

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin I. in der Beschwerdesache Bf., ***Bf1-Adr***, vertreten durch PERLOGIS Mag. Franz Harrand Wirtschaftstreuhand GmbH, Bahnstraße 7, 2345 Brunn am Gebirge, über die Beschwerde vom 28. Februar 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 2. Februar 2018 betreffend

- a. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften 2005 und 2009 sowie
- b. Feststellung von Einkünften 2005 und 2009 zu Steuernummer Bf.-StNr. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. WIEDERAUFNAHME DES VERFAHRENS HINSICHTLICH FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEN 2005 und 2009

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine KG mit dem Gegenstand „Immobilienhandel“.

Beteiligt waren in den Jahren 2005 und 2009 Person 1 und Person 2 als Komplementäre sowie Person 3 als Kommanditistin.

Feststellung von Einkünften für 2005

Für 2005 war vorerst ein vorläufiger Feststellungsbescheid vom 04.12.2007 erlassen worden. Die dagegen eingebrachte Beschwerde wurde vom UFS zurückgewiesen, weil der Hinweis gemäß § 101 Abs. 3 BAO fehlte.

Am **09.07.2013** erging ein neuer **Feststellungsbescheid 2005** mit einem Gewinn aus Gewerbebetrieb iHv € 10.111,64.

Feststellung von Einkünften für 2009

Am **04.07.2011** erging der **vorläufige Feststellungsbescheid 2009** mit einem Gewinn aus Gewerbebetrieb iHv € 28.726,09.

Abgabenbehördliche Prüfung und neue Bescheide

Nach einer **abgabenbehördlichen Prüfung** (Niederschrift über die Schlussbesprechung 19.12.2017, Datum des Bp-Berichts 30.01.2018, tatsächlicher Beginn der Bp lt. Arbeitsbogen am 15.09.2017) erließ das **Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren berichtigte Feststellungsbescheide 2005 und 2009**, alle vom 02.02.2018, in denen die nunmehr strittigen Anzahlungen von € 15.000,00 (2005) und € 43.000,00 (2009) nicht zum Abzug zugelassen wurden. Es setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 25.111,64 (2005) und € 71.726,10 (2009) fest.

In der Begründung der **Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung 2005 und 2009** heißt es wie folgt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Bp-Bericht

Im **Bp-Bericht** wurde zur Wiederaufnahme auf die **Tz. 1 des Bp-Berichts betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung** verwiesen. Weiters wird ausgeführt:

„Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip

der Rechtsrichtigkeit Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft einzuräumen.

Begründung des Ermessens zur Wiederaufnahme gem. § 303 Abs 1 BAO:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden erstmalig die Vereinbarungen zu den Anzahlungen vorgelegt und entsprechend gewürdigt.

Aus Seiten der Betriebsprüfung bestehen keine Bedenken, die nicht wiederaufgenommenen Bescheide im Prüfungszeitraum für endgültig zu erklären (Umsatzsteuer 2006 - 2010, Feststellungsverfahren 2006 - 2008 und 2010).“

Unter **Tz. 1 des Bp-Berichts** heißt es betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2005 und 2009 wie folgt:

„Alle Anzahlungen, die im Prüfungszeitraum 2005 bis 2010 nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden, werden im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Betriebsausgabe anerkannt.“

Unstrittig ist, dass folgende **Vereinbarungen** der Bf. mit der GmbH 1 („GmbH 1“) bzw. der GmbH 3 („GmbH 3“) als Vertragspartner **dem Finanzamt im Zuge der Betriebsprüfung erstmals zur Kenntnis gelangt sind:**

Betreffend Anzahlung 2005:

Vereinbarung vom 19.12. 2005

„Vereinbarung Immobilienanzahlung 2005

*Bf. und
GmbH 1*

Die GmbH 1 erhält von der Bf. (damals KEG) eine Immobilienanzahlung in Höhe von € 20.000,-.

*Die GmbH 1 verpflichtet sich zur **Lieferung einer entsprechenden Immobilie bis längstens Dezember 2010.***

*Die Anzahlung wird bis auf weiteres **unverzinst** zur Verfügung gestellt.*

Es gilt österreichisches Recht. Gerichtsstand: Sitz der Gesellschaft.

xxx, 19. Dezember 2005“

Vereinbarung vom Dezember 2010

„Vereinbarung Immobilienanzahlung 2005

Bf. und
GmbH 1

Die GmbH 3 übernimmt diese Vereinbarung mit der Schuldübernahmeerklärung vom 16.3.2009.
Die GmbH 1/und GmbH 3 hat von der Bf. eine Immobilienanzahlung in Höhe von € 20.000,-
erhalten.

Der GmbH 1 war es nicht möglich, innerhalb der, per Vereinbarung vom 19. Dezember 2005,
festgelegten Frist eine entsprechende Immobilie zu liefern.

Die GmbH 3 verpflichtet sich zur **Lieferung einer entsprechenden Immobilie bis längstens
Dezember 2013.**

Die Anzahlung wird bis auf weiteres **unverzinst** zur Verfügung gestellt.
Es gilt österreichisches Recht. Gerichtsstand: Sitz der Gesellschaft.

xxx, Dezember 2010“

Vereinbarung vom Dezember 2012

„Vereinbarung Immobilienanzahlung 2005

Bf. und
GmbH 1

Die GmbH 3 übernimmt diese Vereinbarung mit der Schuldübernahmeerklärung vom 16.3.2009.

Die GmbH 3 hat von der Bf. eine Immobilienanzahlung in Höhe von € 20.000,- erhalten. Der
GmbH 3 war es nicht möglich innerhalb der, per Vereinbarung vom Dezember 2010,
festgelegten Frist eine entsprechende Immobilie zu liefern.

Die GmbH 3 verpflichtet sich nun zur Lieferung einer entsprechenden Immobilie **bis längstens
Dezember 2013.**

Die Anzahlung wird bis auf weiteres **unverzinst** zur Verfügung gestellt.

Im Dezember 2012 erhielt die Bf. eine **Teilrückzahlung von € 3.000,-** somit beträgt der restliche
Immobilienzahlungsbetrag **€ 17.000,-**.

Es gilt österreichisches Recht. Gerichtsstand: Sitz der Gesellschaft.

xxx, Dezember 2012“

Vereinbarung vom Dezember 2013

„Vereinbarung Immobilienanzahlung 2005

Bf. und
GmbH 1

Die GmbH 3 übernimmt diese Vereinbarung mit der Schuldübernahmeerklärung vom 16.3.2009.
Die GmbH 3 hat von der Bf. eine Immobilienanzahlung in Höhe von € 17.000,- erhalten.

Der GmbH 3 war es nicht möglich innerhalb der, per Vereinbarung vom Dezember 2010,
festgelegten Frist eine entsprechende Immobilie zu liefern.

Der GmbH 3 wird nun eine **letztmalige Frist bis längstens Dezember 2016** eingeräumt.

Die Vertragsparteien kommen jedoch überein, dass die Immobilienanzahlung nunmehr ab
1.1.2014 mit **jährlich 2 bis 3% p.a.** verzinst wird. Die Zinsen sind jeweils am 31.12. eines Jahres
fällig und sind innerhalb von 60 Tagen zu bezahlen.

Im Dezember 2013 erhielt die Bf. eine Teilrückzahlung von € 2.000,- somit beträgt der restliche
Immobilienzahlungsbetrag € 15.000,-.

Es gilt österreichisches Recht. Gerichtsstand: Sitz der Gesellschaft.

xxx, Dezember 2013“

Betreffend Anzahlung 2009

Vereinbarung vom 14.12.2009

„Vereinbarung Immobilienanzahlung 2009

Bf. und
GmbH 3

Die GmbH 3 erhält von der Bf. eine Immobilienanzahlung in Höhe von € 43.000,-.

Die GmbH 3 verpflichtet sich zur **Lieferung einer entsprechenden Immobilie bis längstens
Dezember 2013.**

Die Anzahlung wird bis auf weiteres unverzinst zur Verfügung gestellt.

Es gilt österreichisches Recht. Gerichtsstand: Sitz der Gesellschaft.

xxx, 14. Dezember 2009“

Vereinbarung vom Dezember 2013

„Vereinbarung Immobilienanzahlung 2009

Bf. und
GmbH 3

*Die GmbH 3 hat von der Bf. eine Immobilienanzahlung in Höhe von € 43.000. erhalten. Der GmbH 3 war es nicht möglich innerhalb der, per Vereinbarung vom 14. Dezember 2009, festgelegten Frist eine entsprechende Immobilie zu liefern. Der GmbH 3 wird nun eine **letztmalige Frist bis längstens Dezember 2016** eingeräumt.*

*Die Vertragsparteien kommen jedoch überein, dass die Immobilienanzahlung nunmehr **ab 1.1.2014 mit jährlich 2 bis 3% p.a. verzinst** wird. Die Zinsen sind jeweils am 31.12. eines Jahres fällig und sind innerhalb von 60 Tagen zu bezahlen. Es gilt österreichisches Recht. Gerichtsstand: Sitz der Gesellschaft.*

xxx, Dezember 2013“

Beschwerde

Bezüglich der **Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide** verwies die Bf. auf die Darlegungen zur rechtlichen Würdigung betreffend die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide 2005 und 2009. Aus diesen ergebe sich die Unrechtmäßigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme.

Abweisende BVE

Das Finanzamt verwies in der BVE betreffend die Wiederaufnahme auf die Begründung der BVE betreffend die Feststellungsbescheide 2005 und 2009. Die neu hervorgekommenen Tatsachen hätten zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt.

Vorlageantrag

Die Bf. brachte den **Vorlageantrag** ein.

B. FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEN 2005 und 2009

Strittig ist die Abzugsfähigkeit der Anzahlungen von € 15.000,00 (2005) und € 43.000,00 (2009).

Beschwerde

Hinsichtlich der **Anzahlung für 2005** verwies die Bf. auf die zuvor festgehaltenen Vereinbarungen. Im Dezember 2012 sei eine Teilrückzahlung von € 3.000,00 beschlossen worden. Sie bemängelte die nur knappe Feststellung unter Tz.1 des Bp-Berichtes. Die Bescheide seien nicht begründet, weil gesetzliche Vorschriften nicht angeführt seien.

Die Beurteilung der Betriebsprüfung sei mit elementaren Gewinnermittlungsnormen nicht in Einklang zu bringen. Anzahlungen, die nicht für Anlagevermögen geleistet werden, seien im Bereich der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG grundsätzlich Betriebsausgaben. Dies zeige sich schon an der mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 eingeführten Bestimmung über die -

auch Anzahlungen betreffende - steuerliche Berücksichtigung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen. Mit dieser Bestimmung wollte der Gesetzgeber ua. „jene Steuerlücken“ schließen, die „durch gezieltes Ausnutzen der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG in der Vergangenheit aufgetreten sind“.

Werde aber selbst vom Gesetzgeber eine im Prüfungszeitraum noch gegebene Steuerlücke für die hier geleisteten Anzahlungen attestiert, könne die Abgabenbehörde für ihre anderslautende Beurteilung keine gesetzliche Deckung im EStG finden. Demzufolge enthalte der Bescheid auch keine Gesetzesstelle, die dieses Vorgehen rechtfertige.

In der abweisenden BVE heißt es:

„Im Zuge der Betriebsprüfung bei der GmbH 1 wurde festgestellt, dass zwischen einer Reihe von Immobilien-Handel-KGs und der GmbH 1 in den Geschäftsjahren bis 2007 Vereinbarungen über die Bereitstellung von Immobilien gegen Anzahlungen getroffen wurden. Diese Anzahlungen wurden in der Bilanz der GmbH 1 als Verbindlichkeiten gegenüber den KGs eingebucht.

Die Passivierung dieser Verbindlichkeiten erfolgte lt. Auskunft der GmbH 1 deshalb, da die Immobilien nicht wie vorgesehen angeschafft und an die KGs mittels Kaufverträgen geliefert werden konnten.

Ursprünglich waren diese Anzahlungen unverzinst vereinbart. Im Jahr 2008 wurde einmalig eine Verzinsung dieser Verbindlichkeiten durchgeführt. Ein Geldfluss an die KGs hinsichtlich dieser Verzinsung erfolgte nicht. Die Verbindlichkeiten gegenüber den KGs stiegen somit in Höhe des Zinsaufwandes an. Anzumerken gilt, dass diesen KGs als Gewinnermittlung die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zugrunde liegt und mangels Zufluss bei den KGs hinsichtlich dieser Zinserträge keine Einnahmen vorliegen.

*Am selben Tag, an welchem die Anzahlungen von den KGs an die GmbH 1 geleistet wurden, hat die GmbH 1 der GmbH 2 („GmbH 2“) ein **Verrechnungsdarlehen in gleicher Höhe** gewährt.*

*Im März 2009 hat sich die GmbH 1 lt. schriftlicher Stellungnahme vom 04.09.2014 zu diesem Sachverhalt, mit den KGs, der GmbH 2 und unter Einbindung der GmbH 3 darauf geeinigt, rückwirkend zum 31.12.2008 die Verbindlichkeiten der GmbH 1 gegenüber den KGs und die Forderung gegenüber der GmbH 2 auf die GmbH 3 zu übertragen. Hinsichtlich dieser beider Rechtsgeschäfte liegen lediglich **zwei Schuldübernahmeerklärungen vom 16.03.2009** vor, aus denen von Seiten der Bp diese oben beschriebene Verbindlichkeits- und Forderungsabtretung nicht eindeutig hervorgeht. Zusätzliche Vereinbarungen zwischen der GmbH 3 und der GmbH 1 bzw. der GmbH 2, wie zum Beispiel Rückzahlungsvereinbarungen, Vereinbarungen hinsichtlich der Verzinsung, Zustimmungserklärungen der KGs, Vereinbarung wer nun zur Erfüllung der Immobilienankäufe verpflichtet ist und welche Konsequenzen eine Nichterfüllung mit sich bringt, konnten nicht vorgelegt werden.*

Die Bp sah sich veranlasst zwei dieser 41 KGs auf den Prüfungsplan zu setzen, um den Sachverhalt hinsichtlich der Geldflüsse exakt ermitteln zu können.

Im Zuge der Prüfung dieser beiden KGs kristallisierte sich heraus, **dass den geleisteten Anzahlungen bis heute keine tatsächlichen Liegenschaftserwerbe zugrunde liegen.**

Hinsichtlich dieser Anzahlungen liegen **Schriftstücke vor, die jedoch dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht standhalten**, da die Beschreibung der Art der zu beschaffenden Liegenschaft und die Vereinbarungen, welche Konsequenzen die Nichterfüllung der vereinbarten Liegenschaftslieferung zu dem vereinbarten Zeitpunkt hinsichtlich der geleisteten Anzahlung mit sich bringen, fehlen. Für die Unüblichkeit spricht auch der Zeitraum von drei Jahren, der zur Erfüllung der Liegenschaftslieferung ausgesprochen wurde und trotzdem auf eine Verzinsung in der Vereinbarung verzichtet wurde.

Es wurde darüber hinaus der **Geldfluss zwischen den Gesellschaften** ermittelt, der sich bei allen KGs gleich darstellt und sich grafisch wie folgt festhalten lässt:

GmbH 1 => GmbH 2 => KGs => GmbH 1

Festzuhalten gilt, dass die **Geldtransfers am selben Tag und in gleicher Höhe** von statten gingen. Es floss Geld von der GmbH 1 an die GmbH 2, dann weiter von der GmbH 2 an die KGs (E/A-Rechner) und dann von den KGs zurück zur GmbH 1. Durch diese Konstruktion wird Geld im Kreis gesendet und bei jeder einzelnen Geldbewegung scheinen das gleiche Buchungsdatum und die gleiche Höhe des Geldbetrages auf.

Sowohl bei der GmbH 1 sowie der GmbH 2 stellt der Geldein- und Geldausgang aufgrund der Bilanzierung, einen erfolgsneutralen Vorgang dar.

Bei den einzelnen KGs jedoch, die Einnahmen-Ausgaben-Rechner sind, wirkt sich diese Vorgehensweise wie folgt aus:

- Der Geldfluss als Darlehen von GmbH 2 an die KGs stellt keine Einnahme dar und verhält sich somit erfolgsneutral.
- Der Geldfluss von den KGs an die GmbH 1, betitelt als Anzahlung für Liegenschaftserwerbe, hatte zur Folge, dass dieser Geldfluss als Ausgabe bei den KGs behandelt wurde und somit erfolgsmindernd wirkte.

Ein Geldausgang an die GmbH 1, betitelt als Anzahlung für Liegenschaftserwerbe, wurde **von Seiten der KGs in jenen Jahren getätigt, wo ein Geldeingang aus Liegenschaftsveräußerung als Einnahme zu behandeln war**. Somit wurde die Einnahme aus dem Geldeingang betreffend Liegenschaftsveräußerung neutralisiert oder lediglich ein Bruchteil dieser Einnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgewiesen.

Die durch die Prüfung festgestellte Tatsache, dass den geleisteten Anzahlungen bis heute keine tatsächlichen Liegenschaftserwerbe zugrunde liegen, die fremdunübliche Gestaltung der Vereinbarungen betreffend der Anzahlungen sowie durch die oben beschriebene Gestaltungsform hinsichtlich Geldkreislauf bezüglich Anzahlungen, ist die Betriebsprüfung zur Ansicht gelangt, dass es sich hierbei um **eine rein steuerliche Gestaltungsform ohne wirtschaftlichen Gehalt** handelt. Diese gewählte Gestaltungsform dient lediglich dazu, um den Anlegern (Kommanditisten) die zuzuweisenden Gewinne zu schmälern, die in der Einkommensteuererklärung der einzelnen Anleger zu versteuern sind.

Festzuhalten gilt, dass daraufhin für jede der 41 KGs ein Prüfungsauftrag ausgefertigt und vom geschäftsführenden Gesellschafter dieser KGs, Person 1, der obige Sachverhalt und die rechtliche Schlussfolgerung, nämlich die Anzahlungen im Prüfungszeitraum nicht als Ausgabe anzuerkennen, ohne einen formalen Rechtsmittelverzicht, akzeptiert wurde. Daher wurde aus verfahrensökonomischen Gründen lediglich eine kurze Begründung in den Bericht geschrieben. Bei 30 von insgesamt 41 KGs sind mittlerweile bereits rechtskräftige Bescheide ergangen.

Die oben beschriebene Vorgehensweise und Systematik ist bei allen KGs gleich und hat daher einen **modellhaften Charakter**, somit auch im beschwerdegegenständlichen Fall.

Der Beschwerde wird der von der Bp festgestellte Sachverhalt so nicht zugrunde gelegt, sondern es wird lediglich der **Geldabfluss in der KG herausgegriffen und isoliert betrachtet**.

Im Prüfungszeitraum (2005-2010) sind hinsichtlich der Bf. folgende Zahlungsein- und Zahlungsausgänge besonders festzuhalten:

Im Jahr 2005 erfolgten zwei Zahlungseingänge aus Liegenschaftsveräußerung:

1. Zahlungseingang v. 07.04.2005 - Liegenschaftsverkauf iHv € 14.500,00
2. Zahlungseingang v. 27.09.2005 - Liegenschaftsverkauf iHv € 19.000,00

Als Ausgabe wurde am 19.12.2005 folgender Zahlungsausgang geltend gemacht:

- Anzahlung für Immobilienankauf iHv € 20.000,00

Für diese geleistete Anzahlung liegt bis heute kein tatsächlicher Liegenschaftserwerb zugrunde, wie auch aus der eingebrachten Beschwerde zu entnehmen ist („Eine weitere Fristerstreckung wurde mit Vereinbarung vom Dezember 2013 bis längstens Dezember 2016 festgelegt“).

Im Jahr 2009 erfolgte ein Zahlungseingang aus Liegenschaftsveräußerung:

- Zahlungseingang v. 19.03.2009 – Liegenschaftsverkauf iHv € 240.000,00

Als Ausgaben wurden 2009 folgende Zahlungsausgänge geltend gemacht:

- *Anzahlung für Immobilienankauf vom 14.12.2009 iHv € 43.000,00*
- *Verrechnung für Kauf vom 19.01.2009 iHv € 160.000,00*

Für diese geleistete Anzahlung liegt ebenfalls bis heute kein tatsächlicher Liegenschaftserwerb zugrunde, wie auch aus der eingebrachten Beschwerde zu entnehmen ist („... nicht möglich war, innerhalb der... festgelegten Frist eine entsprechende Immobilie zu liefern, wurde diese mit Vereinbarung vom Dezember 2013 bis längstens Dezember 2016 verlängert.“).

*Ein **Nachweis über einen tatsächlichen Liegenschaftserwerb** wurde in der Beschwerdeschrift nicht angeführt und somit auch nicht erbracht.*

Anzahlungen wurden von der Bf. im Prüfungszeitraum (2005-2010) in den Jahren 2005 und 2009 an die GmbH 1 geleistet, also in jenen Jahren, wo ein Geldeingang aus Liegenschaftsveräußerung als Einnahme zu behandeln war. Die schriftlichen Vereinbarungen hinsichtlich dieser Anzahlungen weisen dieselben Merkmale der Fremdunüblichkeit auf, wie bereits oben beschrieben ... Eine Verzinsung wird erst ab dem Jahr 2014 vereinbart, wobei die obigen sonstigen angeführten fremdunüblichen Gegebenheiten nicht beseitigt wurden.

*Der Geldfluss **hinsichtlich der Anzahlungen** gestaltete sich in den beiden Jahren wie folgt:*

2005: am 19.12.2005 wurde eine Anzahlung für Liegenschaftserwerbe in Höhe von € 20.000,00 an die GmbH 1 geleistet und ebenfalls am 19.12.2005 ging Geld in Form eines Darlehens iHv € 20.000,00 von der GmbH 2 ein. Die GmbH 2 erhielt wiederum am 19.12.2005 Geld in Form eines Verrechnungsdarlehens von der GmbH 1 iHv € 20.000,00.

2009: am 14.12.2009 wurde eine Anzahlung für Liegenschaftserwerbe in Höhe von 43.000,00 an die GmbH 1 geleistet und ebenfalls am 14.12.2009 ging Geld in Form eines Darlehens iHv € 43.000,00 von der GmbH 2 ein. Die GmbH 2 erhielt wiederum am 14.12.2009 Geld in Form eines Verrechnungsdarlehens von der GmbH 1 iHv €43.000,00.

Der oben beschriebene und grafisch dargestellte Geldkreislauf spiegelt sich demnach bei der Bf. wider. Es floss Geld von der GmbH 1 an die GmbH 2, dann weiter von der GmbH 2 zur Bf. (E/A-Rechner) und dann von der Bf. zurück zur GmbH 1. Durch diese Konstruktion wird Geld ohne wirtschaftlichen Gehalt im Kreis gesendet und bei jeder einzelnen Geldbewegung scheinen das gleiche Buchungsdatum und die gleiche Höhe des Geldbetrages auf.

Als Untermauerung des obigen Sachverhaltes wird der Ausschnitt aus der E/A-Rechnung für die Jahre 2005 und 2009 eingefügt, der den ausgabenwirksamen Geldfluss an die GmbH 1 bzw. ab dem Jahr 2009 an die GmbH 3 und den erfolgsneutralen Geldfluss von der GmbH 2 (=GmbH 2) zur Bf. widerspiegelt

Darstellung siehe Beilage A zum Erkenntnis

Wie in der Beschwerde ausgeführt, stellen Anzahlungen, die nicht für Anlagevermögen geleistet wurden, im Bereich der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG grundsätzlich Betriebsausgaben dar.

Um jedoch Anzahlungen als Betriebsausgabe geltend zu machen, muss im Zeitpunkt der Leistung der Anzahlung ernstlich damit gerechnet werden, dass der die Betriebsausgabeneigenschaft begründende Zusammenhang gegeben ist (VwGH 22.1.1992, 91/13/0114). In seinem Erkenntnis führt der VwGH an, dass bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in einem gewissen Rahmen die Möglichkeit der bewussten Steuerung des Zahlungszeitpunktes besteht, aber willkürlich Zahlungen jedoch nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen sind. Als Indiz, ob Aufwendungen betrieblich veranlasst sind oder nicht, gilt die Unangemessenheit und Unüblichkeit der getätigten Ausgaben (VwGH vom 14.01.1992, 91/14/0178).

Die BP gelangte durch die umfangreiche Sachverhaltsermittlung, analog zu den anderen 40 KGs, ebenfalls bei der Bf. zur Auffassung, dass diese gewählte Gestaltungsform lediglich dazu dient, durch willkürliche Zahlungen mit fremdunüblichen Vereinbarungen ohne wirtschaftlichen Gehalt, den Anlegern (Kommanditisten) die zuzuweisenden Gewinne, die in der Einkommensteuererklärung der einzelnen Anleger zu versteuern sind, zu schmälern, da es sich hierbei um eine rein steuerliche Gestaltungsform ohne wirtschaftlichen Gehalt handelt.

Daher greift auch die in der Beschwerde behauptete „Steuerlücke“, welche vermeintlich erst mit dem Stabilitätsgesetz 2012 geschlossen wurde, ins Leere, da auch bereits schon vor dem Stabilitätsgesetz 2012 nur Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, zu einer Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 führten.

Als steuerliche Konsequenz dieser rechtlichen Würdigung sind alle Anzahlungen, die im Prüfungszeitraum nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden, im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Ausgabe anzuerkennen.

Die von der Bf. überwiesenen Geldbeträge stellen keine Anzahlung für Liegenschaftsankäufe dar, da im Zeitpunkt der „Anzahlung“ nicht annähernd feststand, welche Immobilie zu welchem Preis von den KG's angeschafft werden soll. Die Leistung einer „Anzahlung“ ohne einen rechtswirksamen Kaufvertrag bzw. zumindest eines Vorvertrages, der die wesentlichen Bestandteile eines Kaufvertrages aufweist, ist unter fremden Dritten völlig unüblich. Die Erhöhung der Einkünfte der Bf. um € 15.000,00 für 2005 bzw. um € 43.000,00 für 2009 erfolgte daher zu Recht.“

Vorlageantrag

Die Bf. brachte den **Vorlageantrag** ein.

WEITERES VORHALTEVERFAHREN VOR DEM BFG zu A. und B.

Dieses hat ergeben:

Außer Streit steht, dass die Bf. keinen formellen Rechtsmittelverzicht abgegeben hat.

Kein Wiederaufnahmegrund und fehlende Darstellung des zeitlichen Ablaufs über das Hervorkommen von neuen Tatsachen und Beweismitteln

Bf.: Die Bf. bemängelte, dass die **Niederschrift vom 19.12. 2017 überhaupt keine Darlegungen zur Wiederaufnahme enthalte**. Die **Tz. 1** des Bp-Berichts bestehe nur **in einem einzigen, nicht näher erläuterten Satz**. Aus welchen **Gründen** diese Vorgangsweise vertretbar sein soll, sei weder in der Niederschrift zur Schlussbesprechung noch im Außenprüfungsbericht dargelegt. Der Bp-Bericht enthalte keinen Wiederaufnahmsgrund.

Wiederaufnahmsgründe seien **in der Begründung des jeweiligen Bescheides** anzuführen. Die Rechtsmittelbehörde könne sich auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen. Das Bundesfinanzgericht habe nach der Rechtsprechung des VwGH lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

Aus der inhaltlich gleichlautenden Änderungsbefugnis einer Beschwerdevorentscheidung (§ 263 Abs. 1 BAO) und eines Erkenntnisses (§ 279 Abs. 3 BAO) folge, dass die fehlende Angabe der **Wiederaufnahmsgründe selbst in der BVE nicht nachholbar** sei. Dies gelte auch für das zweitinstanzliche **Erkenntnis**, da im Beschwerdeverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids (und nicht über die BVE) zu entscheiden sei. Demzufolge sei eine Auseinandersetzung mit den in der anlässlich der BVE ergangenen gesonderten Bescheidbegründung enthaltenen Darlegungen für die Entscheidung über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide entbehrlich.

Die Bf. begehrte die Stattgabe und ersatzlose Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide 2005 und 2009.

Der Begründung der Wiederaufnahmebescheide seien **keine Angaben betreffend die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel** zu entnehmen. Ebenso sei das Ermessen entgegen § 93 Abs. 3 lit a BAO nicht begründet. Es liege hier keine mangelhafte und durch das BFG ergänzungsfähige Begründung iSd der Judikatur des VwGH vor, sondern überhaupt keine.

Der Aussage des Finanzamtes, dass im Zuge der Schlussbesprechung die Bf. die Feststellungen der Bp akzeptiert hätte, weshalb die Begründung nur kurz gehalten sei, hielt die Bf. entgegen, dass gerade der Umstand der Prüfung durch die Großbetriebsprüfung im Auftrag des Finanzamtes einer eingehenden Auseinandersetzung mit der Wiederaufnahmeproblematik bedurft hätte. Dem den Bescheid erlassenden Finanzamt sei eine diesbezügliche **Beurteilung mangels entsprechender Darlegungen im Bp-Bericht gar nicht möglich gewesen**.

Der Satz in Tz. 1 stelle - wie vom Finanzamt in seiner Bescheidbegründung vom 25.05.2018 explizit dargelegt - nur die „**steuerliche Konsequenz**“ einer „**rechtlichen Würdigung**“ dar.

Die Aussage, dass „*Anzahlungen im Prüfungszeitraum ... nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden*“, stelle für sich allein keinen Wiederaufnahmegrund dar.

Die Kenntnis des Umstandes, dass die Anzahlungen im Prüfungszeitraum nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet worden seien, sei geeignet, **Zweifel an der Ernsthaftigkeit der vertraglichen Vereinbarungen** zu begründen. Derartig auftauchende Zweifel seien jedoch nach der Rechtsprechung des VwGH noch keine Tatsache, die den Spruch eines Bescheides zu tragen vermögen. Eine derartige Feststellung rechtfertige es nämlich noch nicht, als erwiesen anzunehmen, dass die Anzahlungen bereits im Jahr der Verausgabung keine Betriebsausgabe darstellen. Ein „Tatsachenkomplex“ im Sinn der Judikatur des VwGH, der als neu hervorgekommen herangezogen werden könnte, sei mit dem einzigen Satz hingegen zweifelsfrei nicht beschrieben worden.

Die in der Bescheidbegründung vom 25.05.2018 angesprochene rechtliche Würdigung habe das Finanzamt laut Aktenlage erst **im Zuge der BVE nachgeholt** und fuße auf der **Annahme**, dass der geleisteten Anzahlung eine „**rein steuerliche Gestaltungsform ohne wirtschaftlichen Gehalt**“ zugrunde liegt. Dieser Annahme würden u. a. BFG-Erkenntnisse zugrunde liegen, die bei 41 anderen Abgabepflichtigen abgehaltenen Außenprüfungen gewonnen worden seien.

Finanzamt: Die neu hervorgekommene Tatsache sei nicht, dass Anzahlungen für Immobilienankäufe geleistet wurden - welche den beigelegten Unterlagen zu entnehmen gewesen wären - sondern, dass **den strittigen Anzahlungen im gesamten Prüfungszeitraum keine Immobilienankäufe gegenüberstanden**. Dies sei erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt worden.

Der Tatsachenkomplex, der im gegenständlichen Verfahren als Wiederaufnahmegrund herangezogen worden sei - **Anzahlungen für Immobilienkäufe, denen tatsächlich keine Immobilienkäufe folgten** -, sei **unmissverständlich der Tz. 1 zu entnehmen** und habe auch **erst im Zuge der Außenprüfung festgestellt werden können**. Aus der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Jahres, in dem die Vorauszahlung geleistet wurde, sei nicht ersichtlich gewesen, dass der Vorauszahlung in den Folgejahren kein Immobilienankauf folgte.

Die gewählte Vorgangsweise, Leistung von Anzahlungen, ohne dass ein konkretes Kaufobjekt feststeht und ohne finanzielle Absicherung des die Anzahlung Leistenden, sei gerade im Immobilienbereich völlig **fremdunüblich** und **diente ausschließlich dem Zweck, die steuerpflichtigen Einkünfte zu reduzieren**. Dies sei daran ersichtlich, dass die Anzahlungen jeweils **kurz vor Ende des Kalenderjahres geleistet** wurden. **Grundlos und zeitlich willkürlich getätigte Ausgaben** seien nicht betrieblich veranlasst.

Bf.: Sollte das Finanzamt mit seinen Ausführungen einen im Wiederaufnahmsbescheid genannten Tatsachenkomplex „... Leistung von Anzahlungen ohne nachfolgendem Rechtsgeschäft“ behaupten wollen, so würde es den Sachverhalt verdrehen. **Der Wiederaufnahmsbescheid sei nicht mit dem Vorliegen von geleisteten Anzahlungen ohne nachfolgende Rechtsgeschäfte begründet** worden. Es sei vielmehr **ohne Angabe eines Wiederaufnahmsgrundes** nur dargelegt worden, dass jene Anzahlungen, „die im Prüfungszeitraum ... nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden“, nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden, ohne einen Grund anzugeben, warum bei einer derartigen Konstellation keine Betriebsausgaben vorliegen sollen.

Neue Tatsachen und Beweismittel - Kenntnis des Sachverhalts aus mit den Erklärungen eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen

Bf.: Dem Finanzamt seien durch die **zugleich mit den Jahressteuererklärungen eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der einzelnen Jahre** jeweils bereits vor Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen, dass die geltend gemachten Betriebsausgaben iSd der Kennzahl 9100 der Beilage zu den Feststellungserklärungen (E 6) für betriebliche Einkünfte (Waren, Rohstoffe, Hilfsstoffe) auf bloßen Anzahlungen beruhten. Die mit den Steuererklärungen - **mit ziemlicher Sicherheit für 2005, mit großer Wahrscheinlichkeit wegen der elektronischen Einreichung für 2009 jedoch nicht - eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen** seien nämlich jeweils in einer Form gestaltet, dass diese nicht nur die Salden der einzelnen Konten, sondern **sogar jeden einzelnen Buchungsfall** gesondert darstellten. Die strittigen Betriebsausgaben seien hierbei **jeweils explizit als „Anzlg Immoankauf“** ausgewiesen, es sei auch ersichtlich, dass jeweils am Tag der als Anzahlung geltend gemachten Betriebsausgabe im Ausgabenverteiler ausdrücklich als „Immobilienausg.“ sogar in einer eigenen Spalte nochmals gesondert hervorgehoben die **Mittelbereitstellung in exakt gleicher Höhe durch die GmbH 2** erfolgt sei. Dem Finanzamt sei somit die **gänzliche Fremdfinanzierung der Anzahlungen** zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bereits bekannt gewesen.

Aus den beigelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre 2005 und 2009 seien u. a. die **Einzahlungen der GmbH 2**, die als Darlehen nicht in die Spalte „Einnahmen betrieblich“ übertragen worden seien, **unmittelbar ersichtlich**.

Die Ansicht des Finanzamts, dass selbst bei Kenntnis der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen „nicht ersichtlich“ gewesen sein soll, „welche Immobilientransaktionen im Prüfungszeitraum tatsächlich stattgefunden haben“, könne nicht nachvollzogen werden. Aktenkundigerweise würden diese Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen jeden einzelnen Buchungsfall enthalten und ermöglichten daher eine **einschlägige Beurteilung über die Anzahlungen und die Liegenschaftskäufe bis ins Detail**. Dies sei schon aufgrund des Umstands außer Streit zu stellen, dass eine andere Buchhaltung auch der Großbetriebsprüfung nicht zur Verfügung gestanden sei.

Mangels gesetzeskonformer Bescheidebegründung sei schon aus zeitlichen Gründen unerklärlich, warum eine nur bis Ende 2010 nicht erfolgte Abrechnung zur Versagung der Betriebsausgaben für 2009 führen soll. Es sei wohl amtsbekannt, dass Liegenschaftstransaktionen oftmals längerfristige Vorgänge darstellen. Auch insoweit könne die verfügte Wiederaufnahme daher nicht aus dem Bescheid nachvollzogen werden.

Die Erklärungen wurden wie folgt eingereicht bzw. veranlagt:

Jahr	Einreichung der Steuererklärung	Datum des Erstbescheides
2005	26.10.2005 (Anm.: lt. FA-Konto)	09.07.2013
2006	10.01.2008	18.02.2008 (vorläufig)
2007	19.06. 2008	23.03. 2010 (vorläufig)
2008	18.03. 2010	23.03. 2010 (vorläufig)
2009	24.03.2011	04.07.2011 (vorläufig)
2010	30.04. 2012	13.06.2012 (vorläufig)

Daraus gehe hervor, dass die Veranlagung 2009 zwei Jahre vor der Veranlagung für 2005 erfolgt sei. Weil der vorerst als Feststellungsbescheid 2005 intendierten Erledigung vom 04.12.2007 nach der Entscheidung des UFS im Jahr 2012 kein Bescheidcharakter zukam, sei das Finanzamt sodann **im Zeitpunkt des Ergehens des Erstbescheids für das Jahr 2005 am 09.07.2013** durch die mit den Erklärungen eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen über die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse des Prüfungszeitraums sehr wohl informiert, also davon in Kenntnis gewesen, „ob der jeweils gegen Jahresende getätigten Anzahlung im Folgejahr ein zeitnahe Geschäftsabschluss gefolgt ist“.

Finanzamt: Auf welchem Weg die Erklärung 2005 eingelangt sei, lasse sich nicht mehr eruieren, es werde wohl von der „**Papierform**“ auszugehen sein. Ob die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen vor Erlassung der Wiederaufnahmebescheide dem Finanzamt bekannt waren, ändere nichts an der Tatsache, dass aus den Beilagen nicht ersichtlich sei, welche Immobilientransaktionen im Prüfungszeitraum tatsächlich stattgefunden haben bzw. welcher Sachverhalt den erfassten Positionen zugrunde lag. Auch sei nicht ersichtlich gewesen, ob der jeweils gegen Jahresende getätigten Anzahlung im Folgejahr ein zeitnahe Geschäftsabschluss gefolgt sei.

Die Vereinbarungen bzw. Unterlagen in Bezug auf Darlehen seien erst im Zuge der Bp vorgelegt worden.

Dem Finanzamt sei vor dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt nicht so vollständig bekannt gewesen, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. BFG RV/4100148/2021). Maßgebend sei der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres, d. h. aus der konkreten Abgabenerklärung und den Beilagen, ohne Setzen weiterer Prüfungsschritte durch Einsichtnahme in andere Veranlagungsverfahren (der in diesem speziellen Fall wie vom Stb vorgebracht schon veranlagten Folgejahre).

Die in der vorliegenden EAR 2005 (wie auch in jenen der Jahre 2006-2010) dargestellten Buchungen geben lediglich Aufschluss darüber, dass eine „Anzlg. Immoankauf“ sowie eine Vielzahl an Verrechnungsbuchungen (zB Verrechnung GmbH 2, Firma X, Firma Y., etc.) stattgefunden haben. Die diesen Geschäftsfällen zugrundeliegenden Vereinbarungen und näheren Umstände bzw. Sachverhalte wurden durch die knappe Textbezeichnung keineswegs offengelegt, sodass die Abgabenbehörde allein damit, ohne Setzen weiterer Prüfungsmaßnahmen, keine von der Abgabenerklärung abweichende - sprich die Betriebsausgaben iZm der „Anzlg. Immoankauf“ versagende - Veranlagung 2005 hätte durchführen können.

Aus den Buchungszeilen geht nicht hervor, dass **inhaltslose, fremdunübliche Vereinbarungen über nicht konkretisierte, nicht besicherte und zeitlich nicht terminisierte Immobilienankäufe vorlagen und war auch die auffällige Art der Finanzierung** (Darlehen von Tochterunternehmen des Zahlungsempfängers) nicht erkennbar.

Wie dem Vorlagebericht vom 15.06.2018 zu entnehmen ist, gelangte die Bp erst durch eine umfangreiche Sachverhaltsermittlung zu der Auffassung, dass die gewählte Gestaltungsform lediglich dazu diene, durch willkürliche Zahlungen mit fremdunüblichen Vereinbarungen ohne wirtschaftlichen Gehalt, den Anlegern (Kommanditisten) die zuzuweisenden Gewinne zu schmälern. Dass diese von der Bf überwiesenen Geldbeträge keine Anzahlungen für Liegenschaftsankäufe darstellen, da im Zeitpunkt der „Anzahlung“ nicht annähernd feststand, welche Immobilie zu welchem Preis von der KG angeschafft werden sollte, konnte erst durch die im Rahmen der BP vorgelegten Unterlagen festgestellt werden. Im Übrigen wird auf das Erkenntnis des BFG vom 14.12.2021, RV/4100297/2021, verwiesen.“

Ermessensentscheidung

Bf.: Die Bf. wendet ein, dass das Ermessen nicht begründet sei. Es seien auch die bei der Wiederaufnahme von Feststellungsbescheiden zu berücksichtigenden **steuerlichen Auswirkungen der Beteiligten in die Ermessensübung nicht miteinbezogen**.

Gegen eine Wiederaufnahme spreche im Rahmen einer derartigen Ermessensübung, dass die Folgeänderungen bei allen Beteiligten wegen des Eintritts der Verjährung nicht mehr zulässig wäre und die Wiederaufnahme auch ansonsten keine steuerlichen Folgen mehr nach sich zöge (vgl. Ritz, BAO⁵, Rz. 77 zu § 303 BAO).

Eine Ermessensübung, die sich mit dieser Frage befasste, sei im konkreten Fall jedoch nicht erfolgt. Selbst für den Fall einer Anwendbarkeit einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 4 BAO wäre eine Abgabefestsetzung für die einzige von der geänderten Gewinnverteilung betroffene Kommanditistin nur dann möglich gewesen, wenn die nach Maßgabe des § 208 begonnene und nach § 209 Abs. 1 BAO verlängerte (fünfjährige) Verjährungsfrist nicht früher geendet hätte (vgl. Ritz, BAO⁵, Rz. 57 zu § 303 BAO).

Die Bf. verwies auf die Entscheidungen des **BFG vom 15.03.2019, RV/7100223/2018, und vom 03.10.2019, RV/5100999/2014 (Anm.: richtig /2017)**, wonach es in der im konkreten Fall gegebenen Fallkonstellation (Aufhebung des ursprünglichen vorläufigen Feststellungsbescheides durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens) zu keiner Anwendung der verlängerten fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist komme.

Finanzamt: Die Wiederaufnahmebescheide würden **sehr wohl eine Ermessensbegründung enthalten**, die nach der Rechtsprechung des VwGH als ausreichend anzusehen sei. Das Finanzamt teile nicht die Ansicht, dass die verfahrensrechtliche Durchführbarkeit der Änderungen bei den Beteiligten zu prüfen sei.

Folgte man der Ansicht der Bf., würde das bedeuten, dass die Abgabenbehörde im Verfahren über die Wiederaufnahme von Feststellungsbescheiden Feststellungen über den verfahrensrechtlichen Stand der jeweiligen Ertragssteuerverfahren aller Beteiligten treffen müsste, um beurteilen zu können, ob eine Berichtigung der entsprechenden Ertragssteuerbescheide aus verfahrensrechtlicher Sicht noch möglich sei. Dies, obwohl die **Beteiligten nicht Partei** und die **Ertragssteuern der Beteiligten nicht Gegenstand des Wiederaufnahmeverfahrens** sind. Die Bekanntgabe solcher Feststellungen an die Partei des Wiederaufnahmeverfahrens verstieße nicht nur gegen die **abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht**, sondern widerspräche jeglicher Verfahrensökonomie. Die Frage könne nur im Einkommensteuerverfahren entschieden werden, weil es eine vorläufige Veranlagung gebe oder ein Rechtsmittelverfahren anhängig sei.

Zum Hinweis auf zwei BFG-Entscheidungen zu § 209 Abs. 4 BAO sei festzuhalten, dass das **Recht, Einkünfte festzustellen, nicht der Verjährung unterliegt**, sodass die Anwendbarkeit bzw. Nichtanwendbarkeit dieser Bestimmung im vorliegenden Verfahren nicht von Relevanz sei. Die in den angeführten Erkenntnissen vertretene Rechtsansicht teile das Finanzamt nicht und sei zu dieser Rechtsfrage ein Verfahren beim VwGH anhängig.

Welcher Tatbestand des § 303 Abs. 1 BAO?

Bf.: Aus den Bescheiden in Verbindung mit dem Prüfbericht und der Niederschrift betreffend die **Wiederaufnahme „gemäß § 303 (1) BAO“** sei **nicht ersichtlich, auf welchen der in § 303 Abs. 1 BAO normierten Tatbestände** das Finanzamt seine Wiederaufnahme stützte. Der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand gehöre nach der Rechtsprechung des VwGH in den Spruch des Bescheides (Ritz, BAO⁵, § 307 ITz. 2 mit Verweis auf VwGH vom 20.6.1990, 90/16/0003; 12.6.1991, 90/13/0027; 21.6.1994, 91/14/01 65, 28.9.1998, 96/16/135).

Der Verweis des Finanzamtes auf das Erkenntnis des **VwGH vom 28.02.2012, 2008/15/0006**, sei unzutreffend. Nach damaliger Rechtslage habe sich der Neuerungsstatbestand für Wiederaufnahmeanträge im Abs. 1 lit. b BAO befunden. Im Abs. 4 sei für die amtswegige Wiederaufnahme bestimmt gewesen, dass eine Wiederaufnahme unter den Voraussetzungen Abs. 1 lit. a und c „in allen Fällen zulässig“ sei, „in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind“. Das Erkenntnis sei auf den damaligen § 303 Abs. 4 BAO gestützt gewesen. Im dortigen Sachverhalt habe der UFS zurecht folgen dürfen, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt habe und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach dessen Ansicht im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen sei. Es sei kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen vorgelegen.

Der Ansicht **zur** vom Finanzamt behaupteten **Amtsverschwiegenheit** könne schon deshalb nicht gefolgt werden, weil eine im Jahr 2018 verfügte Wiederaufnahme des Jahres 2005 zwingend nach Ablauf der zehnjährigen absoluten Verjährung stattgefunden habe (der Sonderfall des § 209 Abs. 4 BAO sei im konkreten Fall mangels Vorliegen einer Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO zweifelsfrei nicht gegeben). Eine diesbezügliche Beurteilung **erfordere keine Ermittlungen**, die in einem etwaigen Spannungsverhältnis zur abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht stehen könnten. Ausreichend sei vielmehr ein Blick ins Gesetz (§ 209 Abs. 3 erster Satz BAO).

Finanzamt: Inwieweit die Novellierung des § 303 BAO zu einer Änderung bezüglich der Wiederaufnahmegründe geführt haben soll, sei für das Finanzamt nicht erkennbar. Es sei nur eine Harmonisierung (insbesondere betreffend Ermessen, Verjährungsfrist, keine formelle Rechtskraft nötig) der Wiederaufnahme auf Antrag und von Amts wegen erfolgt. Weder die Wiederaufnahmegründe noch die Anforderungen an diese hätten durch diese Novellierung eine Änderung erfahren; die Ausführungen im VwGH-Erkenntnis hätten weiterhin Gültigkeit.

Folgte man der Ansicht der Bf., wonach aus der Bescheidbegründung der Wiederaufnahmegrund nicht ersichtlich sei, sprich keine „Sache“ erkennbar wäre, müsste ohne gegen den Grundsatz „ne bis in idem“ zu verstoßen, eine neuerliche Wiederaufnahme damit begründet werden können, dass Anzahlungen für Immobilienkäufe geleistet wurden, ohne dass zeitnah tatsächlich Immobilienkäufe getätigt wurden. Dies sei nach Ansicht des

Finanzamtes nicht zulässig, da der Tatsachenkomplex - nämlich die Leistung von Anzahlungen ohne nachfolgendem Rechtsgeschäft - sehr wohl aus den bekämpften Bescheiden hervorgehe und daher die Identität der Sache gegeben wäre.

Bf.: Die Bf. entgegnete, eine **neuerliche Wiederaufnahme** im Falle einer solchen überprüfen zu wollen.

Beschluss des VwGH vom 13.10.2022, Ro 2022/15/0016

In einem zum Beschwerdefall **vergleichbaren Sachverhalt (betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens)** hatte ein Kommanditist einer der 41 KGs Beschwerde und in weiterer Folge **Revision an den VwGH** erhoben. Der VwGH erklärte die Revision für nicht zulässig. Die für den vorliegenden Fall maßgeblichen Aussagen des Beschlusses werden an anderer Stelle festgehalten.

Die für 22.02.2023 anberaumte mündliche Senatsverhandlung musste aufgrund der Erkrankung der Richterin abberaumt werden.

Die steuerliche Vertretung hat mit **Schreiben vom 27.02.2023** die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Erstbescheide betreffend die Feststellung von Einkünften für 2005 bis 2010 sind an den in der im Pkt. I, Verfahrensgang, festgehaltenen Tabelle ausgewiesenen Tagen ergangen (unstrittig).

Die Bf. hat nicht nachgewiesen, dass sie 2005 und 2009 den Steuererklärungen im Zeitpunkt ihrer Einreichung die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen beigelegt hatte. Sie hält die gemeinsame Einreichung für 2005 für „ziemlich sicher“, für 2009 geht sie „mit großer Wahrscheinlichkeit“ davon aus, sie nicht den Steuererklärungen beigelegt zu haben.

Die Betriebsprüfung hat am 15.09.2017 begonnen. Die Schlussbesprechung fand am 19.12.2017 (Datum Niederschrift) statt, der Bp-Berichts ist mit 30.01.2018 datiert. Die angefochtenen Bescheide wurden am 02.02.2018 erlassen.

Im Zuge der Betriebsprüfung sind dem Finanzamt erstmals die Vereinbarungen betreffend die Anzahlungen mit ihren Verlängerungen und die (näheren) Umstände der Finanzierung bekannt geworden, des Weiteren das Faktum, dass Grundstückslieferungen aus den Vereinbarungen bis zur Bp nicht erfolgt waren (unstrittig).

Die Bf. hat an die GmbH 1 am 19.12.2005 aufgrund der Vereinbarung vom gleichen Tag eine Anzahlung in Höhe von € 20.000,00 geleistet. Im Dezember 2012 hat sie eine Teilrückzahlung von € 3.000,00 und im Dezember 2013 eine Teilrückzahlung von € 2.000,00 erhalten (unstrittig). Vereinbarungen über die Rückzahlungen liegen nicht vor.

Die Verpflichtungen zur Lieferung durch die GmbH 1 bzw. nach Übernahme der Verpflichtung durch die GmbH 3 durch diese einer nicht einmal ansatzweise bestimmten Immobilie wurde auf Dezember 2013 bzw. letztmalig auf Dezember 2016 - also letztendlich auf 11 Jahre nach Abschluss der ersten Vereinbarung - verschoben (vorgelegte Vereinbarungen, siehe Pkt. I, Verfahrensgang). Besicherungen und Folgen für den Fall der Nichtlieferung waren nicht vereinbart.

Die GmbH 1 hat der GmbH 2 jeweils am Tag der ersten Vereinbarung ein Verrechnungsdarlehen gegeben und die GmbH 2 hat der Bf. am Tag der Vereinbarung ein Darlehen in gleicher Höhe zur Begleichung der Anzahlung gegeben.

Die Bf. hat an die GmbH 1 am 14.12.2009 aufgrund der Vereinbarung vom selben Tag eine Anzahlung in Höhe von € 43.000,00 geleistet.

Die Verpflichtungen zur Lieferung durch die GmbH 1 bzw. nach Übernahme der Verpflichtung durch die GmbH 3 einer nicht einmal ansatzweise bestimmten Immobilie wurde auf längstens Dezember 2016 - also letztendlich auf 7 Jahre nach Abschluss der ersten Vereinbarung - verschoben (vorgelegte Vereinbarungen, siehe Pkt. I, Verfahrensgang). Besicherungen und Folgen für den Fall der Nichtlieferung waren nicht vereinbart.

Die GmbH 1 hat der GmbH 2 jeweils am Tag der ersten Vereinbarung ein Verrechnungsdarlehen gegeben und die GmbH 2 hat der Bf. am Tag der Vereinbarung ein Darlehen in gleicher Höhe zur Begleichung der Anzahlung gegeben.

Gegen die Feststellungen des Finanzamtes, dass das Geld für die Anzahlungen am gleichen Tag „im Kreis geschickt“ wurde, hat die Bf. keine (essentiellen) Einwendungen erhoben.

Grundstückslieferungen aus den Vereinbarungen erfolgten weder bis zum Beginn noch bis zum Abschluss der Bp. Auch im Beschwerdeverfahren vor dem BFG hat die Bf. keine Grundstückslieferungen bekannt gegeben.

2. Beweiswürdigung

Die Entscheidung basiert auf dem vorgelegten Akteninhalt (Erklärungen, Daten der Bescheide, Bp-Bericht und ergänzend bekannt gegebene Daten der Bp) sowie den Ergebnissen des ergänzend geführten Vorhalteverfahrens vor dem BFG.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1.ZUR WIEDERAUFNAHE DES VERFAHRENS HINSICHTLICH FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEN 2005 und 2009

Gemäß **§ 303 Abs. 1 lit. b BAO** kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder 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.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen.

Neu hervorkommen können als Beweismittel (§ 166) etwa Urkunden (§ 168) und Aufzeichnungen (zB solche gem § 124) [Ritz/Koran, BAO⁷ (2021), § 303, Rz. 25].

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe.

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres. Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmsgründe (Ritz/Koran, BAO⁷ (2021), § 303, Rz. 30 f.).

Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist auch in der Beschwerdevorentscheidung nicht „nachholbar“ (Ritz/Koran, BAO⁷, (2021), Rz. 3 zu § 307).

In dem bereits zitierten **Beschluss des VwGH vom 13.10.2022, Ro 2022/15/0016** (betreffend die Revision eines Kommanditisten einer der 41 KGs), sind unter Hinweis auf Vorjudikatur folgende maßgebliche Rechtsansichten zu entnehmen:

*„Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die **Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte**. Die **Identität der Sache**, über die abgesprochen wurde, wird durch den **Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde** (vgl. mit weiteren Hinweisen VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030). Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. nochmals VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030).“*

Zur **Begründung der Entscheidung betreffend die Wiederaufnahme** wird im Beschluss ausgeführt:

*„31 Das BFG hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von einem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (vgl. VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062). Die **Ergänzung einer mangelhaften Begründung** der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt **kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen** dar (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).*

32 Im Hinblick darauf, dass bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 idF vor BGBl I 2012/22 Zahlungen für den Erwerb von Immobilien in das Umlaufvermögen grundsätzlich zu Betriebsausgaben führten, hatte die KG die Anzahlungen gewinnmindernd geltend gemacht. Das BFG ist im Revisionsfall davon ausgegangen, dass aus dem Wiederaufnahmebescheid (im Zusammenhang mit dem ausdrücklich verwiesenen, im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheiden), jener Tatsachenkomplex

hinreichend zum Ausdruck kam, den das Finanzamt als neu hervorgekommen angesehen hat, nämlich dass „alle Anzahlungen, die im Prüfungszeitraum nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden, im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Ausgabe anerkannt“ werden.

33 Die revisionswerbende Partei bekämpft zwar diese Beurteilung, legt aber nicht dar, dass das Finanzamt bereits aufgrund der Erklärungen der S KG die näheren Umstände der geleisteten Anzahlungen im Hinblick auf die tatsächlichen „konkreten Immobilienbereitstellungen“ hätte erkennen können. Der Annahme eines zulässigen Wiederaufnahmegrundes durch das Finanzamt ist vor diesem Hintergrund nicht entgegen zu treten.“

Eine **mangelnde Begründung eines Abgabenbescheides ist im Rechtsmittelverfahren sanierbar** (vgl. VwGH 30.6.2016, 2012/15/0045; 26.4.2012, 2009/15/0119, mwN) [VwGH vom 29.06.2022, Ro 2021/15/0002].

Verweis auf Tz. 1

Im Erkenntnis des **VwGH vom 22.11.2012, 2012/15/0172**, hat der VwGH ausgesprochen, dass es nicht rechtswidrig ist, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 93 Tz 15). So ist auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht zulässig (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 95/13/0282). Siehe weiters auch die diesbezüglichen Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 29.06.2022, Ro 2021/15/0002.

Wenn nun daher in den Wiederaufnahmebescheiden betreffend Feststellung 2005 und 2009 auf die Feststellungen im Bp-Bericht und der Niederschrift verwiesen sowie im Bp-Bericht vom 30.01.2018 bezüglich der Wiederaufnahme auf die Feststellungen unter „Tz. 1“ verwiesen wurde, so war dieser Verweis zulässig. Der Einwand, es sei bezüglich der Wiederaufnahme überhaupt keine Begründung in den Bescheiden enthalten, erweist sich als unzutreffend.

Zum Fehlen der konkreten gesetzlichen Bestimmung des Wiederaufnahmetatbestandes

Die **Unterlassung der Anführung von (auch maßgeblichen) Gesetzesbestimmungen im Spruch eines Abgabenbescheides** stellt keinen wesentlichen Verfahrensmangel dar, wenn **mit Rücksicht auf die Eindeutigkeit des Gegenstandes keine Zweifel darüber bestehen, welche gesetzlichen Vorschriften die Grundlagen des Bescheides gebildet** haben; nach VwGH 28.4.1994, 92/16/0187, stellt die Anführung der Gesetzesstelle ein Begründungselement dar. In Haftungsbescheiden ist auf die maßgebende gesetzliche Vorschrift hinzuweisen (§ 224 Abs. 1) [Ritz, BAO⁷, Rz. 9 zu § 93 BAO, sowie die dort zitierte VwGH-Judikatur].

Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für die Parteien als auch für die Höchstgerichte nachvollziehbar ist (Ritz, BAO⁷, Rz. 15 zu § 93 BAO, und die dort zitierte Judikatur).

Wie im Erkenntnis des **VwGH vom 29.06.2022, Ro 2021/15/0002**, festgehalten, besteht kein abstraktes Recht auf Anwendung von durch Paragraphenzahlen bezeichneten Bestimmungen. Bei der behaupteten Verletzung des Rechts auf (richtige) Anwendung einzelner Bestimmungen des UStG handelt es sich nicht um Revisionspunkte, sondern um Revisionsgründe iSd § 28 Abs. 1 Z 5 VwGG, welche nur in Verbindung mit der Verletzung eines aus einer materiell-rechtlichen Vorschrift ableitbaren subjektiven Rechts zielführend vorgebracht werden können (vgl. mit weiteren Nachweisen VwGH 30.4.2019, Ro 2018/15/0001).

§ 93 BAO verlangt nicht die Nennung der konkreten gesetzlichen Bestimmung mit der Rechtsfolge bei Fehlen einer solchen, dass die Erledigung kein Bescheid wäre. Für das BFG ist aus der Begründung der Wiederaufnahmebescheide iVm den Ausführungen im Bp-Bericht und der Niederschrift unzweifelhaft zu erkennen, dass der Wiederaufnahme der Neuerungsstatbestand zugrunde lag.

Zumal die Bf. steuerlich vertreten war und die Ausführungen in ihren Schriftsätzen des Beschwerdeverfahrens auf den Neuerungsstatbestand Bezug nehmen bzw. auf ihn gerichtet sind, ist nicht erkennbar, dass für die Bf. an der Maßgeblichkeit des Neuerungsstatbestandes ein Zweifel bestanden hätte.

Wenn die Bf. meint, das Finanzamt hätte lediglich Zweifel an der Ernsthaftigkeit der vertraglichen Vereinbarungen gehabt, die noch keine Tatsache seien, die den Spruch eines Bescheides zu tragen vermögen, so hatte das Finanzamt nicht nur Zweifel, sondern stellte die fehlende Ernsthaftigkeit bzw. Fremdunüblichkeit fest.

Auch wenn erst mit BGBl. I 22/2012 der Satz *„Bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder der Einlagewert von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen. Grund und Boden ist in die Anlagekartei gemäß § 7 Abs. 3 aufzunehmen.“* eingeführt wurde, war das Finanzamt nicht gehindert, nach dem Hervorkommen der Tatsachen und Beweismittel die von ihm der Entscheidung zugrunde gelegte Ansicht zu vertreten.

Der Einwand der „Gesetzeslücke“ erweist sich somit als unberechtigt.

Zum behaupteten Fehlen von Wiederaufnahmsgründen

Wenn die Bf. meint, in den Wiederaufnahmebescheiden sei kein Wiederaufnahmegrund angeführt, so negiert sie beständig die Verweise auf den Bp-Bericht und die Niederschrift.

Hält man sich vor Augen, dass in einem gleich gelagerten Fall im **Beschluss des VwGH vom 13.10.2022, Ro 2022/15/0016**, der VwGH den Tatsachenkomplex, *„nämlich dass alle Anzahlungen, die im Prüfungszeitraum nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden,...“* für die Wiederaufnahme ausreichend ansah, und auch im

vorliegenden Fall die Begründung die gleiche war, erweist sich im Hinblick auf die im Zuge der Bp neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel - der Inhalt der Vereinbarungen betreffend die Anzahlungen, die (näheren) Umstände der Finanzierung sowie das Fehlen der Grundstückslieferungen - der Einwand des Fehlens von Wiederaufnahmegründen als unberechtigt.

Zumal der VwGH in dem dem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt den für die Wiederaufnahme maßgeblichen Tatsachenkomplex als ausreichend definiert ansah, ist bei den gleichen Gegebenheiten nach Ansicht des BFG auch hier bei einer nur knappen Begründung des Erstbescheides mit entsprechenden Ergänzungen in der BVE nicht von einer erstmaligen Nennung der Wiederaufnahmegründe in der BVE, sondern von einer nicht schädlichen Ergänzung der Begründung des Erstbescheides betreffend die Wiederaufnahme auszugehen. Ein unzulässiges „Nachholen“ der Wiederaufnahmegründe liegt somit nicht vor.

Auch wenn eine zeitliche Abfolge zum Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Bescheid nicht dezidiert festgehalten ist, besteht für das BFG kein Zweifel, dass die entscheidungswesentlichen Tatsachen und Beweismittel erst im Zuge der Bp hervorgekommen sind.

Die Bf. meint, dass der Verweis des Finanzamtes auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.02.2012, 2008/15/0006, unzutreffend sei. Den Entgegnungen des Finanzamtes bezüglich der zwischenzeitigen Harmonisierung der Wiederaufnahme, jedoch grundsätzlichen weiteren Gültigkeit der Aussagen in dem Erkenntnis hat die Bf. nichts Essentielles entgegengehalten, auf das einzugehen gewesen wäre.

Kenntnis des maßgeblichen Sachverhalts durch Beilage der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2005 und 2009 zu den Steuererklärungen

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Daher können zB Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung oder für die Erhebung der Kommunalsteuer für die Gemeinde neu hervorkommen.

Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (Ritz, BAO⁷ (2021), Rz. 31 zu § 303 BAO).

Die Bf. wendet ein, es seien jedenfalls 2005, allenfalls auch 2009 den Steuererklärungen die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen beigelegt. Ihre Beilage zu den Steuererklärungen ist nicht erwiesen. Selbst wenn die Bf. die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen den Steuererklärungen 2005 und 2009 beigelegt hätte, war (für das Finanzamt) aus den Angaben in den Buchungszeilen nicht ersichtlich,

- dass und welche Vereinbarungen dem dort Festgehaltenem zugrunde lagen,

- wofür die Anzahlungen konkret geleistet wurden,
- dass die Vereinbarungen vom Inhalt, insbesondere vom Liefergegenstand her unbestimmt und völlig unüblich waren,
- dass die Abwicklung der Vereinbarungen nicht fremdüblich war, insbesondere, dass
- Folgen für die Nicht-Lieferung eines Grundstücks nicht vereinbart waren,
- eine Verzinsung nur fallweise erfolgte, jedoch entgegen der Vereinbarung nicht bezahlt wurde und
- letztendlich Grundstückslieferungen bis zur Bp nicht erfolgt waren.

Zu diesen Feststellungen gelangte das Finanzamt aber erst aufgrund der Überprüfungshandlungen im Zuge der Bp. Demzufolge war dem Finanzamt der entscheidungswesentliche Sachverhalt nicht schon vor bzw. im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide so vollständig bzw. in einem solchen Maß bekannt, dass er einer Wiederaufnahme entgegengestanden wäre.

Zum Einwand der Bf., dem Finanzamt wäre der entscheidungswesentliche Sachverhalt im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides für 2005 am 09.07.2013 vollständig bekannt gewesen

Die Bf. behauptet nicht, dass das Finanzamt vor der Bp die Feststellungserklärungen der Jahre 2005 bis 2010 einer näheren Überprüfung unterzogen hätte. Zu einer solchen war das Finanzamt auch nicht verpflichtet.

Mögen im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides für 2005 am 09.07.2013 die Veranlagungen bis 2010 durchgeführt gewesen sein, so konnte das Finanzamt erst aufgrund der im Zuge der Bp vorgelegten Unterlagen Kenntnis über den für die Wiederaufnahme maßgeblichen Tatsachenkomplex - insbesondere den Inhalt und die Abwicklung der Vereinbarungen, die Umstände der Finanzierung und das Fehlen von Grundstückslieferungen - gewinnen.

Wenn auch im Bp-Bericht ein als neues Beweismittel zu qualifizierendes Faktum - nämlich die im Zuge der Bp erstmals hervorgekommenen Vereinbarungen - zur Begründung des Ermessens genannt wird, so bestreitet die Bf. nicht, dass der Inhalt der Vereinbarungen dem Finanzamt gegenüber erstmals im Zuge der Bp bekannt wurde.

Den Einwand, dem Finanzamt wäre bereits vor Wiederaufnahme des Verfahrens der der Wiederaufnahme zugrunde gelegte Sachverhalt bekannt gewesen, vermochte daher das BFG nicht zu folgen.

Zum Vorbringen der Nichtberücksichtigung des Einwandes der absoluten Verjährung im Rahmen der Ermessensübung

Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 genannten Kriterien Bedeutung zu. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen. Das Ziel der Wiederaufnahme (vgl Rz 4, 67 und 70) bzw der vielfach betonte Vorrang der Rechtsrichtigkeit (ablehnend Werndl in Hofer-Zeni-FS, 281; Wiedermann, Wiederaufnahme, 47 ff) rechtfertigt keine nur dieses Kriterium berücksichtigende Ermessensübung.

Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen; bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde. Siehe auch § 307 Rz 3 sowie Stoll, Ermessen 2, 285 (Ritz/Koran, BAO⁷ (2021, Rz. 64 f. zu § 303, sowie die dort zitierte Judikatur).

Wie der VwGH wiederholt ausgesprochen hat, siehe hiezu zB VwGH vom 10.09.2020, Ro 2019/15/0181, unterliegt nach § 207 Abs. 1 BAO lediglich das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die BAO beinhaltet kein Verbot, der Festsetzung (Einhebung) vorangehende abgabenrechtliche Schritte zu unternehmen. Grundlagenbescheide (z.B. Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) können daher ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden. Die Frage der Verjährung ist erst im Zusammenhang mit einer Abgabenfestsetzung zu beurteilen (vgl. **VwGH 22.2.2007, 2006/14/0018**).

Die Bf. verweist diesbezüglich auf **Ritz, BAO, Rz. 77 zu § 303 BAO**. Dort heißt es:

*„Stellt sich die Frage der amtswegigen Wiederaufnahme von Verfahren über Grundlagenbescheide (zB Feststellung von Einkünften gem § 188), so werden die steuerlichen Auswirkungen bei den Beteiligten in das Ermessenskalkül miteinzubeziehen sein. Da die Wiederaufnahme des Verfahrens (grundsätzlich) entweder zur Gänze oder gar nicht verfügt werden kann, werden die steuerlichen Auswirkungen per Saldo (somit bei allen Beteiligten) gegen die Wiederaufnahme sprechen, **sofern sie bei allen Beteiligten bloß geringfügig sind.***

*Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren bei gem § 188 erlassenen Feststellungsbescheiden spräche übrigens, **dass Folgeänderungen bei allen Beteiligten wegen Eintritts der Verjährung nicht mehr zulässig wären** (vgl Staringer in Holoubek/ Lang, Vertrauensschutz, 314) und die **Wiederaufnahme auch ansonsten keine (insbesondere keine steuerlichen) Folgen mehr nach sich ziehen würde.**“*

Dass die Nichtberücksichtigung des Einwandes der absoluten Verjährung im Feststellungsverfahren jedenfalls zu einer Unzulässigkeit der Wiederaufnahme führen würde, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Dieses Vorbringen kann immer nur eines von mehreren zu prüfenden Beurteilungskriterien der zu treffenden Ermessensentscheidung sein.

Das Finanzamt lehnt die Einbeziehung der steuerlichen Auswirkungen in die Ermessensübung gänzlich ab. Zumal die Feststellung von Einkünften für alle Beteiligten einheitlich zu ergehen hat und ein Blick in den - oft auch nicht alle Ereignisse ausweisenden - Veranlagungsstatus des Finanzamtskontos der Beteiligten zeigt, dass sich diese Frage der Berechtigung des Einwandes der absoluten Verjährung nicht auf kurzem Wege klären lässt, sondern einer eingehenden Prüfung bei den Beteiligten bedarf, vertritt auch das BFG die Ansicht, dass im hier vorliegenden Fall die Frage der Berechtigung des Einwandes der absoluten Verjährung im jeweiligen Einkommensteuerverfahren zu prüfen ist. Die Bf. zeigt selbst unter Hinweis auf Ritz, BAO⁵, Rz. 57 zu § 303 BAO auf, unter welchen Bedingungen die Wiederaufnahme möglich wäre. Die Prüfung eben dieser Frage kann - zumal für drei Beteiligte mit jeweils völlig unterschiedlichen Konstellationen - im jeweiligen Einkommensteuerverfahren getroffen werden. Durch diese Ermessensentscheidung wird den Beteiligten kein Recht genommen. Es kann hier nicht davon ausgegangen werden, dass für alle Beteiligten einheitlich der Einwand der absoluten Verjährung „gesichert“ war.

Das von der Bf. ins Treffen geführte Erkenntnis des BFG vom 15.03.2019, RV/7100223/2018, betrifft eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer, das weitere genannte Erkenntnis des BFG vom 13.10.2019, RV/5100999/2017, die Einkommensteuer sowie die Festsetzung von Anspruchszinsen. Die Entscheidungen vermögen daher nicht das Vorbringen zu untermauern, die absolute Verjährung bei den Beteiligten sei im Rahmen der Ermessensübung betreffend die Wiederaufnahme zu Unrecht nicht berücksichtigt worden.

Angemerkt werden darf noch, dass die Bf. die Nichtberücksichtigung der absoluten Verjährung im Rahmen der Ermessensübung erst im fortgeschrittenen Beschwerdeverfahren einwandte.

Das Finanzamt hat der Rechtsrichtigkeit den Vorzug gegenüber der Rechtsbeständigkeit gegeben, insbesondere weil es - dies blieb seitens der Bf. unwidersprochen - die steuerlichen Auswirkungen in den abgeleiteten Einkommensteuerverfahren als nicht unbeträchtlich erachtete.

Hinzu kommt noch, dass die Bf. der Feststellung des Finanzamtes nicht entgegengetreten ist, dass die Vorgänge als „Modell“ der Steuerersparnis ohne zugrundeliegende Leistung abgewickelt wurden. Diese „modellhafte“ Vorgehensweise ist ein für die Wiederaufnahme des Verfahrens sprechendes Beurteilungselement.

Hält man sich vor Augen, dass nicht nur der hier vorliegende Fall, sondern eine Vielzahl von Fällen einzelnen Personen eine ungerechtfertigte Steuerersparnis verschaffen sollte und den einzelnen Beteiligten durch die Anfechtungsmöglichkeit im Einkommensteuerverfahren das Recht, die Einrede der absoluten Verjährung (wirksam) durchzusetzen unbenommen ist, ist in der vorliegenden Entscheidung kein Fehler in der Ermessensübung zu erblicken.

In diesem Punkt konnte daher der Bf. nicht gefolgt werden.

Zusammenfassend darf festgehalten werden:

Aufgrund der zuvor gemachten Ausführungen geht das BFG davon aus, dass dem Finanzamt in dem wiederaufzunehmenden Verfahren betreffend die Feststellung 2005 und 2009 der Sachverhalt jedenfalls nicht so bekannt gewesen ist, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Das BFG vermochte auch nicht dem Einwand zu folgen, dass in den angefochtenen Bescheiden keine Wiederaufnahmegründe genannt waren. Ebenso wurde aus Sicht des BFG das Ermessen im Rahmen des Gesetzes ausgeübt.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung 2005 und 2009 konnte somit kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

3.2. ZUR FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTE 2005 UND 2009

Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf gemäß **§ 4 Abs. 3 EStG 1988** dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt. Hinsichtlich des Grund und Bodens gilt Abs. 1 letzter Satz.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gemäß **§ 21 Abs. 1 BAO** in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben gemäß **§ 21 Abs. 2 BAO** unberührt.

Die Bf. hat die vom Finanzamt nach der Bp getroffene rechtliche Beurteilung in den Feststellungsbescheiden 2005 und 2009 bzw. die vom Finanzamt herangezogenen Elemente der Fremdunüblichkeit der Vereinbarungen und ihrer Abwicklung letztendlich nicht bestritten. Das „im-Kreis-Schicken“ des Geldes, die fehlenden Lieferungen von Grundstücken und die Feststellung des Finanzamtes, dass die in der Bf. gewählte Vorgangsweise modellhaft in einer Vielzahl von KGs betrieben wurde, hat die Bf. nicht in Abrede gestellt. Die Bf. vermochte auch im weiteren Beschwerdeverfahren nicht entsprechend zu dokumentieren, dass den modellhaften Vorgängen fremdübliche Vereinbarungen zugrunde lagen und diese auch

fremdüblich abgewickelt werden sollten. Die Bf. hätte hinreichend Zeit und Gelegenheit gehabt, dies auch noch im Beschwerdeverfahren darzutun.

Wenn die Bf. einwendet, dass der für die Jahre 2005 und 2009 maßgebliche Wortlaut des § 4 Abs. 3 EStG 1988 das Vorgehen der Bf. wegen der „Steuerlücke“ erlaubt hätte, so stehen dem die vom Finanzamt in seiner Stellungnahme geschilderten allgemeinen Voraussetzungen entgegen, dass ein entsprechender Zusammenhang vorliegen muss.

Dem Finanzamt kann nicht entgegengetreten werden, wenn es im vorliegenden Fall eine steuerliche Gestaltungsform ohne wirtschaftlichen Gehalt erblickte.

Nach all dem Gesagten konnte daher der Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide 2005 und 2009 kein Erfolg beschieden sein. Es war daher auch die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide 2005 und 2009 als unbegründet abzuweisen.

3.3. UN/ZULÄSSIGKEIT DER REVISION

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

Die hier getroffene Entscheidung hinsichtlich des Vorliegens von Wiederaufnahmegründen findet in der Rechtsprechung des VwGH (Beschluss vom 13.10.2022, Ro 2022/15/0016) Deckung. Das Ermessen wurde im Rahmen des Gesetzes auf Basis mehrerer Kriterien ausgeübt. Im Übrigen wurden keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Beilagen:

Beilage A

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. März 2023