

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Ri 1, die Richterin Mag.^a Ri.Na, sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. H.1, und Mag. R.3 in der Beschwerdesache BF GmbH, G. ***3***, PLZ Adresse, vertreten durch ***1***, J Straße ***4***, ***2*** Ort, als alleiniger Komplementär, über die Beschwerde vom 5. März 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Stadt (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 2. Februar 2018 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2005, Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2006, Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2007, Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2009, Wiederaufnahme § 303 BAO / Sonstige 2005, Wiederaufnahme § 303 BAO / Sonstige 2006, Wiederaufnahme § 303 BAO / Sonstige 2007 und Wiederaufnahme § 303 BAO / Sonstige 2009, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. April 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin O.P, jedoch in Abwesenheit beider Parteien, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***Bf1*** betrieb in den Streitjahren 2005, 2006, 2007 und 2009 einen gewerblichen Grundstückshandel. Sie schloss in den Jahren 2005, 2006 und 2007 mit der D. und –handel GmbH und im Jahr 2009 mit der W Gesellschaft m.b.H. Vereinbarungen über Anzahlungen für zu liefernde Immobilien bzw. Grundstücke ab.

Laut den Vereinbarungen erhielt die Anzahlungsempfängerin eine Anzahlung und verpflichtete sich diese dafür eine entsprechende Immobilie bis längstens Dezember 2010 zu liefern.

Inhaltlich stellen sich die *Vereinbarungen, tabellarisch dargestellt*, wie folgt dar:

Datum	Immobilienanzahlung	Lieferung bis längstens	verlängert mit W im	Lieferung neu bis	tatsächliche Lieferung
19.12.2005	110.000,00	12/2010	Dez. 2010	12/2013	Nein
18.12.2006	130.000,00	12/2010	Dez. 2010	12/2013	Nein
13.12.2007	130.000,00	12/2010	Dez. 2010	12/2013	Nein
14.12.2009 ¹	45.000,00	12/2013			Nein

Die Anzahlungen wurden in den Einnahmen- Ausgabenrechnungen der KG in den jeweiligen Jahren als Betriebsausgaben erfasst.

Im Dezember 2010 hielten die W Gesellschaft m.b.H. und die KG fest, dass es der D. bislang nicht gelungen sei innerhalb der vereinbarten Frist eine entsprechende Immobilie zu liefern.

Nunmehr verpflichtete sich die W Gesellschaft m.b.H. die Grundstücke bis längstens Dezember 2013 zu liefern. Vereinbart wurde, dass die Anzahlungen bis auf weiteres unverzinst zur Verfügung gestellt werden. Tatsächlich wurden bis 2013 keine Grundstücke geliefert.

Im Dezember 2013 wurde daher zu diesen vier Anzahlungen mit der W Gesellschaft m.b.H. neuerlich eine Fristverlängerung bis Dezember 2016 vereinbart.

Festgehalten wurde wörtlich wie folgt:

„Der W Gesellschaft m.b.H. war es nicht möglich innerhalb der, per Vereinbarung vom Dezember 2010, festgelegten Frist eine entsprechende Immobilie zu liefern.

Der W Gesellschaft m.b.H. 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 3% p.a. verzinst wird. Die Zinsen sind jeweils am 31.12. eines Jahres fällig und sind innerhalb von 60 Tagen zu bezahlen.“

Eine Lieferung von Grundstücken ist bis Jänner 2018 nicht erfolgt.

Am 31.12.2012 erhielt die Beschwerdeführerin einen Zahlungsbetrag iHv Euro 10.000,00 retourniert, sodass die erste Anzahlung aus dem Jahr 2005 Euro 100.000,00 beträgt.

Betriebsprüfungsbericht vom 30.01.2018, ABNr. nummer:

Im Jahr 2017 fand im Unternehmen der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.ⁱⁿ), die ihren einkommensteuerlichen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, eine abgabenbehördliche Prüfung statt.

Dabei hielt die Prüferin unter „Tz. 1 Anzahlungen“ fest, dass *„alle Anzahlungen die im Prüfungszeitraum 2005 bis 2010 nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden, werden im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Ausgabe anerkannt“*.

Mittels einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt festgestellt:

Zeitraum	2005	2006	2007	2009
vor BP	34.243,73	27.417,92	24.363,89	1.941,38
Bf. ⁱⁿ	100.000,00	130.000,00	130.000,00	45.000,00
Nach BP	134.243,73	157.417,92	154.363,89	46.941,38

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO wurde damit begründet, dass im abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren die Vereinbarungen über geleistete Anzahlungen erstmalig vorgelegt und gewürdigt wurden. Im vorliegenden Sachverhalt können die steuerlichen Auswirkungen als nicht bloß geringfügig angesehen werden. Daher sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Die Schlussbesprechung über die abgabenbehördliche Prüfung fand am 19.12.2017 statt.

Abgabenbescheide vom 2. Februar 2018:

Bescheide über Wiederaufnahme der Verfahren:

Mit Bescheiden vom 02.02.2018 nahm das Finanzamt die Verfahren zur *Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO* für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2009 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und führte aus, dass die Wiederaufnahme der Verfahren aufgrund der Feststellungen in der abgabenbehördlichen Prüfung erfolge, die der darüber aufgenommenen Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Das Finanzamt anerkannte die Anzahlungen in den Einnahmen- Ausgabenrechnungen nicht als Betriebsausgaben an. Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO:

Das Finanzamt setzte mit den angefochtenen Bescheiden vom 02.02.2018 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für

- das Jahr 2005: in Höhe von Euro 134.243,73 (bisher: Euro 34.243,73);
- das Jahr 2006: in Höhe von Euro 157.417,92 (bisher: Euro 27.417,92);

- das Jahr 2007: in Höhe von Euro 154.363,89 (bisher: Euro 24.363,89);
- das Jahr 2009: in Höhe von Euro 46.941,38 (bisher: Euro 1.941,38) fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, erfolgt. Diese sind der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen.

Beschwerde vom 28. Februar 2018:

In der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren brachte die Bf. wie folgt vor:

Zur Sache wurde ausgeführt, dass die Anzahlungen 2005, 2006, 2007 und 2009 in den jeweiligen Jahren tatsächlich geleistet wurden. Mit *Schuldübernahmeerklärungen* vom 16.03.2009 habe die W Gesellschaft m.b.H. die Vereinbarungen der Jahre 2005 bis 2007 von der D. und –handel GmbH übernommen.

Da es dieser GmbH nicht möglich gewesen sei, innerhalb der festgelegten Frist eine entsprechende Immobilie zu liefern, wurden mit weiteren Vereinbarungen vom Dezember 2010 die Frist zur Lieferung von Grundstücken oder Immobilien bis 2013 verlängert. Im Dezember 2013 wurden diese Fristen wiederum auf Dezember 2016 verlängert (Tabelle Nr. 2). Zudem wurde im Dezember 2013 erstmals eine Verzinsung iHv 3% per anno der Anzahlung vereinbart.

Rechtlich:

Die Bf. führte rechtlich aus, dass im Außenprüfungsbericht nur die Feststellung getroffen wurde, dass *„alle Anzahlungen die im Prüfungszeitraum 2005 bis 2010 nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden, werden im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Ausgabe anerkannt“*.

Tatsächlich sei die Beurteilung der Außenprüfung mit elementaren Gewinnermittlungsnormen nicht in Einklang zu bringen. Es gelte nämlich Folgendes:

„Anzahlungen, die nicht für Anlagevermögen geleistet wurden, stellen im Bereich der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG grundsätzlich Betriebsausgaben dar.“¹

Dies zeigt sich schon an der erst mit den ersten Stabilitätsgesetz 2012² 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 nämlich ua „jene Steuerlücken“ schließen, die „durch gezieltes Ausnützen der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG in der Vergangenheit aufgetreten sind.“³

„Wird aber selbst vom Gesetzgeber eine im Prüfungszeitraum noch gegebene Steuerlücke für in der verfahrensgegenständlichen Form geleistete Anzahlungen attestiert, kann die Abgabenbehörde für ihre anderslautende Beurteilung keine gesetzliche Deckung im EStG finden. Dementsprechend ist der Bescheidbegründung auch keine einkommensteuerliche Gesetzesstelle zu finden, die diese Vorgangsweise rechtfertigen könnte.

Bezüglich der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide verweisen wir auf die obigen Darlegungen zur estl. Würdigung. Da sich aus diesen ergibt, dass die zu den Sachbescheiden ergangenen Prüfungsfeststellungen zu verwerfen sind, sind auch die Wiederaufnahmen der Verfahren zu Unrecht verfügt worden.“

Beschwerdevorentscheidungen vom 25.02.2018:

Wiederaufnahme der Verfahren:

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 25.02.2018 die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme der Verfahren als unbegründet ab und verwies zum Sachverhalt auf die Entscheidungsgründe und die Angaben in der Beschwerdevorentscheidung vom 25.02.2018 betreffend die Sachbescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO.

Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO:

Das Finanzamt verwies vorerst auf die Ergebnisse einer Betriebsprüfung bei der D. und –handel GmbH und die zwischen der KG und der GmbH getroffenen Vereinbarungen.

Zwischen der Empfängerin der Anzahlungen für Liegenschaftserwerbe und mehreren Immobilien-Handels KGs bestehe ein Modell, in welchem Geld im Kreis geschickt werde, ohne dass es tatsächlich zu Grundstückslieferungen komme. Die BP habe einige Kommanditgesellschaften geprüft und dabei folgendes Geschäftsmodell festgestellt:

Die Anzahlungen für Liegenschaftserwerbe wurden in der Bilanz der GmbH als Verbindlichkeiten gegenüber den KGs eingebucht. Die Passivierung in der Bilanz als Verbindlichkeiten erfolgte deshalb, weil die Immobilien nicht wie vorgesehen angeschafft und mittels Kaufverträgen an die KGs geliefert werden konnten.

Die GmbH erhalte eine Anzahlung von der KG für die Lieferung eines Grundstückes und gewährt am selben Tag ihrer Tochtergesellschaft, der G.L- und V. ges.mbH ein *Verrechnungsdarlehen* in gleicher Höhe. Von dieser GmbH fließe wiederum Geld an die KGs, die ihrerseits wiederum Geld an die erstgenannte GmbH zahle. Wörtlich wurde ausgeführt:

„Im Zuge der Prüfung dieser 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 Liegenschaftslieferung ausgesprochen wurde und trotzdem auf eine Verzinsung in der Vereinbarung verzichtet wurde.“

Es floss am Tag der Anzahlung Geld von der GmbH an die G.L- und V. ges.mBH, die das Geld ihrerseits wiederum als Darlehen an die KGs auszahlte. Diese leiteten das Geld wiederum zur Empfängerin der Anzahlungen.

„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 und GmbH 2 stellen der Geldein- und Geldausgang aufgrund der Bilanzierung, einen erfolgneutralen Vorgang dar.“

Wörtlich wird ausgeführt:

„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 bezüglich Anzahlungen, ist die Betriebsprüfung zur Ansicht gelangt, dass es sich hierbei um eine rein steuerliche Gestaltungsform ohne wirtschaftlichen Grund handelt. Diese gewählte Gestaltungsform dient lediglich dazu, um den Anlegern (Kommanditisten) die zuzuweisenden Gewinne zu schmälern, die in der Einkommensteuerklärung der einzelnen Anleger zu versteuern sind.“

Das Finanzamt stellte fest, dass in solchen Jahren, in denen Einnahmen aus Grundstücksveräußerungen erzielt wurden, Anzahlungen geleistet worden sind. Die schriftlichen Vereinbarungen weisen dieselben Merkmale der Fremdunüblichkeit auf, wie bereits oben beschrieben. Es fehle an der Beschreibung der Art des zu liefernden Grundstückes, an einer Festlegung der Folgen im Falle der Nichterfüllung. Es liegen unüblich lange Erfüllungszeiträume und unüblich lange Verlängerungen der Erfüllungszeitpunkte vor. Es fehle an einer Vereinbarung über Zinsen des eingesetzten Kapitals und fehle es an einer Regelung darüber, wann die Anzahlungen bei Nichterfüllung zurückzuzahlen sind bzw. fällig werden.

Vielmehr fand ein steter Geldfluss zwischen den beteiligten Gesellschaften statt, der sich in den einzelnen Jahren wie folgt dargestellt hat:

Im Jahr 2005 erfolgten bei der KG zwei Zahlungseingänge iHv insgesamt Euro 191.774,00 aufgrund von Liegenschaftsverkäufen. Als Ausgabe wurde eine Anzahlung iHv Euro 110.000,00 geltend gemacht.

Im Jahr 2006 erfolgten bei der KG drei Zahlungseingänge iHv insgesamt Euro 180.000,00 infolge dreier Liegenschaftsverkäufe. Als Ausgabe wurde eine Anzahlung iHv Euro 130.000,00 geltend gemacht.

Im Jahr 2007 erfolgte ein Zahlungseingang iHv insgesamt Euro 171.374,70 und im Jahr 2009 iHv Euro 45.326,75 infolge je eines Liegenschaftsverkaufes.

Als Ausgaben wurden 2007 eine Anzahlung iHv Euro 130.000,00 und 2009 eine Anzahlung iHv Euro 45.000,00 geltend gemacht. Wörtlich wurde ausgeführt:

„Der Geldfluss hinsichtlich der Anzahlungen gestaltete sich in den einzelnen Jahren wie folgt:

2005: am 19.12.2005 wurde eine Anzahlung für Liegenschaftserwerbe in Höhe von € 110.000,-- an GmbH1 geleistet und ebenfalls am 19.12.2005 ging Geld in Form eines Darlehens iHv € 110.000,-- von der GmbH2 ein. Die GmbH2 erhielt wiederum am 19.12.2005 Geld in Form eines Verrechnungsdarlehens von der GmbH1 iHv € 110.000,--.

2006: am 18.12.2006 wurde eine Anzahlung für Liegenschaftserwerbe in Höhe von € 130.000,-- an GmbH1 geleistet und ebenfalls am 18.12.2005 ging Geld in Form eines Darlehens iHv € 130.000,-- von der GmbH2 ein. Die GmbH2 erhielt wiederum am 18.12.2005 Geld in Form eines Verrechnungsdarlehens von der GmbH1 iHv € 130.000,--.

2007: am 13.12.2007 wurde eine Anzahlung für Liegenschaftserwerbe in Höhe von € 130.000,-- an GmbH1 geleistet und ebenfalls am 18.12.2005 ging Geld in Form eines Darlehens iHv € 130.000,-- von der GmbH2 ein. Die GmbH2 erhielt wiederum am 18.12.2005 Geld in Form eines Verrechnungsdarlehens von der GmbH1 iHv € 130.000,--.

2009: am 14.12.2009 wurde eine Anzahlung für Liegenschaftserwerbe in Höhe von € 45.000,-- an GmbH1 geleistet und ebenfalls am 14.12.2005 ging Geld in Form eines Darlehens iHv € 45.000,-- von der GmbH2 ein. Die GmbH2 erhielt wiederum am 19.12.2005 Geld in Form eines Verrechnungsdarlehens von der GmbH1 iHv € 45.000,--.“

Rechtlich führte das Finanzamt aus, dass bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 Anzahlungen, die nicht für Anlagevermögen geleistet werden, grundsätzlich Betriebsausgaben darstellen.

Um jedoch Anzahlungen als Betriebsausgaben geltend zu machen, muss im Zeitpunkt der Anzahlung ernstlich damit gerechnet werden, dass der die Betriebsausgaben begründende Zusammenhang gegeben ist (VwGH 22.1.1992, 91/13/0114). Zwar bestehe bei der Einnahmen-Ausgabenrechnung in einem gewissen Rahmen die Möglichkeit, den Zahlungszeitpunkt und den Lieferzeitpunkt bewusst zu steuern; willkürliche Zahlungen jedoch stellen keine

Betriebsausgaben dar. Als Indiz für die Beantwortung der Frage, ob Ausgaben betrieblich veranlasst sind oder nicht, gilt die Unangemessenheit und Unüblichkeit der getätigten Ausgaben.

Aufgrund der umfangreichen Sachverhaltsermittlungen gelangte die Betriebsprüfung zur Überzeugung, dass die gewählte Gestaltungsform lediglich dazu diene, durch willkürliche Zahlungen mit fremdunüblichen Vereinbarungen ohne wirtschaftlichen Gehalt, die zuzuweisenden Gewinne an die Anleger zu schmälern, damit diese wiederum in ihren Einkommensteuererklärungen einen niedrigeren Gewinn erklären und versteuern müssen. Damit handelt es sich um eine rein steuerliche Gestaltungsform ohne tatsächlichen wirtschaftlichen Grund.

Die Bf.in beantragte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und verwies im Wesentlichen auf die Beschwerde.

Das Finanzamt beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde.

Die mündliche Verhandlung beim BFG fand in Abwesenheit der Parteien statt. Beide Parteien erklärten zuvor, dass sie an der mündlichen Verhandlung nicht teilnehmen werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zum Sachverhalt wird auf den unter Punkt „Verfahren“ beschriebenen Sachverhalt verwiesen. Daraus leiten sich folgenden Feststellungen ab:

Die KG leistete Anzahlungen für Immobilienlieferungen, ohne dass es über einen Zeitraum von bis zu 11 Jahren tatsächlich zu Lieferungen von Immobilien gekommen war.

Die KG leistete die in der Tabelle (Seite 2) dargestellten Anzahlungen für Immobilienankäufe. an die empfangende GmbH. In den Einnahmen- Ausgabenrechnungen werden diese Anzahlungen als „Anzahlung Immobilienankauf“ ausgewiesen. Dies wurde dem Finanzamt im Zuge der Betriebsprüfung durch Einsicht- und Kenntnisnahme der Einnahmen- Ausgabenrechnungen bekannt. Die KG begehrt die Anerkennung dieser Anzahlungen als Betriebsausgaben iS des § 4 EStG 1988.

Finanzierung dieser Anzahlungen:

Die KG leistete in den Jahren 2005, 2006, 2007 und 2009 die oben dargestellten Anzahlungen an die empfangende GmbH. Diese gewährte am selben Tag wiederum ihrer 100% Tochtergesellschaft mbH ein Verrechnungsdarlehen. Die Tochtergesellschaft gewährte wiederum der anzahlenden KG ein Darlehen.

Somit wurden die angezahlten Geldbeträge zwischen der KG, der Anzahlungsempfängerin (GmbH), der 100%- Tochtergesellschaft und wiederum der KG im Kreis geschickt, sodass die KG das Geld, das sie als angebliche Anzahlungen an die Empfängerin GmbH überwiesen hat, am selben Tag als Darlehen von der Tochtergesellschaft der Empfängerin GmbH erhalten hat.

Diese Art der Finanzierung wurde dem Finanzamt während der Betriebsprüfung bei der KG für den Zeitraum 2005-2010 (durchgeführt 2017-30.01.2018) durch Kenntnis der EA-Rechnungen betreffend die KG bekannt (BP-Bericht vom 30. Jänner 2018).

Die schriftlichen "*Vereinbarungen Immobilienanzahlung 2005, 2006, 2007 und 2009*" mitsamt den zusammenhängenden Vereinbarungen der Fristverlängerungen und letztlich Überschreibung der Lieferverpflichtung auf die W Immo Handel GmbH (laut Beschwerde durch Schuldübernahmeerklärung) wurden dem Finanzamt während der Prüfung bekannt.

In der Zeit von den geleisteten Anzahlungen bis zur abgabenbehördlichen Prüfung kam es weder zu einer vollständigen Rückzahlung dieser Anzahlungen noch zur Anschaffung von Immobilien durch die KG von der GmbH, die mit dieser Anzahlung verrechnet worden wären.

Die Lieferfristen in den Vereinbarungen über die Immobilienanzahlungen wurden im Dezember 2010 bis Dezember 2013 verlängert, und im Jahr 2013 bis zum Dezember 2016 verlängert, weil es nicht gelungen ist, entsprechende Immobilien zu liefern.

Daraus folgt, dass die KG der empfangenden GmbH die Anzahlungen geleistet und zum Schein mit der anzahlungsempfangenden GmbH vereinbart hat, dass es sich bei diesen Zahlungen um Anzahlungen für die Lieferung von Immobilien handle, wobei zum Schein vereinbart worden ist, dass die Anzahlungsempfängerin bis Dezember 2010, später verlängert bis Dezember 2013 bzw. bis Dezember 2016 Zeit habe, die Immobilien zu liefern.

Bis zum Prüfungsschluss am 30.01.2018 wurden die Immobilien nicht geliefert.

In Wirklichkeit waren diese Anzahlungen willkürliche Zahlungen der KG an die GmbH ohne erkennbaren wirtschaftlichen Grund. Ziel dieser Vereinbarungen war es aus der Sicht der KG nicht, tatsächlich in absehbarer Zeit konkrete Immobilien zu erwerben, und aus der Sicht der Anzahlungsempfängerin nicht, tatsächlich in absehbarer Zeit der KG Immobilien zu liefern, sondern im bewussten und gewollten Zusammenwirken der KG mit der GmbH die Gewinne der KG zu vermindern, um die Einkommensteuerpflicht der Kommanditisten der KG zu minimieren.

2. Beweiswürdigung

Zur Widmung der Zahlungen der KG (Einnahmen-Ausgabenrechnerin) an die Anzahlungsempfängerin (GmbH) als "Vereinbarung über Anzahlung Immobilienankauf".

Niemand, der ernsthaft eine Immobilie erwerben will, wird einem Vertragspartner ohne jede Sicherungsmaßnahme Anzahlungen in Höhe von mehr als Euro 100.000,00 pro Jahr bzw. in den

verfahrensgegenständlichen Jahren iHv insgesamt Euro 415.000,00 leisten, und dem Vertragspartner einräumen, er könne sich 5 Jahre, später verlängert auf insgesamt 10 Jahre mit der Lieferung der nicht einmal ihrer Art nach konkret beschriebenen Immobilie Zeit lassen.

Vertragspartner, deren Verhältnis zueinander von einem Interessengegensatz geprägt ist, werden vielmehr üblicherweise vereinbaren, dass derjenige, der eine Anzahlung für einen Immobilienerwerb leistet, gleichzeitig eine wirksame Sicherheit bekommt (z.B. Beschluss der Anmerkung der Rangordnung im Grundbuch), eine hinreichend genau bestimmte Immobilie tatsächlich zu erhalten. Schließlich erhöhte sich durch die langen Lieferfristen das wirtschaftliche Risiko eines Ausfalls erheblich.

Es handelt sich daher bei den angeblichen Anzahlungen für angeblich beabsichtigte Immobilienkäufe nach dem übereinstimmenden Willen und der Absicht der KG und der Empfängerin um willkürliche Zahlungen ohne nachvollziehbaren wirtschaftlichen Grund.

Dieser Sachverhalt war dem FA erstmals während der Betriebsprüfung für die Jahre 2005-2010 (durchgeführt 2017 bis 30.01.2018) durch erstmalige Kenntnisnahme der Einnahmen-Ausgabenrechnungen und durch erstmalige Kenntnisnahme von den Vereinbarungen "*Immobilienanzahlung*" erkennbar (siehe Tabelle 1, oben).

Dass die Immobilientransaktionen tatsächlich zu keinem Zeitpunkt geplant waren, wird dadurch verdeutlicht, dass es bis Prüfungsabschluss im Jänner 2018, zu keiner entsprechenden Lieferung von Immobilien gekommen ist.

Schließlich wurden Anzahlungen in Höhe von insgesamt Euro 415.000,00 geleistet.

Die Größenordnung der angeblichen Anzahlungen der KG war etwas weniger hoch wie der Überschuss in den einzelnen Jahren, sodass der offensichtliche Zweck der angeblichen Anzahlungen wohl eher darin bestanden hat, den Gewinn der KG zu minimieren, um die steuerpflichtigen Einkünfte der Kommanditisten der KG möglichst zu begrenzen.

Die strittigen Anzahlungen wurden kurz vor Ablauf der jeweiligen Jahre geleistet, zu einer Zeit, in der bereits erkennbar war, wie hoch der Gewinn ohne diese Anzahlungen sein würde. Auch dies offenbart den tatsächlichen Zweck der angeblichen Anzahlungen nach der Absicht der KG und der Empfängerin: Die Minimierung des Gewinnes der KG, um die steuerpflichtigen Einkünfte der Kommanditisten der KG möglichst zu begrenzen.

Die Willkürlichkeit der Anzahlungen vom Dezember 2005, 2006, 2007 und 2009 und das gänzliche Fehlen eines wirtschaftlichen Grundes dieser Zahlungen werden auch durch die auffällige Art der Finanzierung deutlich: Die KG leistete die angeblichen Anzahlungen an die Anzahlungsempfängerin. Sodann erhielt die 100% Tochter am selben Tag wiederum ein Verrechnungsdarlehen in Höhe der getätigten Anzahlungen und die Tochtergesellschaft gewährte wiederum Darlehen in selber Höhe an die KG.

Dieses, bei wirtschaftlicher Betrachtung, sinnlose Hin- und Herschieben der Anzahlungen, zeigt, dass die angeblichen Anzahlungen von Anfang an keinen wirtschaftlichen Sinn hatten.

Das von Anfang an bewusste und gewollte Zusammenwirken der KG mit der Anzahlungsempfängerin (GmbH) ergibt sich einerseits aus der auffälligen Art der Finanzierung der Anzahlungen, andererseits dadurch, dass die Bf.ⁱⁿ ursprünglich Anzahlungen in Höhe von insgesamt Euro 415.000,00 geleistet hat, und dafür jedenfalls bis 2017 keinerlei Gegenleistung erhalten hat, weil die Immobilien nicht geliefert wurden.

Betrachtet man die Höhe der Anzahlungen im Verhältnis zu den Einnahmen in den jeweiligen Jahren, wird deutlich, dass es sich auch für die KG der Höhe nach um beträchtliche Summen gehandelt hat, zumal mehr als zwei Drittel des absehbaren Gewinns dieser Jahre als unbesicherte Anzahlungen geleistet worden sind.

Es hat auch nach dem Dezember 2013 bis einschließlich 2017 keine Lieferungen von Immobilien an die KG gegeben, die mit den strittigen Anzahlungen verrechnet worden sind. Die Anzahlungen wurden mit Ausnahme eines Teilbetrages iHv Euro 10.000,00 nicht rückerstattet.

Auch diese Tatsachen verstärken den Eindruck, dass es weder zum Zeitpunkt der Vereinbarungen und Leistung der Anzahlungen noch später bis zur Erlassung der Erstbescheide die Absicht der KG und der Zahlungsempfängerin gegeben hat, dass die KG tatsächlich von der Zahlungsempfängerin Immobilien erwerben werde. Diese Umstände verstärken den Eindruck, dass die strittigen Anzahlungen, jeweils vom Dezember nach der damaligen Absicht der KG und der Zahlungsempfängerin, die sich später bis zur Erlassung der Erstbescheide nicht mehr verändert hat, willkürliche Zahlungen ohne erkennbaren wirtschaftlichen Grund waren.

3. Rechtliche Beurteilung

Zur Wiederaufnahme der Verfahren und den neu hervorgekommenen Tatsachen:

Im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2017 und im Jahr 2018 kamen die abgeschlossenen Vereinbarungen aus den Jahren 2005, 2006, 2007 und 2009 und die Nichterfüllung der Vereinbarungen bis 2010, danach bis 2013 und später bis 2016, erstmals als neue Tatsachen hervor. Die Verlängerungen der Lieferfristen im Dezember 2010 bis Dezember 2013 kamen zusätzlich als neue Tatsachen hervor (Vereinbarungen Dezember 2010 u. Dezember 2013).

Aus den Einnahmen-, Ausgabenrechnungen geht die Art der Finanzierung und der Geldkreislauf als neue Tatsachen hervor.

Dieser Sachverhalt betreffend die im Einvernehmen mit der GmbH geleisteten Anzahlungen der KG für angeblich geplante Immobilienerwerbe, die tatsächlich jedoch nie ernsthaft gewollt waren, sodass die Zahlungen der KG in Wahrheit eine willkürliche Zahlung ohne erkennbaren wirtschaftlichen Grund waren, wurden dem Finanzamt nach Erlassung der Erstbescheide

anlässlich der Außenprüfung bei der KG für den Zeitraum 2005-2010 (durchgeführt 2017-02.02.2018) bekannt.

Während der Außenprüfung bei der KG wurde dem Finanzamt durch erstmalige Kenntnisnahme der Einnahmen-Ausgabenrechnungen bekannt, dass die KG an die GmbH Anzahlungen für Immobilienerwerbe gewidmet hatte. Während dieser Prüfung wurden auch die "Vereinbarungen Immobilienanzahlung" vom Dezember 2010 und vom Dezember 2013 zwischen der KG und der Empfängerin bekannt, denen zufolge die Empfängerin im Zusammenhang mit dieser als Anzahlungen bezeichneten Zahlungen 5 Jahre - später wiederholt verlängert um drei Jahre - Zeit hatte, eine nicht spezifizierte Immobilie zu liefern.

Dass sämtliche Vereinbarungen willkürlich waren, war während der Außenprüfung, bei der diese Vereinbarungen erstmalig bekannt geworden, erstmalig für das FA erkennbar.

Üblicherweise wird niemand ohne jedwede Sicherheiten Anzahlungen in Höhe von mehr als Euro 400.000,00 für angebliche Immobilienerwerbe leisten, während der Empfänger der Zahlungen 5 Jahre und später bis zu 11 Jahre Zeit hat, die in der Vereinbarung nicht einmal ihrer Art nach konkret beschriebenen Immobilien zu liefern.

Aus diesen im Zuge der Prüfung bekannt gewordenen ungewöhnlichen und schon gar nicht fremdüblichen Vereinbarungen vom Dezember 2005, 2006, 2007 und 2009 konnte erstmals während der Außenprüfung durch das FA erkannt werden, dass diese angeblichen Anzahlungen willkürliche Zahlungen ohne nachvollziehbaren wirtschaftlichen Grund waren.

Aus den auffälligen Zahlungskreisläufen – laut Finanzamt wurde Geld im Kreis geschickt - konnte das Finanzamt während der Betriebsprüfung feststellen, dass diese Zahlungen eine willkürliche Zahlung ohne wirtschaftlichen Grund waren.

Die hohen Anzahlungen schmälerten den Gewinn der KGs und deren Gesellschafter im erheblichen Ausmaß.

Aus diesen, während der Außenprüfung bei der KG dem Finanzamt bekannt gewordenen Beweismitteln und Tatsachen war erstmalig während dieser Außenprüfung für den Zeitraum 2005-2010 (durchgeführt 2017 bis Jänner 2018) zu schließen, dass diese Anzahlungen vorgetäuschte Zahlungen waren, für angebliche Immobilienerwerbe, die tatsächlich nicht gewollt gewesen sind, sodass die Zahlungen willkürliche Zahlungen ohne erkennbaren wirtschaftlichen Grund waren.

Wäre dieser Sachverhalt dem Finanzamt bei Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen, wären diese Erstbescheide unter Berücksichtigung dieser willkürlichen Zahlungen so nicht ergangen.

Es sind somit Tatsachen nach Erlassung der Erstbescheide neu hervorgekommen. Die Kenntnis dieser Tatsachen hätte, wenn diese bereits bei Erlassung der Erstbescheide dem Finanzamt bekannt gewesen wären, im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt (§ 303 Abs 1 BAO), weil die Zahlungen nicht als betrieblich veranlasst anerkannt worden wären.

Die Wiederaufnahme führte in Bezug auf die KG zu einer Gewinnerhöhung, die sich auf die Kommanditisten der KG auf Grund deren Beteiligungen an der KG verteilte. Durch diese Einkünftezurechnungen ergaben sich nicht bloß geringfügige Änderungen der Einkünfte der Kommanditisten, sodass im Rahmen des Ermessens (§ 20 BAO) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Interesse der KG und ihrer Kommanditisten auf Rechtsbeständigkeit eingeräumt wird.

Einkommensteuerrechtlich folgt daraus:

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.9.1990, 89/13/0112) steht es der Abgabenbehörde nicht zu, die Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes zu prüfen, um nach dem Ergebnis dieser Prüfung die Betriebsausgabeneigenschaft eines bestimmten Aufwandes zu beurteilen.

Die Unangemessenheit und Unüblichkeit können jedoch ein Indiz dafür sein, dass die Aufwendungen nicht betrieblich, sondern privat veranlasst sind (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 4 Tz 242).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gleichgelagerten Sachverhalt mit Beschluss vom 13. Oktober 2022, Ro 2022/15/0016, die Revision gegen das Erkenntnis des BFG vom 14. Dezember 2021, Zahl RV/4100297/2021, als unzulässig zurückgewiesen. Dabei wurde festgestellt, dass aus dem Wiederaufnahmebescheid der Tatsachenkomplex, 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“*, ausreichend zum Ausdruck gekommen ist.

Im vorliegendem Sachverhalt wäre es theoretisch möglich gewesen, dass Anzahlungen zum Zwecke des Immobilienerwerbes im Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshändlers als Betriebsausgabe bzw. betrieblicher Aufwand zu behandeln gewesen wären.

Die Vertragsparteien trafen keine Regelungen über die Verzinsung der Anzahlungen, Besicherungen für den Fall der Nichterfüllung und welcher Art die zu liefernden Grundstücke sein sollten. Die vorgeblich zu liefernden Liegenschaften wurden hinsichtlich Quantität und

Qualität, Lage, besondere Beschaffenheit, nicht spezifiziert, sodass der erkennende Senat davon ausgeht, dass beide Vertragsparteien die Erklärungen bloß zu dem Zwecke abgegeben und unterschrieben haben, die Abgabenbehörde über die tatsächliche Höhe des Jahresgewinns und dessen Verteilung auf die Kommanditisten im Unklaren zu lassen.

Insofern handelte es sich aus der Sicht des erkennenden Senates um reine Scheinerklärungen und Scheingeschäfte, die in der Absicht abgeschlossen wurden, die Abgabenbehörde über die wahre Höhe des Gewinns zu täuschen.

Dementsprechend fand eine Lieferung und Übergabe und auch eine allfällig notwendige Rückabwicklung dieser Vereinbarungen tatsächlich nie statt, weil dies von den Parteien der Vereinbarung von Beginn auch gar nicht gewollt gewesen ist. Der übereinstimmende Wille der Parteien war auf die Täuschung der Abgabenbehörde ausgerichtet. Den steuerlich geltend gemachten Vereinbarungen fehlte es damit von Anbeginn an der Ernsthaftigkeit zur Abwicklung des Geschäftes.

In Wirklichkeit waren diese Zahlungen der KG willkürliche Zahlungen der KG an die GmbH ohne erkennbaren wirtschaftlichen Grund. Ziel dieser Vereinbarungen war es im bewussten und gewollten Zusammenwirken der KG mit der GmbH den Gewinn der KG der Jahre 2005, 2006, 2007 und 2009 um die jeweiligen Anzahlungen zu vermindern, um die Einkommensteuerpflicht der Kommanditisten der KG anteilig zu minimieren.

Die Besonderheit im vorliegenden Sachverhalt liegt darin, dass von Anbeginn an die Lieferung von Grundstücken durch die Empfängerin der Anzahlungen nicht ernsthaft gewollt gewesen ist und die maßgeblich handelnden Personen dies auch wollten.

Daraus folgt, dass der Gewinn der Jahre 2005, 2006, 2007 und 2009 der KG durch diese willkürlichen Anzahlungen (Tabelle oben) nicht geschmälert werden darf, weil diese Zahlungen nicht betrieblich veranlasst waren (VwGH vom 22.1.1992, 91/13/0114). Das FA hat daher zu Recht den Gewinn der KG in den Jahren 2005, 2006, 2007 und 2009 höher angesetzt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab und hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt (VwGH 13.10.2022, Ro 2022/15/0016).

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. April 2023