinnvoll (siehe Seite 20 des Beschwerdeschreibens). Aber selbst wenn man unterstelle, dass eine steuerfreundliche Planung stattgefunden habe, sei hieraus in

„keinster“ Weise der Schluss zulässig, dass bei Eingehen der gegenständlichen Beteiligung steuerliche Vorteile im Vordergrund gestanden hätten (siehe Seite 20 des Beschwerdeschreibens). Aus der Datei „Einbringungsmöglichkeit (Status 2009)_IHL004_überarb.xls“ ergebe sich klar, dass diese nicht für die Anwendung des Grundtatbestandes des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG 1988, sondern gegen dessen Anwendung spreche. Denn offensichtlich habe man sich im Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligung keine Gedanken darübergemacht, wie die steuerlichen Rahmenbedingungen im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der KG seien. Man habe sich also im Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligung keine Gedanken darüber gemacht, ob im Zeitpunkt des Ausscheidens vielleicht ein begünstigter Steuersatz anwendbar sei. Dies spreche aber eindeutig gegen die Annahme, dass im Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligung steuerliche Vorteile im Vordergrund gestanden seien. Ergänzend sei angemerkt, dass der Treugeberkommanditist bis heute nicht aus der Gesellschaft ausgeschieden sei und ein Ausscheiden gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988, welches aus der Sicht der rechtlichen Rahmenbedingungen des Jahres 2009 noch möglich gewesen sei, nunmehr aufgrund der Judikatur des VwGH bzw. BFG bzw. der EStR ohnedies nicht mehr möglich sei (siehe Seite 21 des Beschwerdeschreibens). Zur Aktennotiz sei festzustellen, dass – auch inhaltlich – kein Konnex zur Beschwerdeführerin bzw. zu gegenständlichen Beteiligten bestehe. Diese Unterlage stelle die subjektive Wahrnehmung eines Mitarbeiters der ***V-GmbH*** aus dem Jahr 2008 dar, jedenfalls aber keinen tatsächlichen Hinweis auf die subjektive Absicht des hier beteiligten Gesellschafters (siehe Seite 21 des Beschwerdeschreibens). Die im Jahr 2007 „geschaltete“ Information auf der Homepage der ***Bank1*** habe in „keinster“ Weise die gegenständliche Beteiligung beworben. Auch sei aus dieser in „keinster“ Weise ersichtlich, dass steuerliche Vorteile in den Vordergrund gestellt würden. Der betreffende Artikel rücke vor allem das Immobilien „Know-How“ der ***Bank1*** in den Vordergrund. Lediglich mit den Worten „mit allen steuerrechtlichen Vorteilen“ werde auf steuerliche Vorteile hingewiesen, wobei nicht einmal ersichtlich sei, um welche Vorteile es sich handle. Oft seien mit einer Immobilie umsatzsteuerliche Vorteile, wie z.B. das Recht auf Vorsteuerabzug, verbunden. Der Grundtatbestand des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG 1988 sei jedoch eindeutig nur auf ertragssteuerliche Vorteile anzuwenden, nicht aber auf etwaige umsatzsteuerliche Vorteile. In dieser Information stehe weder ein Hinweis auf einen Verlust noch ein Hinweis auf eine Steuerrefundierung (siehe Seite 21-22 des Beschwerdeschreibens). Nicht jede Darstellung eines Steuervorteiles führe sofort zur Anwendung des Grundtatbestandes § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG 1988. Ein Urteil des Sächsischen Finanzgerichtes habe im Zusammenhang mit der Auslegung des – dem österreichischen § 2 Abs. 2a EStG 1988 vergleichbaren – deutschen § 2b EStG im Zusammenhang mit dem „Im-Vordergrund-Stehen eines steuerlichen Vorteils“ festgestellt, dass der Tatbestand nur dann erfüllt sei, wenn der steuerliche Vorteil werbetechnisch in den Vordergrund gestellt werde. Schädlich könnten konkrete Hinweise auf die mögliche Höhe der Steuerersparnis oder die damit verbundenen Stundungseffekte somit nur dann sein, wenn diese Werbeelemente den entscheidenden Auslöser für Investitionsentscheidungen des

Investors dargestellt hätten. Dies wird bei Veröffentlichungsmaterial vorliegen, bei dem der überwiegende Schwerpunkt der Information in der Darlegung und Erklärung des Steuervorteils bestehe (siehe Seite 22 des Beschwerdeschreibens). Auch sei „rätselhaft“, warum die Information „Immobilienhandel KG“ aus dem Jahre 2012, die teilweise über das Stabilitätsgesetz 2012, teilweise über finanzielle Verbesserungen der KG informiere und teilweise steuerliche Überlegungen darstelle, ein Sachverhaltselement sein solle, dass hinsichtlich des Grundtatbestandes des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG 1988 von Relevanz sein solle (siehe Seite 22 des Beschwerdeschreibens). § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG 1988 verstoße außerdem gegen das verfassungsrechtlich geforderte Bestimmtheitsgebot. Die „insbesondere“ Voraussetzungen des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG 1988 seien vollkommen unbestimmt, weil nicht definiert werde, was unter einem allgemeinen Anbot zu verstehen sei, was unter Rendite zu verstehen sei, unklar sei, was unter einer Rendite vor Steuern bzw. unter einer Rendite nach Steuern zu verstehen sei, unklar sei, ob bei Ermittlung der Rendite auf subjektive Besonderheiten des Steuerpflichtigen einzugehen sei oder von einem hypothetischen Modellgesellschaftler auszugehen sei, der auch von den Modellgestaltern bei der Zusammenstellung zugrunde gelegt worden sei. Den EB zufolge sei die Regelung in der Weise angelegt, dass nicht auf die konkreten Verhältnisse des Anlegers abzustellen sei. Der deutsche § 2b EStG sei aufgrund der Zweifel des BFH an der Verfassungskonformität inzwischen durch den Gesetzgeber aufgehoben worden. Ähnliche Bedenken seien wohl auch Hintergrund, dass im Ministerialentwurf zur Steuerreform 2015/2016 die Abschaffung der gegenständlichen Vorschrift vorgesehen gewesen sei. So führten die EBs zum ME des StRefG 2015/2016 explizit und wörtlich an: „Die diesen Gestaltungen bisher entgegenwirkende komplizierte und zu vielfachen Auslegungsproblemen Anlass gebende Bestimmung des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG 1988 erscheine daher entbehrlich und solle entfallen.“ (siehe Seite 23-25 des Beschwerdeschreibens). Das Vorgehen der Außenprüfung habe gegen den Grundsatz des Parteienghört verstoßen. Die kurze Zeitspanne zwischen Übermittlung der Feststellungen und der Abhaltung der Schlussbesprechungen, habe es unmöglich gemacht, sich substantiell mit den festgestellten Sachverhalten auseinanderzusetzen, um so die Parteienrechte zu wahren. Die am 01.12.2015 übermittelten Renditeberechnungen und die am 17.12.2015 übermittelten Berechnungen sowie die mündlichen Erläuterungen seien ignoriert worden. Die Behörde habe damit ihre gemäß § 115 BAO bestehende Verpflichtung zur Wahrheit und Objektivität verletzt (siehe Seite 25-26 des Beschwerdeschreibens). Der Beschluss, mit welchem die hier gegenständliche Anordnung der Staatsanwaltschaft genehmigt worden sei, sei mit Entscheidung des Oberlandesgerichts als rechtswidrig aufgehoben worden. Die Durchsuchung sei daher nach Maßgabe der StPO ohne gesetzliche Legitimation erfolgt. Werde während des Abgabenverfahrens ein häusliches Geheimnis (bzw. ein interner Aktenvermerk) durch systematisches Suchen offenbart, so liege darin ein durch keine Norm der BAO (und im gegenständlichen Fall auch durch keine Norm der StPO) gedeckter Eingriff in die durch das Hausrecht geschützte Geheimnisphäre vor. Die dabei erlangten Beweise dürften – bei verfassungskonformer Interpretation - nicht verwendet werden. Wenn die Erlangung des

Beweismittels gegen ein verfassungsrechtlich gewährleistetes Grund- und Freiheitsrecht verstoße oder sonstige verfassungsgesetzliche Bestimmungen verletzt würden, dürfe ein solchermaßen beschafftes Beweismittel nicht verwertet werden. Es werde daher beantragt, die rechtswidrig erlangten Beweismittel im Abgabenverfahren im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht zu berücksichtigen (siehe Seite 27 des Beschwerdeschreibens; siehe auch Seite 7 des Beschwerdeschreibens). Gegen die Verfahrenswiederaufnahmen bringt die Beschwerdeführerin ua. vor, dass hinsichtlich des Jahres 2008 gar keine Tatsachen neu hervorgekommen sein könnten. Unterlagen und angeblich steuerlich relevante Tatsachen stammten aus Zeitpunkten, die nach dem Erwerb der Beteiligung und nach der Erlassung des Feststellungsbescheides 2008 lägen. Die vor Bescheiderlassung erstellten Unterlagen gäben entweder die subjektive Wahrnehmung eines Mitarbeiters wieder oder wiesen inhaltlich keinerlei Konnex zu gegenständlicher Beteiligung auf oder seien nicht für die Beschwerdeführerin erstellt worden (siehe Seite 14-15 des Beschwerdeschreibens).

Mit **Schreiben vom 08.04.2016** brachte auch der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter die Beschwerden gegen die genannten Bescheide ein und beantragte deren Aufhebung. Zur Begründung wurde ua. vorgebracht, dass die Wiederaufnahmebescheide rechtswidrig seien, weil die belangte Behörde darin pauschal auf den Schlussbericht verweise, ohne die neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel zu benennen (siehe Seite 6). Es genüge als Begründung keinesfalls, auf behördliche Ermittlungen hinzuweisen (siehe Seite 6). Die im Prüfungsbericht wiedergegebene Aussage des ***H*** sei aktenwidrig. Eine Aussage dahingehend, dass der Beschwerdeführer mit ***H*** nur dann Kontakt aufgenommen habe, wenn er „einen Betrag für die Höhe der Verlustzuweisung hatte“, sei dem Protokoll nicht zu entnehmen. Vielmehr habe ***H*** ausgesagt, dass die Anfragen des Beschwerdeführers sich um den Wohnungsbestand der einzelnen Gesellschaften gedreht hätten. Dies belege, dass das Interesse des Beschwerdeführers in der Erzielung von Gewinnen aus dem Immobilienhandel gelegen sei und nicht in der steuerlichen Verlusterzielung (siehe Seite 7). Die belangte Behörde zeige weder in den angefochtenen Bescheiden noch im Prüfbericht auf, worauf sie ihre Meinung stütze, dass § 2 Abs. 2a EStG 1988 anzuwenden wäre. Vielmehr führe sie im Prüfbericht auf den Seiten 5 bis 6 nur allgemeine rechtliche Ausführungen zur Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 aus, ohne festzustellen, inwiefern die Norm auf den konkreten Sachverhalt zu subsumieren wäre (siehe Seite 7). Wenngleich die Behörde nicht explizit darauf hinweise, ließen ihre Ausführungen jedoch darauf schließen, dass eine Qualifikation der Beschwerdeführerin unter TS 2 des § 2 Abs. 2a EStG 1988 nicht angenommen werde. (siehe Seite 8). Zentral und von der belangten Behörde im gegenständlichen Fall auch adressiert sei das Verlustausgleichsverbot des TS 1 des § 2 Abs. 2a EStG 1988, welches nach in dieser Beschwerde vertretener Auffassung im gegenständlichen Fall nicht vorliege (siehe Seite 9). Eine Bewerbung der Vorteile durch professionelle Anbieter sei Voraussetzung. Die belangte Behörde lasse weitere Hinweise, was als „Steuervorteil“ anzusehen sei bzw. wie die „Bewerbung“ auszusehen habe, vermissen (siehe Seite 10). Die

Vorschrift verstoße gegen das verfassungsrechtlich geforderte Bestimmtheitsgebot, da diese Norm eine Unzahl unbestimmter und unbestimmbarer Gesetzesbegriffe enthalte (siehe Seite 10-11). Sollte man dennoch davon ausgehen, dass die Rechtslage nicht gegen Verfassungsrecht verstoße und maßgeblich auf die Bewerbung des Steuervorteils abzustellen sei, dann seien die dem Prüfbericht als Beilage angeschlossenen Bewerbungen auf der Homepage der ***Bank1*** dahingehend zu würdigen, dass die Bewerbung eines ausreichenden steuerlichen Vorteils nicht erfolgt sei. Weder würden durch diese Auszüge der Homepage Modelle beworben, noch ergebe sich daraus, dass mit einem zu erwartenden Beteiligungsverlust geworben werde (siehe Seite 11). Die Bewerbung betreffe ausschließlich die Investition in Immobilien. Gegen die Anwendbarkeit des Grundtatbestandes spreche weiters, dass sich nicht erschließen lasse, worin der Steuervorteil gelegen sei bzw. welches konkrete Ausmaß er umfasse. Keinesfalls sei gegenüber dem Beschwerdeführer mit einem konkreten Steuervorteil geworben worden (siehe Seite 11-12). Nach der Finanzverwaltung stehe der steuerliche Vorteil jedenfalls dann nicht im Vordergrund, wenn es sich um eine Beteiligung mit einem hohen außersteuerlichen Risiko handle, da in derartigen Fällen das hohe außersteuerliche Risiko den steuerlichen Vorteil überlagere (siehe Seite 12). Der Beschwerdeführer sei mit seinen Immobilieninvestments ein außersteuerliches und somit beachtliches Risiko eingegangen, welches darin bestehe, dass er eine Einlage von mehr als 5 Mio. € in die Kommanditgesellschaften getätigt habe (zu welchen auch die Beschwerdeführerin gehöre), die bei Scheitern des zugrunde liegenden Immobiliengeschäftsmodells endgültig verloren wären, das Aufgehen des Geschäftsmodells (Wertsteigerung durch Wegfall von günstigen Altmietverträgen zum Friedenszins mit anschließender Renovierung und Weiterveräußerung - bei gleichzeitigem Anfall von laufenden hohen Kosten für die Instandhaltung, Finanzierung und Verwaltung während der Vermietung) vom Zeitfaktor abhängig ist, und ausreichende Wertsteigerungen der Immobilien eintreten müssten, um die laufenden Strukturkosten abzudecken. Auch aufgrund des Risikoarguments scheide eine Anwendung des Grundtatbestands aus (siehe Seite 12-13). Wenn nicht schon dem Grunde nach eine Beteiligung vorliege, bei der das Erzielen steuerlicher Verluste im Vordergrund stehe, sei in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Regelbeispiels des TS 1 des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorlägen. Es sei daher zu prüfen, ob ein „allgemeines Angebot des Erwerbs oder des Eingehens derartiger Beteiligungen“ bestanden habe und ob „auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung erreichbare Renditen, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Rendite vor Steuern betragen“ erreichbar wären (siehe Seite 13). Gegen das Vorliegen der von den EStR 2000 aufgestellten Voraussetzungen spreche im vorliegenden Sachverhalt, dass der Beschwerdeführer das neue Modell im Jahr 2005 im persönlichen Gespräch mit ***J*** und ***G*** vorgestellt, somit im Kreis von Geschäftspartnern (und völlig unabhängig von irgendeiner Form eines allgemeinen Angebots oder einer jedermann zugänglichen Internet-Werbung) vorgestellt worden sei, dass nachweislich des Internetarchivs der WPB (archive.org) im Jahr 2005 auf der Homepage der ***Bank1*** keine Werbung mit

Steuerersparnis festzustellen sei, dass auch in den Jahren nach 2005 keine konkrete Bewerbung des „Grundstückshandelsmodells“ auf der Homepage der ***Bank1*** festzustellen sei (insbesondere seien keine Ausführungen auf der Homepage zu finden, wie ein Grundstückshandelsmodell funktioniere und welcher konkrete Steuervorteil für den typischen Steuerpflichtigen resultiere), dass der Beschwerdeführer damals nicht Kunde der ***Bank1*** gewesen sei (somit habe das Modell ihm auch nicht als „guten Kunden“ der ***Bank1*** vorgestellt worden sein können), und dass das nachfolgende Engagement des Beschwerdeführers in den einzelnen Mitunternehmerschaften über jenes eines bloß kapitalistisch beteiligten Mitunternehmers hinausgegangen sei (siehe Seite 14). Das Tatbestandsmerkmal des „allgemeinen Angebots“ liege somit nicht vor (siehe Seite 15). Zum Renditevergleich ist dem Beschwerdeschreiben zu entnehmen, dass die in Beilage ./3 befindliche Excel-Berechnungen zeige, dass § 2 Abs. 2a EStG 1988 nicht erfüllt sei, weil nicht mehr als zweifache Rendite gegeben sei (Zinssatz vor Steuern 3,35%; Zinssatz nach Steuern 6,03%; Verhältnis 1,798). Die „Rendite nach Steuern“ sei nicht doppelt so hoch wie die „Rendite vor Steuern“, sodass auch das zweite gesetzliche Kriterium des Regelbeispiels des § 2 Abs. 2a EStG 1988 nachweislich nicht erfüllt sei (siehe Seite 17). Aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Steuerung des Abflusses von Betriebsausgaben beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 liege aus dem Grund der Planung der Höhe der Anschaffungen von Grundstücken im Zusammenhang mit den Lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit kein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vor (siehe Seite 20). Auch könne hinsichtlich des Einsatzes mehrerer Kommanditgesellschaften („Jahresgesellschaften“) durch den Beschwerdeführer kein Missbrauch nach § 22 BAO vorgeworfen werden, weil die höchstgerichtliche Rechtsprechung diese Freiheit einräume und in den gegenständlichen Jahren zugleich auch beachtliche Gründe außerhalb der Einkommensteuer für den Immobilienerwerb über mehrere Mitunternehmerschaften sprächen (siehe Seite 21).

Die belangte Behörde wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidungen (Sammelbescheiden) vom 23.05.2019 als unbegründet ab. Den Bescheidebegründungen ist gleichlautend zu entnehmen, dass im Zuge der Hausdurchsuchung der ***Bank1*** am 29.04.2015 sowohl eine PowerPoint-Präsentation, als auch ein Konzept zum Immobilienhandel in einer Personengesellschaft gefunden worden seien. In beiden Dokumenten findet sich unter dem Punkt „WARUM ZEICHNET EIN ANLEGER EINE BETEILIGUNG“ folgende Begründung: „Möglichkeit der steuerlichen Verwertung von negativen Einkünften zur Reduzierung der Einkommensteuer.“ Auf derselben Seite folge eine Berechnung der Steuerersparnis. Allerdings sei ein „öffentliches Angebot“ iSd § 97 für das Vorliegen eines allgemeinen Angebots nicht erforderlich. Auch das Erkenntnis des VwGH vom 21.2.2018, Ro 2016/13/0027, welches in die Rz 165 der EStR 2000 eingearbeitet wurde, erläutere, dass eine Bewerbung mit einem zu erwartenden Beteiligungsverlust zu einer Erfüllung des Tatbestandes des § 2 Abs. 2a EStG 1988 führe. Es bedürfe einer Abwägung der Intensität der Bewerbung des steuerlichen Vorteils mit

anderen in Aussicht gestellten Vorteilen der Beteiligung. Stehe auf Grund der Intensität der Bewerbung der steuerliche Vorteil aus der Beteiligung im Vordergrund, seien weitere Überprüfungen des allgemeinen Angebotes der Beteiligung sowie des Verhältnisses von Rendite vor Steuern und Rendite nach Steuern nicht mehr anzustellen. Es liege dann jedenfalls eine Beteiligung vor, die unter den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 2a EStG 1988 falle. Insgesamt seien in dieser Beteiligungsform 32 Kommanditgesellschaften gegründet worden, was ein Indiz für das allgemeine Angebot darstelle, da nicht immer die gleichen Personen an den KGs beteiligt seien. In allen Fällen sei der Firmensitz der KG auch der Sitz der ***Bank1***. Tatbestandsmerkmal des § 2 Abs. 2a EStG 1988 sei das Erzielen steuerlicher Vorteile, wobei im Gesetz selbst keine Kriterien angeführt seien, die zur Verwirklichung des Grundtatbestandes des § 2 Abs. 2a EStG 1988 führten. Ein Verlustausgleich sei jedenfalls dann nicht mehr möglich, wenn der Steuervorteil aus der Beteiligung dominiere. Das sei gegeben, wenn das Eingehen der Beteiligung mit Steuervorteilen aus einem zu erwartenden Beteiligungsverlust durch professionelle Anbieter beworben werde. Bloße Hinweise auf Beteiligungsverluste aus Gründen der Prospekthaftung stellten keine Bewerbung dar (Rz 165 EStR 2000). Entsprechend den Richtlinien seien somit weitere Überprüfungen des allgemeinen Angebotes der Beteiligung sowie des Verhältnisses von „Rendite vor Steuern“ und „Rendite nach Steuern“ nicht mehr anzustellen. Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass im vorliegenden Modell ein hohes außersteuerliches Risiko vorliege und somit die Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 verwehrt wäre, sei insoweit nicht nachvollziehbar, da der treuhändig gehaltene Kommanditist nur mit der Haftungseinlage hafte und der Komplementär eine Haftungsfreistellung seines Dienstgebers zugesichert bekomme. Um eine Reduzierung der Einkommensteuer über den Betrag der Einlage zu erzielen, sei es zudem notwendig gewesen, die Finanzierung der Wohnungskäufe zu zwei Drittel mit Fremdkapital zu finanzieren. Das Fremdkapital werde nicht von der ***Bank1*** selbst zu Verfügung gestellt, allerdings erhält diese eine Vermittlungsprovision. Das Pfandrecht für den jeweiligen Kreditgeber sei im Grundbuch eingetragen. Das Naheverhältnis zum Verkäufer der Immobilien sei bereits im BP-Bericht beschrieben worden und sei nach Ansicht der Außenprüfung ein weiteres Indiz auf Ausbleiben des hohen außersteuerlichen Risikos. Zu den Verfahrenswiederaufnahmen ist der Bescheidebegründung zu entnehmen, dass eine Offenlegung der Bewerbung der steuerlichen Vorteile hätte stattfinden müssen, um den Sachverhalt vollständig rechtlich subsumieren zu können. Diese neuen Tatsachen seien somit zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Behörde nicht bekannt gewesen. Die neu hervorgekommenen Tatsachen gründeten sich auf Dokumente, welche im Zuge einer Hausdurchsuchung am 29.04.2015 in den Räumlichkeiten der ***Bank1***, deren Adresse auch zugleich Firmensitz der Kommanditgesellschaft sei, gefunden worden seien.

Mit **Schreiben vom 12.06.2019** stellte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter ohne weiteres Vorbringen die Vorlageanträge gegen die Beschwerdeverentscheidungen.

Mit **Schreiben vom 25.06.2019** stellte auch die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter die Vorlageanträge gegen die Beschwerdeentscheidungen. Dem Schreiben ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass die Beschwerdeentscheidung den mangelnden zeitlichen Zusammenhang zwischen dem Erstellungszeitpunkt der Beilagen der Niederschrift und dem Erstellungszeitpunkt der Beilagen der Beschwerdeentscheidung und dem Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung im Jahr 2008 bzw. dem Zeitpunkt der Erlassung der Feststellungserklärung für das Jahr 2008, 07.09.2009, mit keinem Wort würdige, dass nicht erwähnt werde, dass die Beilagen laut Beschwerdeentscheidung nicht die Beschwerdeführerin betreffen, dass das „eindeutig nicht existente Thema Naheverhältnis“ als Begründung herangezogen werde und dass zu dem eigentlichen Thema - nämlich warum § 2 Abs. 2a EStG 1988 anzuwenden sei - außer Zitaten keinerlei erkennbare Argumente enthalten seien (siehe Seite 2 des Vorlageantragsschreibens). Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 21.02.2018, Ro 2016/13/0027, ergebe sich klar, dass die bisher vertretene Meinung der Finanzverwaltung verfehlt sei. Das bloße Bewerben mit Verlusten per se führe nicht zu einer Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988. Diese Rechtsansicht des VwGH sei nunmehr auch von der Finanzverwaltung übernommen und die Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 165 genau in diesem Punkt geändert worden und genau jener Satz, der in der Beschwerdeentscheidung angeführt werde, und jener Satz, der diese Rechtsansicht nochmals explizit bekräftigt habe, seien gestrichen worden. Auf der Grundlage dieser VwGH-Entscheidung ergebe sich somit klar, dass nicht jedes Bewerben von Steuervorteilen zur Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 führen könne. Es sei vielmehr zu hinterfragen, ob das Bewerben so intensiv gewesen sei, dass der Steuervorteil im Vordergrund habe gestanden sein können (siehe Seite 2-3 des Vorlageantragsschreibens). Normadressat des § 2 Abs. 2a EStG 1988 sei „eindeutig und logischerweise“ der einzelne Steuerpflichtige. Aus Sicht des einzelnen Steuerpflichtigen sei zu beurteilen, ob und inwieweit Steuervorteile im Vordergrund gestanden seien (siehe Seite 3 des Vorlageantragsschreibens). Es sei daher festzuhalten, dass insbesondere nur aus dem Blickwinkel des einzelnen Treugeberkommanditisten beurteilt werden könne, ob Steuervorteile im Vordergrund gestanden seien. Aus keinem der angeführten Beweise könne dieser Schluss gezogen werden (siehe Seite 4 des Vorlageantragsschreibens). Weiters werde zu Beginn der Beschwerdeentscheidung das Thema „allgemeines Angebot“ angesprochen, obwohl der Grundtatbestand des § 2 Abs. 2a EStG 1988 dieses Tatbestandsmerkmal nicht enthalte. Aufgrund dieser Ausführungen sei klar, dass die Finanzverwaltung den Spezialtatbestand des § 2 Abs. 2a EStG 1988 anwende. Die Anwendung des Spezialtatbestandes scheitere schon aufgrund der Renditeberechnungen (siehe Seite 3 des Vorlageantragsschreibens). Es liege kein allgemeines Angebot vor, wenn das Angebot auf einen Anleger zugeschnitten sei (siehe Seite 3 des Vorlageantragsschreibens). Die vom VwGH geforderte Abwägung der intensiven Bewerbung des steuerlichen Vorteils mit anderen in Aussicht gestellten Vorteilen der Beteiligung sei der Beschwerdeentscheidung nicht einmal dem Ansatz nach zu entnehmen (siehe Seite 4 des Vorlageantragsschreibens). Zu Beginn der Beschwerdeentscheidung würden die im Zuge der Hausdurchsuchung der ***Bank1*** am

29.04.2015 gefundene PowerPoint-Präsentation sowie ein Konzept zum Immobilienhandel in einer Personengesellschaft angeführt, ohne zu erwähnen, dass die PowerPoint-Präsentation im September 2009 erstellt worden sei (siehe Seite 5 des Vorlageantragschreibens). Es werde unterstellt, dass mit Unterlagen des Jahres 2009 eine Beteiligung beworben worden sei, die bereits im Jahr 2008 (somit ein Jahr vor Erstellung dieser Dokumente) erworben worden sei (siehe Seite 5 des Vorlageantragschreibens). Die von der belangten Behörde angeführte Haftungsbegrenzung mit der Haftungseinlage des Kommanditisten sei kein zutreffendes Argument gegen ein hohes außersteuerliches Risiko: Die Aussage, dass der Kommanditist „nur“ mit der Haftenlage hafte, sei zwar korrekt, dennoch müsse sich der Kommanditist bei seiner Investitionsentscheidung die Frage stellen, ob er seine Einlage wieder zurückbekomme (siehe Seite 6 des Vorlageantragschreibens). Aufgrund des hohen Eigenkapitaleinsatzes ergebe sich klar, dass die betriebswirtschaftlichen Überlegungen im Vordergrund gestanden seien und keine durch den Ankauf von Immobilien allenfalls erzielbare Steuerstundung. Eine Fremdfinanzierung erhöhe eindeutig zusätzlich das Risiko, das bis zum Totalverlust der Einlage führen könne (siehe Seite 6 des Vorlageantragschreibens). Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren ist dem Vorlageantragsschreiben ergänzend zu entnehmen, dass beide in Fußnote 1 der Beschwerdevorentscheidung angeführten Dokumente inhaltlich keinen Konnex zur verfahrensgegenständlichen KG aufwiesen und diese Beteiligung auch in keinsten Weise bewerben würden, sodass sie objektiv nicht geeignet seien, steuerliche Vorteile dieser verfahrensgegenständlichen KG in den Vordergrund treten zu lassen (siehe Seite 6-7 des Vorlageantragschreibens). Bei der zu Fußnote 2 als Beilage angefügten nicht unterfertigten Schad- und Klagloserklärung handle es sich um ein Muster aus dem Jahr 2011 ohne jeglichen inhaltlichen Konnex zur Beschwerdeführerin. Dieses Dokument könne daher schon zeitlich nicht dazu geeignet sein, als „neu hervorgekommene Tatsache“ hinsichtlich des Jahres 2008 qualifiziert zu werden (siehe Seite 7 des Vorlageantragschreibens). Inwiefern das als Beilage 3 bezeichnete Dokument „Beilage Fußnote 9 - Händischer Aktenvermerk Dietler.pdf“, das laut Dokument das Jahr 2010 betreffe, eine für die Bescheiderlassung des Jahres 2008 neu hervorgekommene Tatsache sein solle, sei nicht erklärbar (siehe Seite 7 des Vorlageantragschreibens). Abschließend beantragt die Beschwerdeführerin nochmals, die rechtswidrig erlangten Beweismittel im Abgabungsverfahren bei der Beweiswürdigung nicht zu berücksichtigen (siehe Seite 8 des Vorlageantragsschreibens).

Mit **Vorlagebericht vom 07.04.2020** (OZ 61) legte die belangte Behörde die Bescheidbeschwerden der Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht ohne Darstellung des Sachverhaltes, ohne Nennung der Beweismittel und ohne Stellungnahme vor.

Mit **Vorlagebericht vom 06.10.2020** legte die belangte Behörde die Bescheidbeschwerden des Beschwerdeführers dem Bundesfinanzgericht vor. In der Stellungnahme führt die belangte Behörde aus, dass der Begriff „Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften“ grundsätzlich weit auszulegen sei. Das entspreche dem Zweck der Regelung, unerwünschte Steuergestaltungen und geplante Fehlinvestitionen, die zu Budgetausfällen führten, zu

vermeiden. Die Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 bedinge das Im-Vordergrund-Stehen steuerlicher Vorteile. Maßgebend sei das subjektive Kriterium des „Im-Vordergrund-Stehens“ steuerlicher Vorteile, also der Absicht, Verluste erzielen zu wollen. Die ***V-GmbH*** sei nicht nur Gesellschafterin der Beschwerdeführerin, sondern auch Treuhänderin von insgesamt 32 mit Immobilien handelnden Kommanditgesellschaften gewesen. Die Außenprüfung vertrete die Ansicht, dass die Beschwerdeführerin ausschließlich zum Zwecke der Ausnutzung steuerliche Vorteile gegründet worden sei und Verlustzuweisungen geplant gewesen seien. Aufgrund der in den Fußnoten 8 bis 12 genannten Beilagen werde davon ausgegangen, dass § 2 Abs. 2a EStG 1988 anwendbar sei. Laut Ansicht der Außenprüfung unterstreiche die Gründung weiterer Kommanditgesellschaften in den Folgejahren die steuerfreundliche Planung. Im Zuge der Hausdurchsuchung am 29.04.2015 sei ua. ein handschriftlicher Aktenvermerk sichergestellt worden, welcher aufgrund eines Telefonats mit dem Beschwerdeführer geführt worden sei, welcher auf die Höhe des zugewiesenen Verlustes im Verhältnis zu seinen Einkünften eingehe. Die Bescheidbeschwerden seien als unbegründet abzuweisen.

Mit **Schreiben vom 07.10.2020** (OZ 139) brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers im Zuge weiterer rechtlicher Ausführungen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht beim Bundesfinanzgericht vor, der Beschwerdeführer habe sich an von der ***V-GmbH*** errichteten Kommanditgesellschaften als Kommanditist beteiligt. Diese Kommanditbeteiligung habe er - aufgrund eines umfassenden Service-Angebots der ***Bank1*** und zudem auch aus Publizitätsgründen - allerdings nicht direkt, sondern treuhändig über die ***V-GmbH*** (dh. die ***V-GmbH*** habe als Treuhänder, der Beschwerdeführer als Treugeber agiert) gehalten. Als Komplementär und Geschäftsführer der Immobilien-Kommanditgesellschaften habe eine natürliche Person, nämlich ein Mitarbeiter/Prokurist/Geschäftsführer aus der Wiener Privatbank Gruppe agiert. Die jeweilige Kommanditgesellschaft habe in der Folge ihre Geschäftstätigkeit aufgenommen, indem sie Immobilien an- und verkaufte. Die jeweilige Kommanditgesellschaft habe keine Jahresabschlüsse nach UGB erstellt und habe ihren steuerlichen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 (sog. Einnahmen-Betriebsausgaben-Rechner) ermittelt (siehe Seite 1). Der Beschwerdeführer sei laut seiner eigenen Aussage vom 18.08.2015 individuell von den Herren ***J*** und ***G*** auf diese Veranlagungsmöglichkeit angesprochen worden, er sei zu diesem Zeitpunkt weder Kunde der ***Bank1*** gewesen noch sei ihm überhaupt eine allfällige Werbung auf der Homepage der ***Bank1*** bekannt gewesen. Darüber hinaus sei damals der steuerliche Vorteil aus der Beteiligung eindeutig nicht im Vordergrund gestanden (Seite 7). Bei den Liegenschaften, die von den einzelnen Kommanditgesellschaften erworben worden seien, habe es sich um Liegenschaften in einem äußerst schlechten Zustand gehandelt (vor allem von Wohnungen der Kategorie D - Substandard Eigentumswohnungen), die vermietet und mietengeschützt (teilweise sogar mit Friedenszins belastet) und aus denen nur ein sehr geringer Mietzins zu erzielen gewesen sei. Diese Wohnungen seien erworben worden,

um sie gänzlich und rundum zu sanieren (Meliorisation), diese bestandsfrei zu bekommen und in der Folge mit hohen Wertsteigerungen (ob der vorgängigen Meliorisation sowie Nicht-Belegung durch Mieter) zu verkaufen. Das hohe Risiko bei dieser Tätigkeit habe vor allem darin bestanden, dass die Bestandsfreiheit gar nicht oder nicht rasch genug eintrete, die Zinsen für das aufgenommene Fremdkapital aber dennoch laufend zu bedienen seien, die Summe der möglichen Zinszahlungen das gesamte Eigenkapital aufzehre und somit das eingesetzte Eigenkapital verloren gehe. Das Investment mache daher auch dann noch Sinn, wenn man den Steueraspekt komplett ausblende, ermögliche es doch, aufgrund der „Verbesserung“ der Wohnungen (Meliorisation) wesentlich höhere Verkaufspreise zu erzielen, was dem Ziel eines rational handelnden Investors entspreche (siehe Seite 8). Der Beschwerdeführer sei kein kapitalistisch beteiligter Kommanditist gewesen, sondern sei stets als Mitunternehmer anzusehen gewesen. Dies ergebe sich aus den folgenden Umständen: Aus dem Protokoll über die Einvernahme von ***H*** ergebe sich, dass der Beschwerdeführer stets mit ***H*** hinsichtlich der Angelegenheiten der jeweiligen Gesellschaften, an denen der Beschwerdeführer beteiligt gewesen sei, Kontakt aufgenommen habe. Die wesentlichen Entscheidungen hinsichtlich der Immobilien seien stets vom Beschwerdeführer getroffen worden. Es handelte sich dabei vor allem um folgende Entscheidungen: die Auswahl der Wohnungen, die gekauft wurden aus einem Gesamtportfolio, Auswahl des Bezirkes, Auswahl der Wohnungsgröße, Auswahl des Stockwerkes; Untersuchung der Mietpartei und etwaiger Rechtsnachfolger hinsichtlich eines möglichen Eintrittsrechtes in die Mietrechte, Zustimmung zum Kauf einer bestimmten Wohnung mit Preisfixierung und etwaiger Zustimmung zu sonstigen Konditionen, etc. (siehe Seite 8). Am Ende des jeweiligen Jahres sei die verfügbare Liquidität für weitere Wohnungskäufe abgesprochen worden. Ziel sei es gewesen, keine Liquidität auszuschütten, sondern diese in neuen Wohnungskäufen wieder zu veranlagern. Der Beschwerdeführer habe jährlich die Bestandsrenditen und die laufenden Kredite geprüft. Es habe in jeglicher Hinsicht einen regen Informationsaustausch zwischen dem Beschwerdeführer und der ***Bank1*** gegeben, der überwiegend über Telefon erfolgt sei (siehe Seite 9). Das Immobilienmanagement der Immobilien der Beschwerdeführerin werde durch die ***Bank1*** bzw. durch eine Tochtergesellschaft vorgenommen. Die ***Bank1*** (Dienstgeber) habe sich verpflichtet, den Komplementär (Dienstnehmer) für jene Rechtshandlungen schad- und klaglos zu halten, die der Komplementär in seiner Funktion als Geschäftsführer bzw. persönlich haftender Gesellschafter im Rahmen des durch die ***Bank1*** bzw. durch eine ihrer Tochtergesellschaften vorgenommene Immobilieninvestments vornehme (siehe Seite 9). Im gegebenen Fall seien sämtliche Liegenschaften unstrittig mit der Absicht erworben, die Liegenschaften nach deren Sanierung wieder (gewinnbringend) zu verkaufen, was auch in vielen Fällen mit Erfolg erfolgt sei. Seien Liegenschaften bisher nicht verkauft worden, liege dies entweder darin begründet, dass man die „Altmietler“ noch nicht „los wurde“ oder sich bisher schlicht und einfach kein Käufer gefunden habe. Die Absicht, die Liegenschaften zu einem späteren Zeitpunkt zu verkaufen, habe sich dadurch allerdings nicht geändert (siehe Seite 14).

Bei seiner **Einvernahme durch das Bundesfinanzgericht am 15.10.2020** gab der Beschwerdeführer niederschriftlich an, er sei noch als Kommanditist an der Beschwerdeführerin (treuhändig) beteiligt und plane keinen Ausstieg. Er sei auch noch als Kommanditist an den anderen acht Kommanditgesellschaften (treuhändig) beteiligt. Vor den neun Kommanditgesellschaften habe es keine Immobilienbeteiligung dieser Art gegeben. Sein Interesse sei der langfristige Vermögensaufbau gewesen. Er sei auf der Suche nach Wohnungen für seine Kinder gewesen. Dadurch sei er zur *****C*****, jetzige *****Bank1*****, vermittelt worden. Die Eigentümer seien *****G***** und *****J***** gewesen. Er habe im Gespräch mit *****J***** sein Interesse an Investitionen in den Wiener Wohnungsmarkt bekundet. Die *****Bank1***** habe ein Modell entwickelt gehabt, das als gesamtes Paket angeboten worden sei. Es sei das Modell eines Realitätenhändlers gewesen. Das Modell habe alle Vorteile für einen langfristigen Vermögensaufbau gehabt. Die Vorteile des Modells seien für ihn gewesen, dass alle Leistungen aus einer Hand von der Wiener Privatbank angeboten worden seien: Erwerb der Wohnungen, Zurverfügungstellung der Finanzierung, Verwaltung der Wohnungen, „Bilanzierung“ der einzelnen Kommanditgesellschaften, Verkauf der Wohnungen. Es habe mit der steuerlichen Tangente nur am Rande zu tun gehabt. Das Modell gelinge nur, wenn Wohnungen in großer Zahl erworben würden, damit ausreichend Wohnungen zum Weiterverkauf frei würden. Hohe Erträge aus dem Verkauf ermöglichten dann eine ausreichende Durchschnittsrendite. Es sei möglich, den doppelten Einstandspreis zu erzielen. Die 725.000 € Einlage in die Beschwerdeführerin seien aus seiner Vermögenssphäre gekommen. Es habe von seinem Einkommen als Angestellter gestammt und er habe es von seinem Bankkonto überwiesen. Er habe keine Geldnachsüsse an die Beschwerdeführerin leisten müssen. Er habe aber einige Einschüsse zur Kreditreduzierung aus privaten Mitteln getätigt. Die Verbesserung von Wohnungen vor dem Verkauf sei in den meisten Fällen erfolgt. Der optische und qualitative Zustand habe zu höheren Verkaufserlösen geführt. Insgesamt habe die Verbesserung trotz der Kosten höhere Erträge gebracht. Wenn ihm vorgehalten werde, dass in den Streitjahren nur geringe Investitionskosten ersichtlich seien, so gebe er an, dass es sein mag, dass damals die Sanierungskosten im Kaufpreis nicht abgedeckt gewesen wären. Seine Ansprechperson betreffend seine Beteiligung an der Beschwerdeführerin sei nur *****H***** gewesen. Sein Betreuer betreffend seine Beteiligung an der Beschwerdeführerin sei auch *****H***** gewesen. Es habe ein Entgelt für die Betreuungstätigkeit des Projekts [Beschwerdeführerin] an die *****Bank1***** gegeben. Es habe sich dabei um Verwaltungsgebühren in Höhe von jährlich zwischen 10.000 bis 12.000 € gehandelt. Sonst habe es keine Honorare an die *****Bank1***** gegeben. Als Grundlage für die vierteljährlichen Verwaltungsgebühren habe es eine schriftliche Vereinbarung mit der *****Bank1***** gegeben. Hinsichtlich der mit den Verwaltungsgebühren abgegoltenen Leistungen verweise er auf die Leistungen, die er anfänglich geschildert habe. Der Grund für die Umschuldung im Juli 2011 sei gewesen, dass die Konditionen bei der *****Bank1***** nicht passend gewesen seien. Die Volksbank hätte günstigere Konditionen hinsichtlich der Kreditzinsen gehabt. Die Beteiligungen seien auf unbestimmte Zeit geplant gewesen. Die Beteiligung sei nicht auf eine Mindestdauer

von sieben Jahren geplant gewesen. Er könne nicht nachvollziehen, warum im Gesellschaftsvertrag vom 24.11.2008 vereinbart gewesen sei, dass der Treuhandkommanditist das Gesellschaftsverhältnis erstmals zum 31.12.2015 kündigen könne (Punkt VIII. 1.). Seine Investition sei sicher nicht auf sieben Jahre geplant gewesen, sondern zeitlich unbegrenzt. Er könne auch die Bestimmung in der Kreditvertragsurkunde vom 29.12.2008, wonach die Laufzeit des Kredites spätestens am 31.12.2015 ende (Punkt 4.2), wobei der Kreditnehmer den Kreditbetrag bei Laufzeitende in einem rückzuführen habe (Punkt 4.3), heute nicht mehr nachvollziehen. Er habe die Beteiligung unbefristet geplant. Es habe mehrere Gründe für Jahresgesellschaften gegeben. Außersteuerliche Gründe seien gewesen, dass bei einer einzigen Gesellschaft das Risiko zu hoch gewesen wäre. Außerdem hätten Banken Großkreditgrenzen. Am Rande sei auch die Wahrung einer gewissen Anonymität entscheidend gewesen. Er habe keine Gesellschaft mit mehreren hundert Wohnungen haben wollen. Dies hätte den Weg in die Presse gefunden. Außerdem sei es der Wunsch der ***Bank1*** gewesen, die jährlichen Investitionen als Jahresinvestitionen verwalten zu können. Es sei ihm ausschließlich um den langfristigen Aufbau von Vermögen gegangen. Die steuerliche Verwertung von Verlusten sei dabei für ihn nicht vorrangig gewesen. Man habe ihm bei der Vorstellung des Modells gesagt, dass es zu keiner Steuervermeidung, sondern nur zu einer Steuerverschiebung komme. Auf die Frage, ob für seine jährliche Einkommensteuer vor Ablauf des Kalenderjahres Ausgaben durch Wohnungserwerbe von (neu zu gründenden oder bestehenden) Immobilien-Kommanditgesellschaften geplant worden seien, gebe er an, er sei vor Jahresende an ***H*** herangetreten und habe ihm gesagt, in welcher Höhe er Investitionen für das laufende Jahr vornehmen möchte. Er weise darauf hin, dass es in all den Jahren eine (in der Niederschrift irrtümlich: keine) Einkommensteuerentrichtung seinerseits gegeben habe. Der Steuerausgleich sei nicht entscheidend für die Höhe seiner Investitionen gewesen. Es habe Jahre gegeben, wo die ***Bank1*** seine Wünsche betreffend eines weiteren Erwerbes nicht habe erfüllen können, weil es keine passenden Wohnungen gegeben habe. Die Wohnungsverkäufe seien der Grund für den Erwerb neuer Wohnungen durch die verkaufende Immobilien-Kommanditgesellschaft gewesen. Da es um langfristigen Vermögensaufbau gegangen sei, habe er laufend in Wohnungen investieren und nicht Liquidität entnehmen wollen. Die Betätigung habe sich nicht wegen des Wegfalls des sofortigen Betriebsausgabenabzugs für Wohnungserwerbe durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 – 1. StabG 2012 geändert, sondern weil er zu der Zeit seine Tätigkeit als ***X*** beendet habe und deshalb ein geringeres Einkommen als vorher gehabt hätte. Das Grundprinzip habe sich nicht geändert. Er habe weiter investiert. Nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 – 1. StabG 2012 habe er sich nicht noch einmal an einer Immobilien-Kommanditgesellschaft (treuhändig) beteiligt, weil er aufgrund der Beendigung seiner Tätigkeit als ***X*** nicht mehr über die finanziellen Mittel verfügt habe. Ob die Beschwerdeführerin nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 – 1. StabG 2012 noch eine oder mehrere Wohnungen erworben habe, könne er nicht mit Sicherheit sagen. Es könne daran liegen, dass keine Wohnung mehr frei geworden sei. Es sei bei Gründung der Beschwerdeführerin kein Teil des Plans gewesen, irgendwann die Betriebsaufgabe oder die

Beteiligungsveräußerung unter Inanspruchnahme der Ermäßigung der Progression vorzunehmen. Es könne sein, dass Erträge aus Verkäufen in Käufe von anderen Kommanditgesellschaften geflossen seien. In Summe seien aber alle Erträge wieder reinvestiert worden. Er habe aktiv auf die Tätigkeiten der Gesellschaft Einfluss genommen, u.a. Auswahl der Wohnungen nach Bezirk, nach Größe der Wohnungen und Alter der Mieter sowie nach Art des bestehenden Mietvertrages. Er habe sich um Kreditgestaltung, Restaurierung bis hin zum Verkauf der Wohnungen eingebracht. Er sei in der gesamten Kette involviert gewesen, überwiegend über Telefon.

Die Beschwerdeführer haben den Antrag auf mündliche Verhandlung und den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgenommen (OZ 253 und 254).

Das Bundesfinanzgericht hat über die im gemäß § 267 BAO gemeinsamen Verfahren verbundenen Bescheidbeschwerden erwogen:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann ua. von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 1 BAO).

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung (nun: Beschwerde) bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031).

Für die Wiederaufnahme eines Verfahrens genügt nicht allein das Hervorkommen von Wiederaufnahmegründen, vielmehr muss zu dieser Voraussetzung die Gewissheit treten, dass die Kenntnis der Wiederaufnahmegründe tatsächlich zu einem anders lautenden Bescheid im Abgabenverfahren führt (VwGH 04.12.1969, 0859/69). Nach § 303 BAO führt eine neu hervorgekommene Tatsache nur dann zur Wiederaufnahme, wenn die Kenntnis dieses Umstandes seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nicht jedes Neuhervorkommen einer Tatsache, sondern erst der Zusammenhang mit einem sonst anders lautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme des Verfahrens. Daher ist die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid schon im Wiederaufnahmeverfahren zu prüfen (vgl. VwGH 02.03.2006, 2002/15/0017). Für die Beurteilung, ob die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte,

ergibt sich daher die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiell-rechtlichen Streitfrage einzutreten (vgl. VwGH 22.12.1965, 2215/64).

Zur Frage des Vorliegens von Einkünften aus Gewerbebetrieb (Grundstückshandel):

Mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 07.10.2020 brachte der Beschwerdeführer dazu in rechtlicher Hinsicht vor, dass die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen nach der Rechtsprechung des VwGH davon abhängen, ob es dazu bestimmt sei, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens zu dienen. Es komme somit auf die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes an, die unter anderem aus der tatsächlichen Nutzung des Gegenstandes abzuleiten sein könne. Sei ein gewerblicher Grundstückshandelsbetrieb gegeben, bestehe eine gewisse Vermutung, dass die diesem Betrieb zugehörigen Grundstücke dem Umlaufvermögen zuzurechnen seien. Nur wenn eine solche objektive Funktionsbestimmung nicht mit Sicherheit möglich sei, sei die subjektive Widmung als letztlich entscheidendes Abgrenzungskriterium heranzuziehen (siehe Seite 11-12). Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen werde zum Grundstückshandel und damit zum Gewerbebetrieb, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgten. Für die Beurteilung der Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliege, seien auch Grundstückveräußerungen durch Miteigentumsgemeinschaften und vermögensverwaltende Personengesellschaften, an denen der Steuerpflichtige beteiligt sei, zu berücksichtigen (siehe Seite 12). Zur Beurteilung der Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliege, böten sich bestimmte, objektiv erkennbare Kriterien an. Grundstückshandel bestehe im Umschichten von Vermögen durch Anschaffung und Veräußerung, während bei der Vermögensverwaltung die Anlage und Nutzung des Vermögens im Vordergrund stehe. Einzelne Zu- und Verkäufe schlossen Vermögensverwaltung noch nicht aus. Eine umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit spreche nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung für ein planmäßiges Vorgehen und damit für eine nachhaltige zu gewerblichen Einkünften führende Tätigkeit. Eine zahlenmäßige Grenze an An- bzw. Verkaufsvorgängen, ab deren Überschreiten regelmäßig gewerblicher Grundstückshandel vorliege, bestehe nicht. Der Verwaltungsgerichtshof beurteile die mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb weniger Jahre als Gewerbebetrieb (siehe Seite 12-13). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei nicht auf die absolute Zahl an An- und Verkaufsvorgängen, sondern auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung abzustellen. Bei bestehender beruflicher Nahebeziehung könne bereits eine sehr geringe Anzahl von Verkaufsvorgängen als für die Gewerblichkeit ausreichend angesehen werden. So könnten in diesem Fall gegebenenfalls bereits zwei Verkäufe innerhalb von zwei Kalenderjahren für die Gewerblichkeit als ausreichend erachtet werden (VwGH 28.05.2008, 2008/15/0025) (siehe Seite 13). Kaufe ein Steuerpflichtiger ein Grundstück, auf dem er ein Gebäude mit 14 Wohneinheiten errichte, wobei sodann sechs Wohneinheiten veräußert und acht Wohneinheiten vermietet würden, so sei das Vorliegen gewerblicher Einkünfte zu bejahen, wenn der Plan des Steuerpflichtigen von vornherein darauf gerichtet sei, einen Teil der

Wohnungen zu verkaufen. Eine bloße Vermögensverwaltung liege diesfalls daher nicht vor. Werde die Mehrheit der Eigentumswohnungen vermietet, so seien die einzelnen Eigentumswohnungen einer gesonderten steuerlichen Betrachtung zugänglich. Auf das prozentuale Verhältnis der veräußerten zu den dauerhaft vermieteten Eigentumswohnungen komme es daher nicht entscheidend an, sofern der Tatbestand des § 23 Z 1 EStG 1988 auch sonst erfüllt sei. Die Einkünfte aus veräußerten Eigentumswohnungen seien somit zu Recht als solche aus einem gewerblichen Grundstückshandel qualifiziert worden (siehe Seite 13). Neben der Anzahl der veräußerten Objekte sei (auch) auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsgeschäften Bedacht zu nehmen. Der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, spreche - insbesondere in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richte - für gewerbliche Tätigkeit. Die Meliorisation der Liegenschaft durch Sanierung (nach der Bestandsfreiheit) und die Absicht des teureren Weiterverkaufs spreche auch beim Verkauf von wenigen Liegenschaften bereits für den gewerblichen Grundstückshandel (siehe Seite 13). Es komme nicht entscheidend auf die ursprüngliche Absicht, sondern auf das objektive Gesamtbild des Einzelfalles an. Dabei seien die besonderen Verhältnisse des Grundstücksmarktes zu berücksichtigen, woraus die Notwendigkeit einer mehrjährigen, über den einzelnen Veranlagungszeitraum hinausgehenden Betrachtung folge (siehe Seite 14). Die Form der Finanzierung sei für die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege, nicht entscheidend, das Ausmaß der Fremdfinanzierung habe aber Indizcharakter. Dementsprechend spreche die Finanzierung mittels Eigenkapital eher für Vermögensnutzung als Vermögensverwertung. Grundstücksankäufe, die weitgehend fremdfinanziert seien, seien ein Indiz dafür, dass es nicht so sehr um Vermögensveranlagung, sondern um ein planmäßiges Ausnützen von Gewinnchancen durch Grundstückshandel gegangen sei (siehe Seite 14). Grundstücksverkäufe stellten dann einen Gewerbebetrieb dar, wenn es sich um eine nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene und sich als eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellende Betätigung handle, welche nicht als eine landwirtschaftliche Betätigung anzusehen sei. Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen stelle daher keine Vermögensverwaltung, sondern einen gewerblichen Grundstückshandel dar, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund trete und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund stehe (siehe Seite 14).

Grundstücke, die trotz ihrer zwischenzeitigen Vermietung zur Veräußerung bestimmt sind, und nicht dazu, dem Betrieb (bezogen auf ihre Nutzungszeit) auf Dauer zu dienen, bilden Umlaufvermögen (VwGH 31.05.1983, 82/14/0188).

Auch Wirtschaftsgüter, die vorübergehend im Betrieb wie ein Anlagegut fungieren, gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes aber nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen, können Umlaufvermögen darstellen. Liegt ein Grundstückshandel vor, können Mietwohnhäuser auch dann als Umlaufvermögen des

Grundstückshandels angesehen werden, wenn der Abgabepflichtige an einer (zwischenzeitigen) Vermögensnutzung durch Fruchtziehung interessiert war (VwGH 13.04.2005, 2001/13/0028, unter Hinweis auf VwGH 31.05.1983, 82/14/0188).

Liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, muss die Absicht des Grundstückshändlers, einzelne Liegenschaften auf Dauer im Privat- oder Betriebsvermögen zu behalten, um daraus Vermietungseinkünfte zu erzielen, an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar sein. Wird die Vermietung durch Veräußerung vorzeitig beendet, ist es am Abgabepflichtigen gelegen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht latent von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung der Liegenschaft bieten würde. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 31. Mai 1983, 82/14/0188, ausgeführt hat, können auch Wirtschaftsgüter, die vorübergehend im Betrieb wie ein Anlagegut fungieren, gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes aber nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen, Umlaufvermögen darstellen. Liegt ein Grundstückshandel vor, können Mietwohnhäuser auch dann als Umlaufvermögen des Grundstückshandels angesehen werden, wenn der Abgabepflichtige an einer (zwischenzeitigen) Vermögensnutzung durch Fruchtziehung interessiert war (VwGH 13.04.2005, 2001/13/0028).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war im Beschwerdefall von Einkünften aus Gewerbebetrieb (Grundstückshandel) auszugehen.

Zur Frage des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft:

Mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 07.10.2020 brachte der Beschwerdeführer dazu in rechtlicher Hinsicht vor, dass ein schad- und klaglos gehaltener Komplementär auch nach Meinung des Verfassungsgerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes wegen der unbeschränkten Außenhaftung steuerlicher Mitunternehmer bleibe, was zweifelsfrei auch für einen Kommanditisten gelten müsse, der zwar Kraft seiner Stellung nur beschränkt hafte, jedoch eine hohe unmittelbare Betroffenheit vom Erfolg oder Misserfolg der gemeinsamen Unternehmung aufweise (siehe Seite 10).

Als gewerbliche Einkünfte gelten stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Gesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind (vgl. § 2 Abs. 4 EStG 1988).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie (...), sowie Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 (vgl. § 23 Z 2 und 3 EStG 1988).

Eine tatbestandsmäßige Beteiligung an Einkünften aus Gewerbebetrieb wird nur dann angenommen, wenn sie in einer sogenannten Mitunternehmerschaft besteht. Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 sind diese Einkünfte aus Gewerbebetrieb ua. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften). Entscheidend für den konkreten Fall ist somit die Frage, ob die beteiligten stillen Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Voraussetzung dafür ist, dass mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist. Dieses drückt sich in der Unternehmerinitiative und/oder im Unternehmerrisiko aus. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann, wozu auch das einem Gesellschafter zustehende Stimmrecht genügt. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt ua. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck (VwGH 23.02.1994, 93/15/0163; VwGH 29.06.1995, 94/15/0103; vgl. auch VwGH 02.04.1982, 82/13/0079,0080).

Der Beschwerdeführer hat die Herkunft der Haft- und Pflichteinlage von 725.000 € aus seiner Vermögenssphäre nachgewiesen (siehe oben), weshalb von einer Mitunternehmerschaft auszugehen war.

Zur Frage der Anwendbarkeit der Verlustausgleichs- und Verlustvortragsbeschränkung:

Gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 sind negative Einkünfte aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 vortragsfähig, wenn das **Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht**. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der **Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes** aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen. Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Die EB zur RV (1766 der Beilagen XX. GP) führen zu dieser Bestimmung aus:

„Zu Art. I Z 1 (§ 2 Abs. 2, § 2 Abs. 2a):

In das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2 – nunmehr in einen neuen Abs. 2a überführt – sollen ab der Veranlagung 2000 auch Verluste aus Betätigungen einbezogen werden, bei denen in erster Linie die Erzielung steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dazu können Betätigungen im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich gehören, wenn Steuerminderungen durch Verlustzuweisungen allgemein – insbesondere durch professionelle Anbieter – angeboten werden. Ein weiteres Indiz für die primäre Zielsetzung des Erzielens von Steuervorteilen ist aus dem angebotenen Gesamtkonzept abzuleiten. Sollte sich daraus

ergeben, daß aus Beteiligungen der angebotenen Art Renditen – ohne Anwendung der gegenständlichen Bestimmung – erreichbar wären, die nach Steuern das Doppelte einer Vergleichsrendite vor Steuern ergeben, wird damit ein Verlustausgleich ausgeschlossen sein.

Die Regelung ist in der Weise angelegt, daß nicht auf die konkreten Verhältnisse des Anlegers abzustellen ist. Irrelevant ist daher etwa der konkrete Steuersatz, dem ein Anleger unterliegt, oder die Eigen- oder die Fremdfinanzierung des Kapitaleinsatzes. Es genügt vielmehr, daß generell und allgemein eine entsprechende Renditeerzielung erreichbar wäre. Dabei wird in aller Regel in einer abstrakten Betrachtung vom Höchststeuersatz und der optimalen Ausnutzung von Steuervorteilen (etwa beim Abschichtungserlös) auszugehen sein.

Die Renditeberechnung wird sich weiters daran zu orientieren haben, zu welchem Zeitpunkt der Anleger nach der Konzeption des Modells ausscheiden wird. Dabei wird auch das wahrscheinliche Verhalten des Kapitalnehmers zu berücksichtigen sein, also etwa die (rechtzeitige) Ausnutzung von Kündigungsmöglichkeiten im Interesse einer aus der Sicht des Kapitalnehmers ‚billigen‘ Kapitalaufnahme.

Schließlich wird auf den Hintergrund der Kapitalaufnahme Bedacht zu nehmen sein. Bei Kapitalanlagen, die nach ihrer gesamten Ausgestaltung auf eine längerfristige Veranlagung des Kapitals schließen lassen (insbesondere Kapitalanlagen in Immobilien), wird der Zeitraum für die Renditeermittlung – so nicht besondere Verhältnisse auf Anderes hinweisen – grundsätzlich auf die zu erwartende Nutzungsmöglichkeit der Kapitalanlage abzustellen sein.

Unter Rendite wird der nach der Methode des internen Zinsfußes abgezinste Barwert der Zahlungsströme zu verstehen sein, wobei Wiederveranlagungen mit einem marktüblichen Zinssatz zu verrechnen wären.“

Die belangte Behörde begründet die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988 im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung im Wesentlichen damit, in den „Berechnungen“ (gemeint ist damit offensichtlich das Übersichtsblatt über Vergleich „Kündigung der KG-Einlage“ vs. „Einbringung der KG-Einlage“) sei ein Szenario durchgespielt worden, welches einen begünstigten Steuersatz vorsehe, wenn zwischen der Beendigung der Erwerbstätigkeit und der Auflösung der Beschwerdeführerin nicht mehr als sechs Monate lägen und die Beteiligung überdies mehr als sieben Jahre bestanden habe. Die „Berechnung dieser Prognose“ gehe von der Annahme steuerlicher Gutschriften in den verlustreichen Jahren und somit geplant von Steuerersparnissen aus. Die Investitionsmöglichkeit, welche bei der ***Bank1*** allgemein angeboten werde, stelle das Erzielen steuerlicher Vorteile in den Vordergrund. Dazu verweist die belangte Behörde auf den Ausdruck der Webseite der ***I-AG***. Die Gründung weitere KGs in den Folgejahren seien, welche wiederum im ersten Jahr hohe Verluste erzielt hätten, unterstreiche, dass es sich um eine „steuerfreundliche Planung“ handle. Aus dem Protokoll über die Beschuldigteneinvernehmung des ***H*** gehe hervor, dass der Beschwerdeführer mit diesem lediglich zum Zwecke des Erhalts von Verlustzuweisungen Kontakt aufgenommen

habe. Die „steuerschonende Gestaltung“ sei auch daran erkennbar, dass mit Gesetzesänderung vom 01.04.2012 keine Grundstücke mehr angeschafft worden seien.

In den Beschwerdevorentscheidungen begründet die belangte Behörde die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988 im Wesentlichen damit, sowohl in den sichergestellten Unterlagen finde sich der Hinweis auf die „Möglichkeit der steuerlichen Verwertung von negativen Einkünften zur Reduzierung der Einkommensteuer“ und eine Berechnung der Steuerersparnis. Ein „öffentliches Angebot“ iSd § 97 sei für das Vorliegen eines allgemeinen Angebots nicht erforderlich. Auch das Erkenntnis des VwGH vom 21.2.2018, Ro 2016/13/0027, erläutere, dass eine Bewerbung mit einem zu erwartenden Beteiligungsverlust zu einer Erfüllung des Tatbestandes des § 2 Abs. 2a EStG 1988 führe. Es bedürfe einer Abwägung der Intensität der Bewerbung des steuerlichen Vorteils mit anderen in Aussicht gestellten Vorteilen der Beteiligung. Stehe auf Grund der Intensität der Bewerbung der steuerliche Vorteil aus der Beteiligung im Vordergrund, seien weitere Überprüfungen des allgemeinen Angebotes der Beteiligung sowie des Verhältnisses von Rendite vor Steuern und Rendite nach Steuern nicht mehr anzustellen. Insgesamt seien in dieser Beteiligungsform 32 Kommanditgesellschaften gegründet worden, was ein Indiz für das allgemeine Angebot darstelle, da nicht immer die gleichen Personen an den Kommanditgesellschaften beteiligt seien. Ein Verlustausgleich sei jedenfalls dann nicht mehr möglich, wenn der Steuervorteil aus der Beteiligung dominiere. Das sei gegeben, wenn das Eingehen der Beteiligung mit Steuervorteilen aus einem zu erwartenden Beteiligungsverlust durch professionelle Anbieter beworben werde.

Im Vorlagebericht vom 06.10.2020 begründet die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988 im Wesentlichen damit, dass der Begriff „Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften“ grundsätzlich weit auszulegen sei. Maßgebend sei das subjektive Kriterium des „Im-Vordergrund-Stehens“ steuerlicher Vorteile, also die Absicht, Verluste erzielen zu wollen.

Durch § 2 Abs. 2a EStG 1988 soll sichergestellt werden, dass sich private Investitionsentscheidungen an wirtschaftlichen und nicht an steuerlichen Kriterien ausrichten, um der Gefahr von Fehlallokationen vorzubeugen. Die Bestimmung knüpft an einen bestimmten Investitionstypus an, dessen Investitionsentscheidung nicht primär anhand wirtschaftlicher Erwägungen getroffen wird, sondern im Kern überwiegend steuerlich motiviert ist (vgl. zu § 2b dEStG 1999: BFH 22.09.2016, IV R 2/13).

Ausdruck dieses Gedankens ist das in § 2 Abs. 2a EStG 1988 (einzige) normierte Regelbeispiel, wonach das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, wenn der Erwerb oder das Eingehen einer Beteiligung allgemein angeboten wird und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen. Andere (gesetzlich nicht ausdrücklich geregelte) Beispiele würden zur

Rechtfertigung der Verlustausgleichs- und Verlustvortragsbeschränkung gleichwertige objektive Umstände wie jene des Regelbeispiels erfordern.

Die Beteiligung des Beschwerdeführers an der Beschwerdeführerin ist eine unter das Regelbeispiel fallende Beteiligung. Dass das Eingehen der Beteiligungen allgemein angeboten wurde (ein öffentliches Angebot sieht § 2 Abs. 2a EStG 1988 nicht vor) und dass ihr ein Gesamtkonzept des Anbieters zugrunde liegt (besondere Anforderungen an das Gesamtkonzept sieht § 2 Abs. 2a EStG 1988 nicht vor), ergibt sich aus der Aktenlage und der Einvernahme des Beschwerdeführers. Er sei auf der Suche nach Wohnungen für seine Kinder gewesen. Dadurch sei er zur ***C***, jetzige ***Bank1***, vermittelt worden. Er habe im Gespräch mit ***J*** sein Interesse an Investitionen in den Wiener Wohnungsmarkt bekundet. Die ***Bank1*** habe ein Modell entwickelt gehabt, das als gesamtes Paket angeboten worden sei. Es sei das Modell eines Realitätenhändlers gewesen. Das Modell habe alle Vorteile für einen langfristigen Vermögensaufbau gehabt. Die Vorteile des Modells seien für ihn gewesen, dass alle Leistungen aus einer Hand von der ***Bank1*** angeboten worden seien: Erwerb der Wohnungen, Zurverfügungstellung der Finanzierung, Verwaltung der Wohnungen, „Bilanzierung“ der einzelnen Kommanditgesellschaften, Verkauf der Wohnungen. Es habe mit der steuerlichen Tangente nur am Rande zu tun gehabt (siehe Seite 2 der Niederschrift vom 15.10.2020; siehe auch Seite 7 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 07.10.2020, wonach der Beschwerdeführer laut eigener Aussage vom 18.08.2015 individuell von den Herren ***J*** und ***G*** auf diese Veranlagungsmöglichkeit angesprochen worden sei und er zu diesem Zeitpunkt weder Kunde der ***Bank1*** gewesen noch ihm überhaupt eine allfällige Werbung auf der Homepage der ***Bank1*** bekannt gewesen sei).

Was den „Renditevorteil“ der (nach den Ermittlungsergebnissen auf unbestimmte Dauer angelegten) Beteiligung betrifft, so ergibt sich (unter der sich aus den vorgelegten Unterlagen getroffenen Annahme, dass die Kosten, ua. für Fremdkapital, Verwaltungsgebühren und Vermittlungsprovisionen, weitgehend durch Mietzinseinnahmen von jährlich rund 35.000 € gedeckt sind) bis zum 14.05.2020 (Verkauf ***ObjAdr25*** ***Nr***) nach Abzug der Haft- und Pflichteinlage und des Fremdkapitals von den Verkaufserlösen ein Überschuss von 847.500 €. Der Renditebeitrag der Einkommensteuer, der sich nach dem Modell (unter Annahme der ursprünglich geplanten dauerhaften Reinvestition von Verkaufserlösen mit sofortigem Betriebsausgabenabzug) primär aus dem Verlust des Gründungsjahres ergibt, beträgt 1.018.000 €. Damit überwiegt zum gegenwärtigen Zeitpunkt zwar noch der Renditebeitrag der Einkommensteuer, jedoch werden die in der Zukunft liegenden (nach den bisherigen Erfahrungen ertragreichen) Wohnungsverkäufe letztlich ein Überwiegen des Renditebeitrages der Verkaufstätigkeit bewirken (vgl. die rechnerische Darstellung im Vorhaltschreiben des BFG an die Parteien vom 15.02.2021, OZ 247). Die belangte Behörde hat die Berechnung zum Renditevorteil „mangels anderer Anhaltspunkte“ zur Kenntnis genommen (siehe die Äußerung vom 11.03.2021, OZ 251).

Vor diesem rechtlichen und sachverhältnismäßigen Hintergrund war den Beschwerden im Hinblick auf die Nichtanwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988 zu folgen. Für die Jahre 2008 bis 2010 waren die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2008 bis 2010 mangels eines anderslautenden Spruches als im aufgehobenen Bescheid aufzuheben. Durch die Aufhebung scheiden die angefochtenen Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften für 2008 bis 2010 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und die alten Feststellungsbescheide leben wieder auf. Für die Jahre 2011 bis 2013 waren die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften als unbegründet abzuweisen und die (positiven) Einkünfte den (der Höhe nach unbestrittenen) Beträgen der angefochtenen Bescheide entsprechend festzustellen.

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. Da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, weil eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Wien, am 24. März 2021