

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Senvor., den beisitzenden Richter Beis.Ri sowie die fachkundigen Laienrichter laienri1 und lairi2 in der Beschwerdesache [...], Adr1, vertreten durch KomplGmbH als Komplementärin, diese vertreten durch Gf als Geschäftsführer, Adr1, bzw. KomplGmbH als Komplementärin, diese vertreten durch Gf als Geschäftsführer in Adr4,

über die Beschwerde vom 8. März 2018 gegen die Bescheide des (seinerzeitigen) Finanzamtes Klagenfurt, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 14. Februar 2018 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2010 sowie betreffend die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2010, zu Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, nach der am 15.03.2023 in Anwesenheit der Schriftführerin FOI Claudia Orasch durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

III. Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO).

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO gilt mit der Zustellung einer Ausfertigung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung als an alle Beteiligten als vollzogen.

## Entscheidungsgründe

### A. Verfahrensgang

1.) Strittig ist die Berücksichtigung von in den Streitjahren geleisteten Anzahlungen der ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelnden Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz Bf.) als Betriebsausgaben in den jeweiligen Jahren.

2.) Im Zuge einer abgeführten Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2010 stellte der Prüfer fest, dass in den Geschäftsjahren 2005 bis 2010 (jährlich) Vereinbarungen über die Bereitstellung von Immobilien gegen Anzahlungen getroffen wurden.

In TZ 1 hielt der Prüfer fest:

#### Tz. 1 Anzahlungen

Alle Anzahlungen die im Prüfungszeitraum nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden, werden im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Ausgabe anerkannt.

\*\*\*Bf1\*\*\*:

| <u>Zeitraum</u> | <b>Anzahlungen</b>     |                        |                        |
|-----------------|------------------------|------------------------|------------------------|
|                 | <u>1.1.-31.12.2007</u> | <u>1.1.-31.12.2008</u> | <u>1.1.-31.12.2009</u> |
|                 | Euro                   | Euro                   | Euro                   |
| Vor Bp          | -68.000,00             | -180.000,00            | -65.000,00             |
| Nach Bp         | 0,00                   | 0,00                   | 0,00                   |
| Differenz       | 68.000,00              | 180.000,00             | 65.000,00              |

| <u>Zeitraum</u> | <u>1.1.-31.12.2010</u> |
|-----------------|------------------------|
|                 | Euro                   |
| Vor Bp          | -50.000,00             |
| Nach Bp         | 0,00                   |
| Differenz       | 50.000,00              |

Bezüglich der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO hielt der Prüfer im Bericht der Außenprüfung fest:

#### Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.1 BAO erforderlich machen:

| <b>Abgabenart</b>                              | <b>Zeitraum</b> | <b>Feststellung</b> |
|------------------------------------------------|-----------------|---------------------|
| Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung | 2005 - 2010     | Tz. 1               |

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.

3.) Mit **Bescheiden vom 14. Februar 2018** nahm das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO betreffend die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2007 - 2010 vor und erließ neue den Feststellungen des Prüfers Rechnung tragende Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 - 2010.

4.) Gegen diese Bescheide erhob die Bf. die **Beschwerde vom 8. März 2018** und brachte nach Darlegung des Sachverhaltes vor, die Bf. erachte die Feststellungsbescheide als rechtswidrig, da der knappen Feststellung im Bericht der Außenprüfung die der vorgenommenen Beurteilung zugrundeliegenden gesetzlichen Bestimmungen nicht zu entnehmen seien, weshalb der in § 93 Abs. 3 lit a BAO normierten Begründungspflicht nicht entsprochen worden sei.

Denn grundsätzlich stellten Anzahlungen, die nicht für Anlagevermögen geleistet werden, im Rahmen einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 Betriebsausgaben dar. Bezüglich der bekämpften Wiederaufnahme wurde vorgebracht, dass, wenn die zu den Sachbescheiden ergangenen Prüfungsfeststellungen zu verwerfen seien, auch die Wiederaufnahme der Verfahren zu Unrecht verfügt wurde.

5.) In der umfangreichen **Stellungnahme vom 23.04.2018** legte der Prüfer im Wesentlichen u.a. dar:

Im Zuge der Betriebsprüfung bei GmbH1 (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.

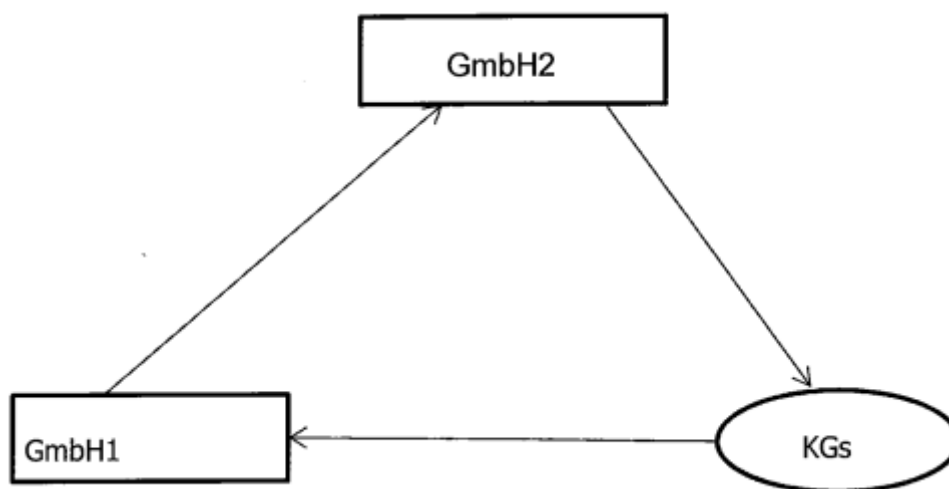
Mit jährlich getroffenen Vereinbarungen wurde die Verpflichtung zur Leistung einer Anzahlung für die Bereitstellung von Immobilien eingegangen, wobei die vorerst vereinbarte dreijährige Lieferfrist wiederum um drei Jahre verlängert und für die anfangs unverzinst gewährten Anzahlungen einmalig eine Verzinsung vereinbart wurde.

In den Jahren des Eingehens der Verpflichtung erfolgte die vereinbarte Leistung einer Anzahlung durch die KG (= Bf.), die bei der empfangenden Gesellschaft mbH als Verbindlichkeit

verbucht wurde. Mangels Bezahlung der Zinsen an die KGs erhöhten sich die Verbindlichkeiten gegenüber den KGs in Höhe des Zinsaufwandes.

Die so getroffenen Vereinbarungen beurteilte der Prüfer als fremdunüblich (mangels Beschreibung der Art der zu beschaffenden Liegenschaft, fehlender Rückzahlungsvereinbarungen im Falle der Nichtlieferung, mangels Vereinbarung der Konsequenzen im Fall der Nichterfüllung der vereinbarten Liegenschaftslieferung zum vereinbarten Zeitpunkt hinsichtlich der geleisteten Anzahlung, Verzicht auf Verzinsung bei Abschluss der Vereinbarung auf einen Lieferzeitraum von drei Jahren).

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



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.

Bei dieser Konstruktion wird Geld im Kreis gesendet, wobei bei jeder einzelnen Geldbewegung das gleiche Buchungsdatum und die gleiche Höhe des Geldbetrages aufscheinen. 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 und bei welchen die (gewinnmindernden) Anzahlungen für Liegenschaftserwerbe in jenen Jahren getätigt wurden, in welchen Einnahmen aus der Veräußerung von Liegenschaften vorlagen, bewirkte diese Vorgehensweise die „Neutralisierung“ dieser Betriebseinnahmen bzw. wirkte sich lediglich ein Bruchteil dieser Einnahmen gewinnmäßig aus.

Aufgrund der im Zuge der Prüfungen festgestellten Tatsache, dass den geleisteten Anzahlungen bis heute (= Zeitpunkt der Außenprüfung) keine tatsächlichen Liegenschaftserwerbe zugrunde liegen, der als fremdunüblich erkannten Gestaltungen sowohl der Vereinbarungen betreffend die Anzahlungen als auch des beschriebenen Geldkreislaufes

die Anzahlungen betreffend, beurteilte der Prüfer die dargestellte Vorgangsweise als eine rein aus steuerlichen Gründen gewählte Gestaltungsform ohne wirtschaftlichen Gehalt um die zuzuweisenden Gewinne der Anleger (Kommanditisten) zu schmälern.

6.) In den abweisenden **Beschwerdevorentscheidungen vom 25.05.2018** wiederholte die Amtspartei im Wesentlichen die Ausführungen des Prüfers in seiner Stellungnahme.

7.) Mit **Antrag vom 05.06.2018** begehrte der (damalige) steuerliche Vertreter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne weiteres Vorbringen unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 08.03.2018.

8.) Der zur **mündlichen Senatsverhandlung** geladene, die Komplementärges.m.b.H vertretende Geschäftsführer erschien – konform seiner vorherigen Ankündigung - nicht.  
Die Vertreterin des Finanzamtes beantragte die Abweisung der Beschwerde.

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

### **I. Sachverhalt**

#### **1.) Bf.**

Die Bf-KEG wurde im Jahr 2000 mit dem Unternehmensgegenstand „gewerblicher Grundstückshandel“ errichtet. Die Gesellschaft wurde laut Firmenbucheintragung vom 19.01.2017 in **\*\*\*Bf1\*\*\*** umfirmiert.

Diese Gesellschaft ist die streitgegenständliche Beschwerdeführerin. Sie betrieb in den Streitjahren einen gewerblichen Grundstückshandel und ermittelte ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Komplementäre dieser Gesellschaft waren seit Gründung Kompl1 und Kompl2, die ihre Komplementäranteile mit Abtretungsvertrag vom 01.12.2016 veräußerten.

Laut Eintragung im Firmenbuch fungierten sodann ab 01.12.2016 Kompl3 und die KomplGmbH (FN 460373w) als jeweils selbständig vertretungsbefugte unbeschränkt haftende Gesellschafter der Bf.

Nach dem Ableben des Kompl3 im März 2022 ist nunmehr die KomplGmbH die alleinige (vertretungsbefugte) Komplementärin.

Selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der im Oktober 2016 errichteten KomplGmbH ist - neben dem im März 2022 verstorbenen Kompl3 - weiters Gf (Abfrage vom 09.02.2023).

## 2.) Anzahlungen

Die vorliegenden in Rede stehenden Vereinbarungen betreffend „Immobilienanzahlungen“ sowie die aufgezeigten Geldflüsse wurden dem Prüfer während der bei der Bf. 2016 durchgeführten Außenprüfung für den geprüften Zeitraum bekannt. Die Schlussbesprechung fand am 16.12.2016 (siehe Bericht der Außenprüfung) statt.

### a) 2007 - Anzahlung über Euro 68.000,00

**30.06.2007:** Zahlungseingang aus Liegenschaftsverkauf iHv € 112.500,00.

**13.12.2007:** Vereinbarung der Bf. zur Leistung einer Anzahlung iHv Euro 68.000,00 an die GmbH1 für den Kauf einer Immobilie durch die GmbH1 bis längstens Dezember 2010.

**13.12.2007:** Zahlungsausgang für Anzahlung für Liegenschaftskäufe iHv € 68.000,00.

**19.10.2010:** Schuldübernahmeerklärung (so in der streitgegenständlichen Beschwerde vom 08.03.2018): die XY Invest Gesellschaft mbH übernahm die von der Bf. mit der GmbH1 getroffene Vereinbarung.

Da eine Lieferung einer entsprechenden Immobilie bis Dezember 2010 nicht möglich war, erfolgte im Dezember 2010 eine Verlängerung der Lieferfrist bis Dezember 2013 (weiter unverzinst). Im Dezember 2013 wurde unter Vereinbarung einer Verzinsung von „2 bis 3 % p.a.“ ab 01.01.2014 die Lieferfrist bis längstens Dezember 2016 prolongiert.

### b) 2008 - Anzahlung über Euro 180.000,00

**03.11.2008:** Zahlungseingang iHv € 138.312,20

**10.12.2008:** Zahlungseingang v. iHv € 74.315,50

**18.12.2008:** Vereinbarung der Bf. mit der XY Invest Gesellschaft mbH zur Leistung einer Anzahlung iHv Euro 180.000,00 für den Kauf einer Immobilie bis längstens Dezember 2013.

**18.12.2008:** Zahlungsausgang Anzahlung für Liegenschaftskäufe iHv € 180.000,00.

Mangels Lieferung bis Dezember 2013 erfolgte eine vertragliche Verlängerung der Frist bis längstens Dezember 2016 unter gleichzeitiger Vereinbarung einer Verzinsung von „2 bis 3 % p.a.“ ab 01.01.2014, fällig per 31.12. eines Jahres.

### c) 2009 - Anzahlung über Euro 65.000,00

**21.10.2009:** Zahlungseingang aus Liegenschaftsveräußerung iHv € 61.687,80

**14.12.2009:** Vereinbarung mit der XY Invest Gesellschaft mbH zur Leistung einer Anzahlung iHv Euro 65.000,00 für den Kauf einer Immobilie bis längstens Dezember 2013

**18.12.2009:** Anzahlung für Liegenschaftskäufe iHv € 65.000,00

Mangels Lieferung innerhalb der vereinbarten Zeit erfolgte wiederum im Dezember 2013 eine Verlängerung der Lieferfrist bis längstens Dezember 2016 unter Vereinbarung einer Verzinsung von „2 bis 3 % p.a.“ ab 01.01.2014.

### d) 2010 - Anzahlung über Euro 50.000,00

**24.11.2010:** Zahlungseingang aus Liegenschaftsverkauf iHv Euro 59.585,50

**20.12.2010:** Vereinbarung mit XY Invest Gesellschaft mbH zur Leistung einer Anzahlung iHv Euro 50.000,00 für den Kauf einer Immobilie bis längstens Dezember 2013

**20.12.2010:** Anzahlung für Liegenschaftskäufe iHv Euro 50.000,00.

Mangels Lieferung innerhalb der vereinbarten Zeit erfolgte wiederum im Dezember 2013 eine Verlängerung der Lieferfrist bis längstens Dezember 2016 unter Vereinbarung einer Verzinsung von „2 bis 3 % p.a.“ ab 01.01.2014.

Diesen geleisteten Anzahlungen lag bis zum Abschluss der Außenprüfung (Schlussbesprechung am 19.12.2016) bzw. bis dato kein tatsächlicher Liegenschaftserwerb zugrunde, wie auch aus der eingebrachten Beschwerde zugestanden wird.

### **3.) Inhalt der Vereinbarungen bezüglich der Immobilienanzahlung für 2007:**

3.1.) Die zwischen der Bf. und der GmbH1 getroffenen Vereinbarungen lauten:

*"Die GmbH1 erhält von der <Bf.-KG> eine Immobilienanzahlung in Höhe von Euro 68.000,00.*

*Die GmbH1 verpflichtet sich zur Lieferung einer entsprechenden Immobilie bis längstens Dezember 2010.*

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

*..., 13.12.2007"*

3.2.) Vereinbarung „**Dezember 2010**“:

*"Vereinbarung Immobilienanzahlung 2007*

*<Bf.-KG> GmbH1 GmbH*

*Die XY Invest Gesellschaft mbH übernimmt diese Vereinbarung mit der Schuldübernahmeerklärung vom 16.03.2009*

*Die GmbH1/nun XY Invest Gesellschaft mbH hat von der <Bf.-KG> eine Immobilienanzahlung in Höhe von € 68.000 erhalten.*

*Der GmbH1/nun XY Invest Gesellschaft mbH war es nicht möglich, innerhalb der per Vereinbarung vom 13. Dezember 2007 festgelegten Frist eine entsprechend Immobilie zu liefern.*

*Die XY Invest Gesellschaft mbH verpflichtet sich nun zur Lieferung einer entsprechenden Immobilie bis längstens Dezember 2013.*

*Die Anzahlung wird bis auf Weiteres unverzinst zur Verfügung gestellt. ..."*

3.3.) Vereinbarung „**Dezember 2013**“

*"Vereinbarung Immobilienanzahlung 2007*

*<Bf.-KG> GmbH1 GmbH*

*Die XY Invest Gesellschaft mbH übernimmt diese Vereinbarung mit der Schuldübernahmeerklärung vom 16.03.2009*

*XY Invest Gesellschaft mbH hat von der <Bf.-KG> eine Immobilienanzahlung in Höhe von € 68.000 erhalten.*

*Der XY Invest Gesellschaft mbH war es nicht möglich, innerhalb der, per Vereinbarung vom Dezember 2010, festgelegten Frist eine entsprechend Immobilie zu liefern.*

*Der XY Invest Gesellschaft mbH wird nun eine letzte Frist bis längstens Dezember 2016 eingeräumt. Die Vertragsparteien kommen ...überein, dass die Immobilienanzahlung nunmehr ab 1.1.2014 mit jährlich 2 bis 3% p.a. verzinst wird. Die Zinsen sind jeweils am 31.12.eines Jahres fällig und sind innerhalb von 60 Tagen zu bezahlen".*

#### **4.) Gleichheitartigkeit der bezüglich der Anzahlungen getroffenen Vereinbarungen:**

Die vereinbarten Anzahlungen wurden jeweils in den Jahren der getroffenen Vereinbarungen geleistet und im Rahmen der vorgenommenen Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 im Jahr der Leistung als Betriebsausgabe gewinnmindernd berücksichtigt. Jedenfalls fand ein Erwerb von Liegenschaften weder innerhalb der vereinbarten dreijährigen Zeiträume noch innerhalb der verlängerten Fristen noch später statt.

Festzustellen ist, dass sämtliche die Immobilienanzahlungen betreffenden Schriftstücke abgesehen von Datum und Beträgen, dieselben Vertragsinhalte und dasselbe Schriftbild aufweisen:

fehlende Beschreibung der Art der zu beschaffenden Liegenschaft,

fehlende Vereinbarungen hinsichtlich Konsequenzen im Falle der Nichterfüllung der vereinbarten Liegenschaftslieferung zum vereinbarten Zeitpunkt

unüblich langer Erfüllungszeitraum,

keine vereinbarte Verzinsung des eingesetzten Kapitals trotz langen Erfüllungszeitraum,

unübliche Verlängerung des Erfüllungszeitraumes ohne fehlende Vereinbarungen im Falle der Nichterfüllung,

keine Rückzahlungsverpflichtung im Falle des Nichterfüllens;

#### **4.) Zahlungsflüsse (die Anzahlungen betreffend)**

Der Geldfluss hinsichtlich der Anzahlungen gestaltete sich für die am 13.12.2007, 18.12.2008, 14.12.2009 und am 20.12.2010 für Liegenschaftserwerbe geleisteten Anzahlungen stets in der - demonstrativ - für 2007 dargelegten Vorgangsweise wie folgt:

**Am 13.12.2007** leistete die Bf. eine Anzahlung für Liegenschaftserwerbe in Höhe von € 68.000,- an die GmbH 1 und ebenfalls am 13.12.2007 ging (bei der Bf.) Geld in Form eines Darlehens iHv Euro 68.000,- von der GmbH 2 ein.

Die GmbH 2 erhielt wiederum am 13.12.2007 Geld iHv Euro € 68.000,-- in Form eines Verrechnungsdarlehens von der GmbH 1.

Demnach fließt ohne wirtschaftlichen Gehalt Geld im Kreis und scheinen bei jeder einzelnen Geldbewegung das gleiche Buchungsdatum und die gleiche Höhe des Geldbetrages auf.

Aus den E/A-Rechnungen der Bf. für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 zeigt sich, dass am selben Tag jeweils die Buchung der (gewinnmindernden) „Immobilienanzahlungen“ sowie desselben Betrages als (bei einem gemäß § 4 Abs. 3 Ermittler) erfolgsneutrale Darlehenszufluss erfolgte:

[...]

Anmerkung: Das zuletzt als „20.10.2008“ ausgewiesene Datum lautet richtig: „20.12.2010“.

## **5.) Es folgt:**

In Jahren, in welchen die Bf. Betriebseinnahmen infolge von Immobilienverkäufen lukrierte, leistete sie aufgrund der dargestellten Vereinbarungen am Tag deren Abschusses sogenannte „Immobilienanzahlungen“ an die GmbH1 bzw. an die an deren Stelle tretende XY Invest Gesellschaft mbH (im Schema: GmbH 1).

Am selben Tag, an welchem die Anzahlungen von der Bf. an die GmbH 1 geleistet wurden, hat die GmbH 1 der GmbH 2 ein Verrechnungsdarlehen in gleicher Höhe gewährt und floss ein Darlehen in derselben Höhe der „Immobilienanzahlungen“ von der GmbH 2 an die Bf..

Die im Jahr des Eingehens der Anzahlungsverpflichtung geleistete Anzahlung durch die Bf. wurde bei der empfangenden GmbH 1 als Verbindlichkeit verbucht. Mangels Bezahlung der (erst später vereinbarten) Zinsen an die Bf. erhöhten sich deren Verbindlichkeiten gegenüber der Bf. in Höhe des Zinsaufwandes.

Als Folge der bei der Bf. für die Gewinnermittlung zum Tragen kommenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 bewirkte die aufgezeigte Vorgangsweise die Minderung des Gewinnes der Bf. um die Höhe der „geleisteten“ „Immobilienanzahlungen, während die Zinsen mangels Zufluss bei der Bf. zu keinen zu erfassenden Einnahmen führten.

Die Bf. leistete an die GmbH1 bzw. an die XY Invest Gesellschaft mbH diese „Immobilienanzahlungen“ auf Basis der getroffenen Vereinbarungen, welche zum Schein dafür vereinbart wurden, dass die Vertragspartner bis zum jeweils vereinbarten Zeitpunkt, welcher auch wiederholt verlängert wurde, eine Immobilie liefern.

Trotz wiederholter Verlängerungen und wie festgestellt, jedenfalls nicht bis zum Abschluss der Außenprüfung (hier Dezember 2016) bzw. bis heute, erfolgte jedoch keine vertragsgemäße Lieferung von Immobilien.

Tatsächlich dienten sowohl der Abschluss der genannten Vereinbarungen als auch die vorgeblichen „Immobilienanzahlungen“ dem einzigen Zweck der Minderung des an die

Mitbeteiligten gemäß § 188 BAO zuzuweisenden Gewinnanteiles. Deren vorgebliche Zahlung erfolgte daher als willkürliche Zahlung ohne erkennbaren wirtschaftlichen Gehalt. Ziel dieser Vereinbarung war - aus der Sicht der Bf. – nicht tatsächlich in absehbarer Zeit eine Immobilie zu erwerben und aus der Sicht der die „Immobilienanzahlungen“ empfangenden Gesellschaft nicht eine Immobilie zu liefern, sondern im gewollten Zusammenwirken den Gewinn der Bf. und damit den den Mitbeteiligten zuzuweisenden Gewinn zu vermindern.

Der Erwerb bzw. die Lieferung einer Immobilie aufgrund der Vereinbarungen war weder zu den genannten Zeitpunkten noch später geplant.

Zusätzliche Vereinbarungen 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, wurden nicht getroffen.

## **II. Beweiswürdigung**

1. Der festgestellte Sachverhalt fußt auf den einliegenden Schriftstücken und Urkunden, den angeführten Vereinbarungen sowie auf den vom Prüfer im Zuge der Außenprüfung getroffenen Feststellungen.

Insbesondere legen die dem Prüfer vorgelegten Urkunden über die von der Bf. bezüglich der geleisteten Anzahlungen getroffenen Vereinbarungen die dargelegten und gleichlautenden Vertragsinhalte ohne Zweifel offen.

2. Dass am Tag der Leistung der „Immobilienanzahlungen“ derselbe Betrag wieder der Bf. zuzurechnen war, ergibt sich aus dem dargestellten Auszug aus den Einnahmen/Ausgaben Rechnungen eindeutig.

Aufgrund des vom Prüfer nachverfolgten Zahlungsflusses ist unstrittig, dass die KG die Anzahlung an die Empfänger-GmbH zur Anweisung brachte. Am selben Tag stellte die Empfänger-GmbH (1) diesen Betrag der GmbH 2 zur Verfügung, welche den Betrag in derselben Höhe der KG wiederum als Darlehen zur Verfügung (EA-Rechnung 2008) hingab. Somit wurde dieser Geldbetrag zwischen der KG, der Empfänger-GmbH, der GmbH 2 und der KG im Kreis geschickt, sodass die KG das Geld, das sie als angebliche Anzahlung an die Empfängerin GmbH überwiesen hat, am selben Tag wieder als Darlehen zur Verfügung hatte (vgl. EA-Rechnungen).

Dass ausnahmslos eine Verlängerung der vorerst vereinbarten dreijährigen Lieferfrist um wiederum drei Jahre, bzw. im Einzelfall sodann noch einmal um weitere Jahre erfolgte, ergibt sich unstrittig aus den vorliegenden dargestellten Vereinbarungen.

3. Die Fremdunüblichkeit der getroffenen schriftlichen Vereinbarungen dokumentieren folgende Merkmale, wie die fehlende Beschreibung der Art der zu beschaffenden Liegenschaft, fehlende Vereinbarungen für den Fall der Nichterfüllung der vereinbarten

Liegenschaftslieferung zum vereinbarten Zeitpunkt sowie hinsichtlich des weiteren Behandlung der geleisteten Anzahlung, der unüblich lange Erfüllungszeitraum sowie die unübliche Verlängerung des Erfüllungszeitraumes, fehlende Vereinbarung einer Verzinsung des eingesetzten Kapitals bei erstmaligem Abschluss betreffend „Immobilienanzahlungen“ sowie mangelnde Vereinbarung, wie im Fall einer Nichtlieferung vorzugehen ist.

Eine derartige Vorgangsweise – wie die aufgezeigte – entspricht nicht den im Wirtschaftsleben üblicherweise gepflogenen Usancen.

Denn niemand, der ernsthaft eine Immobilie erwerben will, wird einem Vertragspartner ohne jede Sicherungsmaßnahme eine Anzahlung in nicht unbeträchtlicher Höhe leisten, und dem Vertragspartner einräumen, er könne sich vorerst fünf (2008) oder vier (2009) bzw. drei Jahre bzw. infolge weiterer Verlängerung um jeweils drei Jahre, z.T. in Summe 10 Jahre, Zeit für die Lieferung der in der Vereinbarung nicht einmal ihrer Art nach konkret beschriebenen Immobilie lassen.

Vertragspartner, deren Verhältnis zueinander von einem Interessengegensatz geprägt ist, werden vielmehr üblicherweise vereinbaren, dass derjenige, der eine Zahlung für einen Immobilienerwerb leistet, gleichzeitig eine wirksame Sicherheit bekommt (z.B. Beschluss der Anmerkung der Rangordnung), eine hinreichend genau determinierte Immobilie tatsächlich zu erhalten. Solche Vertragsparteien werden zudem ebenfalls eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals vereinbaren bzw. durch entsprechende Vertragsbestimmungen Vorsorge für den Fall der Nichtlieferung innerhalb der vereinbarten Frist treffen.

4. Die dargelegten Parameter dokumentieren die Absicht der Bf. der Empfängerin eine willkürliche Zahlung ohne nachvollziehbaren wirtschaftlichen Grund zukommen zu lassen mit dem Ziel durch die Leistung der „Immobilienanzahlungen“ den Gewinn der Bf. und dadurch den den Mitbeteiligten zuzuweisenden Gewinne zu vermindern.

Diese Absicht wird durch den Umstand untermauert, dass alle Vereinbarungen sowie die am selben Tag vorgenommenen Überweisungen im Dezember eines Jahres erfolgten, also zu einem Zeitpunkt, in welchem die als Ertrag zu verbuchenden Verkäufe von Immobilien bereits bekannt waren und es galt daraus erfließende Gewinne zu vermindern.

Auch der Umstand der mehrfachen bzw. jeweiligen Verlängerung der ursprünglich vereinbarten dreijährigen Lieferfrist mittels weiterer Vereinbarungen verdeutlicht diese Absicht und wird dieser Umstand dadurch bestätigt, dass bis zum Ende der abgeführten Außenprüfung (Schlussbesprechung im Dezember 2016) kein e i n z i g e r Liegenschaftserwerb im Zusammenhang mit diesen Anzahlungen stattfand.

5. Die Willkürlichkeit der Zahlungen im Dezember und das gänzliche Fehlen eines wirtschaftlichen Grundes dieser Zahlungen im Dezember werden auch durch die auffällige Art der Finanzierung deutlich:

Leistete die Bf. die „Immobilienanzahlungen“ – beispielsweise - am 13.12.2007 an die GmbH 1, so leitete diese sodann denselben Betrag am selben Tag an die GmbH 2 weiter, welche am selben Tag der Bf. ein (bei dieser ertragsneutrales) Darlehen gewährte, sodass derselbe Betrag

der Bf. wieder am selben Tag zukam.

Für dieses Hin- und Herschieben der „Immobilienanzahlungen“ zeigt sich kein wirtschaftlicher Grund – außer der gewollten Gewinnminderung.

Dieser Geldkreislauf, von welchem der Prüfer durch die genannten Vereinbarungen iVm den vorgelegten EA-Rechnungen der Bf. erstmals im Zuge der Außenprüfung Kenntnis erlangte und die erstmals im Zuge der Außenprüfung eine wirtschaftliche Betrachtung zuließen, verdeutlichen, dass die damalige Absicht der Bf. im Zusammenwirken mit der GmbH 1, die sich bis zum Ende der Außenprüfung (kein festgestellter einziger vereinbarungsgemäßer Liegenschaftserwerb bis Dezember 2016) nicht anders darstellte, keinen wirtschaftlichen Sinn hatte.

6. In dieses Bild fügt sich abschließend: Die Größenordnungen der vereinbarten „Immobilienanzahlungen“ der Bf. waren jeweils annähernd so hoch bzw. vergleichbar hoch wie der in diesen Jahren zu erwartende Überschuss der Bf., welcher ohne die (gewinnmindernde) Leistung dieser „Immobilienanzahlungen“ den Mitbeteiligten zuzuweisen gewesen wäre. Dies offenbart den tatsächlichen Zweck der – jeweils im Dezember getätigten - angeblichen „Immobilienanzahlungen“ nach der damaligen Absicht der Bf. und der Empfängerin: Die Minimierung des Gewinnes der Bf., um die steuerpflichtigen Einkünfte der Mitbeteiligten (vornehmlich der Kommanditisten der Bf.) möglichst zu begrenzen.

7. Das von Anfang an bewusste und gewollte Zusammenwirken der Bf. mit der GmbH 1 ergibt sich einerseits aus der auffälligen Art der Finanzierung der Zahlung an diese (bei wirtschaftlicher Betrachtung sinnloses Hin- und Herschieben von Geldbeträgen) und andererseits dadurch, dass die Bf der GmbH 1 Anzahlungen leistete und dafür jedenfalls bis Dezember 2016 keinerlei Gegenleistung erhielt, weil die angeblich angezahlten Immobilien bis zum letztvereinbarten Liefertermin nicht geliefert wurden.

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, wofür auch weiters die unter Punkt B.I.4.) angeführten Gründe sprechen.

Die von der Bf. überwiesenen Geldbeträge stellen keine Anzahlung für Liegenschaftsankäufe und folglich keine Betriebsausgaben dar, da im Zeitpunkt der „Anzahlung“ nicht annähernd feststand, welche bzw. welche Art von Immobilie zu welchem Preis von der Bf. angeschafft werden sollte.

### **III. Rechtliche Beurteilung**

#### **Allgemeines**

Nach Rücklegung der Vollmacht durch den steuerlichen Vertreter war an die gesetzesmäßige Vertreterin, die Komplementär GesmbH zu Händen des Geschäftsführers dieser Gesellschaft

zuzustellen.

## **1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

### **1.2.) Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO**

1. § 303 Abs. 1 BAO lautet:

"Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) ....

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

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

2. Taugliche Wiederaufnahmegründe iSd § 303 Abs. 1 BAO bilden nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorgekommen sind.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem Ergebnis geführt hätten.

Als Beweismittel kommen etwa Urkunden oder Aufzeichnungen in Betracht, die ebenfalls neu hervorgekommen sind.

3. Keine Tatsachen sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (vgl. Ritz, BAO 4, § 303 Tz 7 und 9). Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offengelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. zB VwGH 21.09.2009, 2008/16/0148; 27.11.2012, 2008/13/0081).

4. Wie festgestellt, wurden dem Prüfer erstmals im Zuge der Außenprüfung die bezüglich der „Immobilienanzahlungen“ getroffenen Vereinbarungen übermittelt und die in diesem Zusammenhang gepflogene Vorgangsweise offengelegt. Handelt es sich hierbei um Umstände, also um Sachverhaltselemente im Tatsachenbereich, die im Zeitpunkt des Ergehens der Erstbescheide bereits vorgelegen sind, aber dem Finanzamt nicht bekannt waren, also nicht

offengelegt wurden, sondern erst im Zuge der Außenprüfung bekannt wurden, so liegen neue – eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO begründende Tatsachen vor.

5. Dass dieser Umstand als Wiederaufnahmegrund herangezogen wurde, ergibt sich ohne Zweifel aus dem dargelegten diesbezüglichen Punkt zur verfügbaren Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO im Bericht zur Außenprüfung (vgl. Seite 6 des Berichtes), in welchem auf den Umstand, dass die Vereinbarungen bezüglich der Anzahlungen erstmals im Zuge der Außenprüfung vorgelegt wurden, hingewiesen wurde.

Auch die im Bericht enthaltene Ermessensübung ist als ausreichend zu beurteilen, ergaben sich doch bei den Mitbeteiligten durch die Erhöhung der zuzuweisenden Gewinnanteile als wesentlich zu beurteilende einkommensteuerliche Auswirkungen als Folge der im Bericht der Außenprüfung dargestellten Hinzurechnungen.

Die Wiederaufnahme der Verfahren erfolgte daher zu Recht.

### **1.3.) Betriebsausgaben**

1. Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben die durch den Betrieb veranlasst sind.

Das Beschwerdevorbringen, dass bei der von der Bf. gewählten Gewinnermittlung im Sinne der Bestimmungen des § 4 Abs. 3 EStG 1988 Anzahlungen grundsätzlich, die im Kalenderjahr geleistet wurden (vgl. § 19 Abs. 2 EStG 1988), als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, ist zutreffend.

2. Wie im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14.01.1992, 91/14/0178, festgehalten, steht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. auch VwGH 19.09.1990, 89/13/0112) der Abgabenbehörde nicht zu, Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes zu prüfen, um nach dem Ergebnis dieser Prüfung die Betriebsausgabeneigenschaft eines bestimmten Aufwandes zu beurteilen. Die Unangemessenheit und Unüblichkeit kann jedoch ein Indiz dafür sein, dass die Aufwendungen nicht betrieblich, sondern privat veranlasst sind (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 4 Tz 242).

3. Um 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). Im Zeitpunkt der Leistung muss ernstlich damit gerechnet werden, dass der die Betriebsausgabeneigenschaft begründende Zusammenhang gegeben ist (wiederum VwGH 22.01.1992, 91/13/0114 unter Verweis auf VwGH 26.06.1990, 89/14/0257), da bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in einem gewissen Rahmen die Möglichkeit der bewussten Steuerung des Zahlungszeitpunktes besteht, aber willkürliche Zahlungen nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen sind.

4. Die „Immobilienanzahlungen“ erfolgten – wie festgestellt - willkürlich ohne wirtschaftlichen Gehalt mit dem Ziel die steuerlichen Jahresergebnisse zu vermindern, um für die Mitbeteiligten geringere zuzuweisende Gewinnanteile zu bewirken.

Durch solche willkürlichen Zahlungen, für die nach Grund und Höhe keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe vorliegen, kann der Steuerpflichtige die Höhe seines Einkommens innerhalb verschiedener Veranlagungszeiträume nicht beeinflussen (wiederum VwGH 22.01.1992, 91/13/0114).

Eine betriebliche Veranlassung dieser Zahlungen war daher zu verneinen.

5. 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 der Bf. angeschafft werden sollte. 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.

Daraus folgt, dass alle Anzahlungen, die im Prüfungszeitraum nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden, im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen sind.

Die Erhöhung der Einkünfte der Bf. um die in Rede stehenden „Immobilienanzahlungen“ in den Streitjahren (€ 68.000 für das Jahr 2007, € 180.000 für das Jahr 2008, € 65.000 für das Jahr 2009 bzw. um € 50.000 für das Jahr 2010) durch die Amtspartei erweist sich daher als nicht rechtswidrig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

## **2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche 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 Frage, ob die zur Minderung der Gewinnanteile der Mitbeteiligten von der Bf. gewinnmindernd geleisteten Anzahlungen als betrieblich veranlasst und demnach als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, war auf Basis der vorgenommenen Beweiswürdigung zu beantworten. Da die der Bf. am selben Tag in derselben Höhe wieder zufließen und die so als vorgeblich beurteilten Anzahlungen den alleinigen Zweck der Minderung der den Mitbeteiligten zuzuweisenden Gewinnanteile hatten, war eine betriebliche Veranlassung zu verneinen und die Berücksichtigung als Betriebsausgaben zu versagen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. April 2023