

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch AT Tax Advisory & Trustee Steuerberatung GmbH, Rudolfsplatz 9, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 15. April 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 14. März 2016 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2014 sowie Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011-2014, Steuernummer ***BF1StNr1***,

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2014 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt, das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

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

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

Entscheidungsgründe

Die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, kurz Bf.) wurde am Datum gegründet.

Unbeschränkt haftender Gesellschafter war Ra, Kommanditist die At (in der Folge A), mit einer Einlage von € 100,-.

Mit Eintragung vom 28. Dezember 2011 im Firmenbuch erhöhte die Bf. ihre Kommanditeinlage auf € 600.100,-.

Der Erhöhungsbetrag wurde über einen am Datum2 mit der A abgeschlossenen Treuhandvertrag von S gehalten.

Die Bf. ist im gewerblichen Grundstückshandel tätig und ermittelt ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2011-2013 stellte die Außenprüfung (Ap.) fest, dass es sich bei der Bf. um ein sogenanntes Verlustbeteiligungsmodell mit der Konsequenz handelt, dass Verluste aus Beteiligungen an ihr gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6+7 vortragsfähig sind.

Die Ap. führt dazu in ihrem Prüfbericht aus:

„Tz 2) Allgemeiner Sachverhalt

*Die ***Bf1*** wurde am Datum durch Eintragung ins Firmenbuch gegründet. Als unbeschränkt haftender Gesellschafter war zum Zeitpunkt der Gründung Herr Ra, geb. am Datum3, eingetragen. Kommanditist war die [...]. mit einer Kommanditisteneinlage iHv € 100,--. Als Geschäftszweig wurde Immobilienverwaltung eingetragen.*

*Im Firmenbuch wurde eine Erhöhung der Kommanditisteneinlage auf € 600.100,-- mit 28.12.2011 eingetragen. Die zusätzlichen € 600.000,-- werden durch die A ***4*** m.b.H. treuhändig für Herrn Sx gehalten. Die A ***4*** m.b.H. ist ein 100-prozentiges Tochterunternehmen der WP.*

*Im Gründungsjahr wurden 14 Grundstücke (Wohnungen) erworben. Die Grundstücke wurden mit Kaufdatum 20.12.2011 von zwei Tochterunternehmen der Cs (Cv, GG) sowie der Cs selbst bzw. zwei Töchtern der WP (A ***4*** m.b.B., x) angeschafft. Aufgrund der Organstruktur der CSE im Jahr 2005 geht die Außenprüfung von einem Naheverhältnis aus:*

Name des Organs	Tätigkeit bei C	Tätigkeit bei ***5***
Az	Vorsitzender Aufsichtsrat	Vorsitzender Aufsichtsrat
Px	Stv. Vorsitzender Aufsichtsrat	Stv. Vorsitzender Aufsichtsrat
Kv	Mitglied Aufsichtsrat	Mitglied Aufsichtsrat

Ky	Mitglied Vorstand	Mitglied Aufsichtsrat
Kz	Mitglied Vorstand	Mitglied Aufsichtsrat
Hx	Mitglied Vorstand	Mitglied Vorstand

*In der Spalte „Name des Organs“ findet sich die natürliche Person. Der Reiter „Tätigkeit bei C“ zeigt die Position in der Organstruktur der CSE. Unter „Tätigkeit bei ***5***“ findet sich die Funktion des betroffenen Organs bei der WP.*

Aus dem Geschäftsbericht der CSE für das Jahr 2005 geht des Weiteren hervor, dass das operative Geschäft mit der CSE durch die CM geführt wird, bei welcher die WP zum fraglichen Zeitpunkt kapitalistisch beteiligt war und laut Geschäftsbericht der WP organisatorisch eingegliedert war.“

Nach Darstellung der Geschäftsfelder sowie der wesentlichen Beteiligungen der WP anhand des Geschäftsberichtes des Jahres 2005 fährt die Ap. wie folgt fort:

„Die aus den Käufen entstandenen Verluste wurden entsprechend der kapitalistischen Beteiligungen mittels eines Feststellungsverfahrens gem. § 188 BAO zugewiesen. Im folgenden Ausmaß entwickelte sich die geschäftliche Tätigkeit seit Gründung 2011:

Jahr	erworbene Grundstücke	verkaufte Grundstücke	steuerliches Ergebnis
2011	14	0	-1.628.097,13
2012	2	2	-59.927,94
2013	0	0	-24.984,02
Summe	16	2	-1.713.009,09

In der Spalte „Jahr“ ist das Geschäftsjahr abgebildet, welches dem Kalenderjahr entspricht. Unter „erworbene Grundstücke“ finden sich alle im Geschäftsjahr angeschafften und grundbücherlich eingetragenen Wohnungen, „verkaufte Grundstücke“ stellen die im jeweiligen Geschäftsjahr veräußerten Wohnungen dar. Das steuerliche Ergebnis ist die Grundlage des Feststellungsbescheides, welche mittels der jeweiligen Tangenten, entsprechenden dem investierten Kapital, den Gesellschaftern zugewiesen werden.

Die vor allem in den Gründungsjahren geltend gemachten Verluste waren aufgrund der damaligen Rechtslage möglich, da bei gewerblichem Grundstückshandel die entstandenen

Aufwendungen sofort ertragsmindernd geltend gemacht werden konnten. Mit 1.4.2012 ist dies erst mit dem Zeitpunkt des Verkaufs möglich, weshalb nur der Saldo in die steuerliche Bilanz einfließt.

Mit Stichtag 31.12.2013 waren 14 Grundstücke im Besitz der ***Bf1***. Neben der treuhändig gehaltenen Investition des Kommanditisten ist das Unternehmen fremdfinanziert. Die Kontoführung wird durch die WP durchgeführt, bei welcher auch die unbeschränkt haftenden Gesellschafter angestellt waren:

Name	von-bis	angestellt bei
Ra	Datum-22.03.2013	gewerblich Selbstständig
[...]		
[...]	08.08.2013-04.12.2014	[...]
[...]	01.12.2014-laufend	WP

In der Spalte „angestellt bei“ handelt es sich um die Anstellung während der Tätigkeit als Geschäftsführer (siehe Zeitraum „von-bis“).

Tz 3) Steuerliche Auswirkungen und Systematiken

Aufgrund der erwirtschafteten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der kapitalistischen Gesellschaftsstruktur wurden bis inklusive dem Geschäftsjahr 2012 dem (treuhändig gehaltenen) Kommanditisten Herrn Sx 99,99% der Einkünfte zugewiesen. Dies entspricht einem steuerlich festgestellten Verlust iHv € - 1.687.462,59. Unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte des Sx kommen diese im Höchststeuersatz zur Geltung, was somit eine Steuergutschrift i.H.v. € 843.731,30 ergibt. Gerade aufgrund der im Gründungsjahr erwirtschafteten und zugewiesenen Verluste wurden Herrn Sx 90% seiner geleisteten Lohnsteuer erstattet.

Nach Ansicht der Außenprüfung wurde dieses Unternehmen ausschließlich zum Zwecke der Ausnutzung steuerlicher Vorteile gegründet. Lt. dem zuständigen Betreuer der ***Bf1***, Herrn DD, nahm Herr Sx mit diesem lediglich dann Kontakt auf, wenn er einen Betrag für die Höhe der Verlustzuweisung hatte. Dieser Betrag ergab sich aus der Höhe der Einkünfte des Herrn Sx, welche mit Jahresende (meist Anfang Dezember) bekannt waren (wie durch einen händischen Aktenvermerk des DD für das Jahr 2010 ersichtlich ist). In den Folgejahren wurden weitere KGs gegründet, welche wiederum im ersten Jahr hohe Verluste erzielten. Dieses Vorgehen unterstreicht die Ansicht der Außenprüfung, dass es sich um eine steuerfreundliche Planung handelt.

Im Zuge einer Hausdurchsuchung am 29.4.2015 wurden zudem elektronische Unterlagen bezüglich der steuerschonenden Beendigung der Gesellschaft gefunden. In diesen Berechnungen wurde ein Szenario durchgespielt, welches einen begünstigten Steuersatz vorsieht, wenn zwischen der Beendigung der Erwerbstätigkeit und der Auflösung der KG nicht mehr als 6 Monate liegen und die Beteiligung überdies mehr als 7 Jahre bestand. Die Berechnung dieser Prognose geht von der Annahme steuerlicher Gutschriften in den verlustreichen Jahren aus und somit geplant von Steuerersparnissen.

Tz 4) Rechtliche Würdigung

a) Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht

Aus Sicht der Außenprüfung wurde die abgabenbehördliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gem. § 119 BAO verletzt. Die in Form einer Beteiligung als Kommanditist bei einer Kommanditgesellschaft angebotene Investitionsmöglichkeit welche, treuhändig gehalten durch die A ***4*** m.b.H., bei der p allgemein angeboten wird, stellt das Erzielen steuerlicher Vorteile in den Vordergrund. Diese Tatsache unterliegt dem Verlustverwertungsverbot des § 2 (2a) EStG 1988, wonach der ausgewiesene Verlust auf die Wartetaste zu legen ist. Die Tatsache der Bewerbung des steuerlichen Vorteils ist ein für die Abgabenerhebung bedeutsamer Umstand und war entsprechend offen zu legen.

b) Hinterzogene Abgaben

Der Abgabenhinterziehung gem. § 33 (1) FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt (VwGH vom 5. März 1990, 88/15/0048). Somit ergibt sich gem. § 207 (2) BAO die Verjährungsfrist von 10 Jahren.

c) Liebhaberei

Es handelt gem. § 1 (1) LVO um eine Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle. Der Gewerbebetrieb ist nachweislich auf einen Gesamtgewinn ausgerichtet und das Erscheinungsbild entspricht einem vergleichbaren Betrieb im Immobilienhandel (VwGH 20.11.1996, 89/13/0259).

d) § 2 (2a) EStG 1988

Gem. § 2 (2a) EStG 1988 sind negative Einkünfte aus einer Beteiligung an Gesellschaften weder ausgleichsfähig noch vortragsfähig, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen.

Ziel der Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 ist es, dass Verluste aus Betätigungen, bei denen in erster Linie die Erzielung von steuerlichen Vorteilen im Vordergrund steht, nicht mehr mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können (EB zum StRefG, BGBl I 28/1999;

dazu weiters im Bericht des Finanzausschusses zum StRefG 2000: "Verlustbeteiligungsmodellen soll durch neue Maßnahmen begegnet werden und soll ein generelles Verlustausgleichsverbot für Beteiligungsmodelle geschaffen werden, bei denen das Erzielen eines Steuervorteils im Vordergrund steht". Zweck der Regelung ist es, unerwünschte Steuergestaltungen, die zu Budgetausfällen führen, zu vermeiden).

Tatbestandsmerkmal des § 2 (2a) EStG 1988 ist das Erzielen steuerlicher Vorteile, wobei im Gesetz selbst keine Kriterien angeführt sind, die zur Verwirklichung des Grundtatbestandes des § 2 (2a) EStG 1988 führen. Ein Verlustausgleich ist jedenfalls dann nicht mehr möglich, wenn der Steuervorteil aus der Beteiligung dominiert. Das ist gegeben, wenn das Eingehen der Beteiligung mit Steuervorteilen aus einem zu erwartenden Beteiligungsverlust durch professionelle Anbieter beworben wird. Bloße Hinweise auf Beteiligungsverluste aus Gründen der Prospekthaftung stellen keine Bewerbung dar (Rz 165 EStR 2000).

Die steuerlichen Vorteile beziehen sich nach derzeitigem Bild in einer Steuerstundung, welche nach aktuellem Konzept (aufgrund der neuen Rechtslage ab 1.4.2012) zu einer Minderung der Steuerlast führen soll.

In Bezugnahme des § 2 (2a) EStG unterliegt der erwirtschaftete Verlust somit dem Verlustverwertungsverbot und kann nur mit zukünftigen Gewinnen der gleichen Einkunftsquelle gegengerechnet werden. In folgender Aufstellung wird die kumulierte Wartetaste aufgrund der erklärten Überschüsse/Fehlbeträge aufgezeigt.

Jahr	Einkünfte aus GW	Wartetaste kumuliert
2011	-1.628.097,13	-1.628.097,13
2012	-59.927,94	-1.688.025,07
2013	-24.984,02	-1.713.009,09

In der Spalte „Jahr“ wird das jeweilige Geschäftsjahr (in unserem Fall auch Kalenderjahr) angeführt. Die Spalte „Einkünfte aus GW“ gibt die in den jeweiligen Steuererklärungen angeführten Einkünfte aus Gewerbebetrieb wieder. „Wartetaste kumuliert“ rechnet die Überschüsse gegen die Verluste und gibt den jeweils im Jahr zu erklärenden Wartetastenverlust gem. § 2 (2a) EStG an.

e) Missbrauch gem. § 22 (1) und (2) BAO

Neben der oben angeführten Ausführung geht die Außenprüfung davon aus, dass die Gründung der Kommanditgesellschaft lediglich den steuerlichen Grund der Ausnutzung von steuerlichen Begünstigungen hatte und dadurch ein Missbrauch iSd. § 22 (1) und (2) BAO vorliegt.

„(2) Liegt ein Mißbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltungen zu erheben wären.“ (vgl. § 22 BAO)

Die Gründung der Kommanditgesellschaft beruht auf dem steuerlichen Vorteil des § 4 (3) EStG, aufgrund dessen es möglich war (bis 31.3.2012) Grundstücke, welche im Umlaufvermögen waren (gewerblicher Grundstückshandel), sofort als Betriebsausgaben abzusetzen. Aufgrund des Durchgriffprinzips bei Kommanditgesellschaften konnten somit die Verluste direkt mittels Tangente den Investoren (treuhändig gehaltenen Kommanditanteil) zugewiesen werden.

Feststellungen gem. § 188 BAO, deren Tangenten gem. § 295 (1) BAO zu erlassen sind, enthalten beim Tangentenempfänger eine Rechtsbindung, weshalb das Wohnsitzfinanzamt der Gesellschafter diese nicht überprüft.

Vor allem im Gründungsjahr werden Verluste erwirtschaftet. In den Folgejahren wurden dann, aus Sicht der Außenprüfung, unwesentliche Ergebnisse erzielt (siehe hierzu die Aufstellung Seite 3). Um nicht den Status eines gewerblichen Grundstückshändlers zu verlieren, wurden einzelne Grundstücke angekauft bzw. verkauft, immer im Hinblick auf ein möglichst geringes steuerliches Ergebnis.

Zum Zwecke der steuerlichen Optimierung war es notwendig, jährlich zumindest eine neue KG zu gründen. Eine Verlustgenerierung bei nur einer Gesellschaft hätte zu einer Liebhabereiprüfung geführt. Eine weitere mögliche Konsequenz wäre die Nichtanerkennung des gewerblichen Handels und Umstellung auf eine Vermietung und Verpachtung gewesen. Die Wohnungen wären nicht mehr im Umlaufvermögen und die Aufwendungen könnten lediglich im Zuge einer Abschreibung geltend gemacht werden.

Des Weiteren ist die steuerschonende Gestaltung aufgrund des Indizes erkennbar, dass mit Gesetzesänderung vom 1.4.2012, wonach die Ausgaben für Immobilien erst beim Verkauf gegengerechnet werden dürfen, keine Grundstücke mehr angeschafft wurden. Es findet nur noch ein „Abverkauf“ des bestehenden Portfolios statt. Nach Ansicht der Finanzbehörde ist dieser Weg für einen gewerblichen Immobilienhandel ungewöhnlich.

Für den geschäftsführenden und vollhaftenden Gesellschafter (Komplementär), welcher aufgrund eines Dienstverhältnisses zur WP weisungsgebunden gegenüber dem Alleingesellschafter der [...] ist, wurde ein Haftungsausschluss (Schad- und Klagloshaltung) abgeschlossen, die bei ordnungsgemäßer Geschäftsführung die unbeschränkte Haftung ausschließt. Somit würde die Einstandspflicht im Haftungsfall auf die WP fallen. Aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise gem. § 21 BAO ist die Gesellschaftsstruktur einer GmbH & Co KG gleichzusetzen. Gem. § 189 UGB iVm § 124 BAO wäre somit die Buchführungspflicht zu

befolgen und der Gewinn wäre nach § 5 (1) zu ermitteln. Der Verlust wäre nicht zuweisbar und würde vorgetragen werden. Die Folgen sind gleich dem 2 (2a) EStG zu setzen.

Die Folge eines Gestaltungsmissbrauchs gem. § 22 BAO würde in der (steuerlichen) Eliminierung der KG enden. Somit wäre den Gesellschaftern im Ausmaß ihrer Anteile ein Gewerbebetrieb (Beilage E1a in der Einkommensteuererklärung) zuzurechnen. Weitere Überprüfungen wären durch das Wohnsitzfinanzamt durchzuführen.

f) Fremdüblichkeit

Als Vorfrage wurde die Fremdüblichkeit der Einkäufe der Grundstücke näher betrachtet, da diese weit unter den damals aktuellen Preisen erworben wurden. In Betrachtung der damaligen Verkäufer ist ersichtlich, dass es sich durchgehend um nahestehende Unternehmen handelt, die entweder mittelbar oder unmittelbar unter dem Einfluss der WP stehen oder standen (siehe Ausführung zum Naheverhältnis im Allgemeinen Sachverhalt). Der durchschnittliche m²-Preis für gebrauchte Wohnungen in Wien im Jahr 2011 betrug € 1.928,56. Für die 14 Grundstücke, welche im Gründungsjahr angeschafft wurden, lag der durchschnittliche Preis pro m² bei € 1.606,20 und somit rund 20% unter dem üblichen Marktwert. Ein derartiger Preis war somit auf dem freien Markt nicht erzielbar. Die daraus resultierende Preisgestaltung ist somit gem. § 22 BAO iVm § 21 BAO nur durch einen Missbrauch der rechtlichen Formen- und Gestaltungsmöglichkeit erreichbar.“

Dem Bericht sind nachfolgende Fußnoten als Beilage angeschlossen:

FN 1: „FB-Auszug Bf.pdf“

FN 2: „TH-Vertrag Kommanditist-A GmbH“

FN 3: „Organigramm_201502-1“

FN 4: „Gesamtübersicht Beteiligung Sx“

FN 5: „FB-Auszug CM.pdf“

FN 6: „div. Versicherungsdatenauszüge“

FN 7: „Protokoll zur Einvernahme vom 29.4.2015 (DD)“

FN 8: „Händischer Aktenvermerk ***3***.pdf“

FN 9: „Einbringungsmöglichkeit (Status 2009)_IHL004_überarb.xls...“

FN 10: „[...]doc“, „Homepage p 2007.pdf“

FN 12: „Schad- und Klagloshaltung_KG^s – Kopie.pdf“

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte der Ansicht der Ap. und erließ am 14. März 2016 im wiederaufgenommenen Verfahren Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2014 und setzte die Höhe der Einkünfte unter Ausspruch der Nichtausgleichsfähigkeit der Verluste neu fest.

In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wird auf die Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht (§ 119 BAO), die bei Kenntnis des erst im Zuge der Prüfungshandlungen bekanntgewordenen Sachverhalts der zu einer abweichenden

Qualifizierung der Beteiligungen gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 geführt hätte und dem Ap-Bericht zu entnehmen sei, verwiesen.

Die Bf. erhob mit Eingabe vom 15. April 2016 Beschwerde gegen die benannten Bescheide.

Wiederaufnahme des Verfahrens

Nach Darstellung des Verfahrensganges unter Hinweis auf die aus ihrer Sicht mangelhaften Ermittlungen der Behörde erläutert die Bf., dass mehrere von der Ap. zur Begründung der Wiederaufnahme herangezogene Unterlagen und steuerlich relevante Tatsachen nicht mehr existent gewesen seien, ohne Konnex zur Bf. gestanden hätten oder zeitlich nach dem 12.04.2012 (dem Datum der Erlassung des Feststellungsbescheides 2011) gelegen seien, weshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zulässig gewesen sei.

Konkret verweist die Bf. dabei auf folgende Punkte:

„- Aus dem in der Fußnote 7 aufgelisteten Protokoll zur Einvernahme vom 29.4.2015 ergeben sich hinsichtlich des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG keine rechtlich relevanten Tatsachen und schon gar keine hinsichtlich des Feststellungsverfahrens des Jahres 2011 neu hervorgekommene Tatsachen.

- Die Gründungen neuer Kommanditgesellschaften können keine neu hervorgekommenen Tatsachen sein, da diese dem zuständigen Finanzamt gegenüber immer offengelegt wurden.

- Bei dem in der Fußnote 8 erwähnten händischen Aktenvermerk besteht überhaupt keinerlei Konnex zur gegenständlichen KG.

- Der in der Fußnote 10 (2) erwähnte – auf der Homepage der WP – veröffentlichte Artikel stammt aus dem Jahr 2007 und war im Jahr 2011 nicht mehr online-geschaltet.

- Das in der Fußnote 11 erwähnte Informationsschreiben stammt aus dem Jahre 2012, betrifft eine andere, nicht verfahrensgegenständliche Gesellschaft und ist darüber hinaus für die Beurteilung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG vollkommen irrelevant.

- Bei den in der Fußnote 12 erwähnten nicht unterfertigten Schad- und Klagloserklärungen handelt es sich um Muster ohne jeglichen inhaltlichen Konnex zur verfahrensgegenständlichen Gesellschaft. Diese Muster können für die Wiederaufnahme auch deswegen nicht von Relevanz sein, weil sie – wie bereits erwähnt – im Bescheidspruch nicht berücksichtigt wurden. Damit können diese per se schon nicht geeignet sein, die Wiederaufnahme zu begründen.“

Zusammengefasst lägen untaugliche Wiederaufnahmegründe für das Jahr 2011 vor. Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2014 sei nur durch die Ansicht der Ap., wonach die im Jahr 2011 erworbene Beteiligung dem Verlustverwertungsverbot des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG unterliege und die Verluste des Jahres 2011 vorzutragen seien, notwendig gewesen.

Feststellungsbescheide

Zu den Feststellungsbescheiden wird zunächst angeführt, dass der Grundtatbestand des § 2

Abs. 2a 1. Teilstrich EStG 1988 gegen das verfassungsrechtlich gebotene Bestimmungsgebot verstoße. Darin enthaltene Bestimmungen wie ‚Bewerbung‘ seien gesetzlich ebenso wenig definiert, wie der Begriff des steuerlichen Vorteils, bzw. was unter einem allgemeinen Angebot oder unter Rendite zu verstehen sei.

Die Ap. habe nicht schlüssig dargelegt, dass bei Eingehen der Beteiligung steuerliche Vorteile im Vordergrund gestanden seien. Die von ihr im Ap.-Bericht angeführten Unterlagen ließen keinerlei Rückschlüsse darauf zu, dass bei Eingehen der Beteiligung steuerliche Vorteile im Vordergrund gestanden seien, was vor allem daran liege, dass die gegenständliche Beteiligung objektiv nicht dazu geeignet gewesen sei, Steuervorteile in den Vordergrund zu stellen und diese auch subjektiv nicht im Vordergrund gestanden seien.

Die Beteiligung an der Bf. sei aufgrund des hohen außersteuerlichen Risikos und aufgrund der erlasskonformen Renditeberechnung objektiv nicht in der Lage, ertragsteuerliche Vorteile in den Vordergrund treten zu lassen.

Beantragt wurde eine ersatzlose Aufhebung der Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 2011 bis 2014 sowie der Wiederaufnahmebescheide betreffend das Feststellungsverfahren für diese Jahre.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. Februar 2019 wurde die Beschwerde der Bf. als unbegründet abgewiesen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei gerechtfertigt gewesen, da eine Offenlegung der Bewerbung der steuerlichen Vorteile hätte stattfinden müssen und diese Tatsachen der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht bekannt gewesen seien.

Dazu führt die Behörde wie folgt an:

„Die neu hervorgekommenen Tatsachen gründen sich auf Dokumente, welche im Zuge einer Hausdurchsuchung am 29.4.2015 in den Räumlichkeiten der WP, deren Adresse auch zugleich Firmensitz der Kommanditgesellschaft gewesen seien, gefunden wurden.

...

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bereits eine gezielt gewählte Gestaltung, bei welcher ein wirtschaftliches Risiko ausgeschlossen ist und dies zu ungerechtfertigten (und steuerlich nicht anzuerkennenden) Verlustzuweisungen führt, auf vorsätzliches Handeln zu schließen (vgl. VwGH vom 16. Dezember 1999, 97/15/0167). Im Zuge der Hausdurchsuchung am 29.4.2015 wurde zudem ein handschriftlicher Aktenvermerk sichergestellt, welcher aufgrund eines Telefonats mit dem treuhändig gehaltenen Kommanditisten geführt wurde, welcher auf die Höhe des zugewiesenen Verlustes im Verhältnis zu seinen Einkünften eingeht. Somit ergibt sich auch im abgeleiteten Bescheid eine vorsätzlich hinterzogene Abgabe.“

Die Bf. brachte daraufhin am 8. März 2019 einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen die verfahrensgegenständlichen Bescheide an das Bundesfinanzgericht ein, worin die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente im Wesentlichen wiederholt wurden.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 12. April 2019 vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht übermittelte dem Finanzamt am 12. Jänner 2023 einen Beschluss, mit dem anhand von Beilagen und Tabellen Überlegungen und Berechnungen, mit Ersuchen um Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt wurden.

Das Finanzamt Österreich brachte dazu am 15. Februar 2023 beim BFG eine Stellungnahme ein worin ausgeführt wird, dass sich aus den übermittelten Unterlagen ergibt, *„dass der Quotient Nachsteuerrendite/Vorsteuerrendite in keinem Fall den Wert 2 übersteigt und damit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliegt.“*

Der Vorhalt des BFG vom 12. Jänner 2023 bzw. die Stellungnahme des Finanzamtes wurden der Bf. am 4. April 2023 übermittelt.

Mit Schriftsatz vom 5. Mai 2023 zog die steuerliche Vertretung den Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem Senat zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 2 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

...

(2a) Weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 vortragsfähig sind negative Einkünfte – aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn
– *der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird*
– *und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen,*
– *aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist. Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.*

In den erläuternden Bemerkungen zum SteuerreformG 2000 wird die Bestimmung des § 2 Abs.

2a EStG 1988 näher präzisiert:

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

§ 4 Abs. 3 EStG 1988 BGBl. i.d.F. BGBl. Nr. 400/1988, geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010 (gültig bis 31. März 2012) lautet:

Der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf 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.

Mit AbgabenänderungsG 2012 wurde § 4 Abs. 3 EStG 1988 abgeändert. Die geänderte Fassung trat gemäß § 124b Z 211 EStG 1988 ab 1. April 2012 in Kraft.

Darin wurde u.a. normiert:

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.

§ 303 BAO lautet (auszugsweise):

(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

...

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

...

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 307 Abs. 3 BAO lautet:

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Die Bf. ist im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels tätig.

In den Jahren 2011 (Gründungsjahr) und 2012 erwarb sie insgesamt 16 Wohnungen, von denen im Jahr 2012 2 Wohnungen und 2021 2 weitere Wohnungen veräußert wurden. Ende 2021 verfügte die Bf. noch über 12 Wohnungen im Umlaufvermögen.

Auf Konsequenz der von der Bf. durchgeführten Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 in der bis 31. März 2012 geltenden Fassung, wurden die Anschaffungskosten der Grundstücke sofort als Betriebsausgaben gewinnmindernd abgesetzt und dadurch hohe Anfangsverluste erwirtschaftet. Auch in den Folgejahren des beschwerdegegenständlichen Zeitraums (ohne Wohnungsan- und -verkäufe) wurden (geringfügigere) Verluste erzielt.

Die bekämpften Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO ergingen zunächst erklärungsgemäß.

Eine bei der Bf. durchgeführte Außenprüfung führte dazu, dass ihre Beteiligung als unter § 2 Abs. 2a EStG 1988 fallend mit der Konsequenz qualifiziert wurde, dass daraus erzielte negative Einkünfte weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 vortragsfähig sind.

Der von der Behörde den Bescheiden zugrunde gelegte, diese begründenden Außenprüfungsbericht wurde lediglich fragmentarisch beigebracht und lag dem BFG erst nach Anforderung von der Bf. vollständig (incl. Beilagen) vor.

Ein maßgebliches Tatbestandsmerkmal des § 2 Abs. 2a EStG 1988 ist, dass *„auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen“*.

Nachdem weder die Behörde noch die Bf. aus Sicht des BFG befriedigende Berechnungen zur Rendite vorgelegt haben, hat das Gericht eigene Berechnungen auf Grundlage der gesetzlichen Bestimmung sowie der erläuternden Bemerkungen angestellt und diese dem Finanzamt mit Beschluss vom 17. Jänner 2023 übermittelt.

Darin wurde (auszugsweise) ausgeführt:

„- Voraussetzung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 ist, dass das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht.

- Dies ist gemäß der Bestimmung dann der Fall, wenn Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen.

- Gemäß den erläuternden Bemerkungen ist unter Rendite der nach der Methode des internen Zinsfußes abgezinste Barwert der Zahlungsströme zu verstehen, wobei Wiederveranlagungen mit dem marktüblichen Zinssatz zu verrechnen wären.

Der interne Zinsfuß ist jener Zinsfuß, bei dem der Barwert der Zahlungsströme aus der zu beurteilenden Investition Null beträgt.

...

Aus den vorgelegten Unterlagen folgt, dass die Bf. in den Jahren 2011 bzw. bis 1. April 2012 mehrere Wohnungen (16 Stück) erworben und die Anschaffungskosten sofort als Betriebsausgaben abgesetzt hat.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass diese Vorgangsweise ursächlich für die Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 durch die Behörde war.

Diese Annahme stützt sich auch auf den Ap.-Bericht (Seite 3) wonach es aufgrund der damaligen Rechtslage möglich war, bei gewerblichem Grundstückshandel die entstandenen Aufwendungen sofort ertragsmindernd geltend zu machen.

Ausgangspunkt der Überlegungen zur Berechnung des internen Zinsfußes durch das BFG war daher, dass der steuerliche Vorteil aus der sofortigen Absetzung der Anschaffungskosten herrührt und der dadurch ausgelöste Zahlungsstrom die Rendite ‚Nach Steuern‘ darstellt, wohingegen der Zahlungsstrom ohne sofortiger Abschreibungsmöglichkeit zur Rendite ‚Vor Steuern‘ führt.

Übersteigt der Quotient (Interner Zinsfuß der Rendite nach Steuern/interner Zinsfuß der Rendite vor Steuern) den Wert 2, liegt, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, ein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vor.

Daraus ergeben sich nach Ansicht des BFG folgende Konsequenzen, die eine vereinfachende Berechnung der Zahlungsströme ermöglichen:

- Anschaffungen und Veräußerungen von Wohnungen/Liegenschaftsanteilen die nach dem 1.4.2012 angeschafft wurden, können bei der Berechnung des internen Zinsfußes außer Ansatz bleiben, da kein Steuervorteil durch die Sofortabschreibung mehr lukriert werden konnte und die daraus resultierenden Zahlungsströme (Vor/Nach Steuer) gleich sind.

Gleiches gilt für die laufenden Einnahmen/Ausgaben lt. E/A-Rechnung, die in keiner Beziehung zu den Anschaffungen bzw. Veräußerungen verbunden mit dem beschriebenen Steuervorteil stehen.

- Maßgeblich sind für die Berechnung des internen Zinsfußes daher ausschließlich die Anschaffung bzw. Veräußerung der bis 1.4.2012 angeschafften und bereits veräußerten (oder noch nicht veräußerten) Wohnungen.

- Die Vorsteuerrendite ist anhand eines Zahlungsstromes unter Außerachtlassung der sofortigen Abschreibung der Anschaffungskosten zu errechnen und der Nachsteuerrendite gegenüberzustellen.

Eine grundsätzliche Problematik bestand gegenständlich darin, dass bei der Berechnung des internen Zinsfußes weitere Annahmen zu treffen waren, da hinsichtlich mehrerer Wohnungen kein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vorlag.

Dazu ist freilich anzumerken, dass das BFG gehalten ist, seiner Entscheidung das aus seiner

Sicht wahrscheinlichste Szenario zu Grunde zu legen.

Maßgebliche Variablen der Berechnung betrafen:

- a) Die Höhe der Veräußerungserlöse jener Wohnungen, die noch nicht veräußert wurden;*
- b) Den Zeitpunkt der Veräußerung dieser Wohnungen;*
- c) Die Höhe des marktüblichen Zinsfußes bei der Wiederveranlagung der durch den Steuervorteil lukrierten Gelder“.*

Das BFG hat der Behörde dazu mehrere Tabellen vorgelegt.

Die noch ausstehenden Veräußerungserlöse (obiger Pkt. a) wurden einerseits auf Grundlage der bisher erzielten Erlöse gemäß den Ausführungen der Bf. hochgerechnet bzw. (alternativ) der Wohnmobilenpreisindex der OeNB für gebrauchte Eigentumswohnungen in Wien zu Grunde gelegt.

Der Zeitpunkt der Veräußerung der Wohnungen (Pkt. b) wurde mit dem Jahr 2022 bzw. (alternativ) mit dem Jahr 2030 angenommen.

Die Höhe des marktüblichen Zinsfußes für die Wiederveranlagung der durch die Sofortabschreibung lukrierten Steuerguthaben wurde mit 3,5% (vgl. EStRL Rz. 177) angenommen.

Aus sämtlichen Berechnungen ergab sich, dass die Nachsteuerrendite (d.h. die Rendite unter Berücksichtigung der von der Ap. angenommenen Begünstigung) die Vorsteuerrendite (ohne Begünstigung) nicht um das Doppelte zu übersteigen vermochte.

Die Behörde folgte den Überlegungen des Bundesfinanzgerichtes mit Schreiben vom 15. Februar 2023 und führte darin wie folgt aus:

„Aus den übermittelten Berechnungsunterlagen ergibt sich, dass der Quotient Nachsteuerrendite/Vorsteuerrendite in keinem Fall den Wert 2 übersteigt und damit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliegt.“

Der Vorhalt des BFG (samt Berechnungsunterlagen) sowie die Stellungnahme des Finanzamtes wurden der Bf. in der Folge zur Kenntnis gebracht.

Die Bf. zog mit Eingabe vom 5. Mai 2023 ihren Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat zurück.

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.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten.

Die Behörde weist in ihren Wiederaufnahmebescheiden darauf hin, dass ihr im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen infolge Verstoß gegen die abgabenrechtliche Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) nicht bekannt gemacht wurden und diese dem Bericht zu entnehmen sind. Sie erläutert darin weiters: *„Im Zuge des Verfahrens sind neue Tatsachen bekannt geworden, welche sich auf die Qualifizierung als § 2 (2a) EStG-Beteiligung auswirken.“*

Gemäß § 303 BAO stellen nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente, das sind solche, die den Spruch des neuen Sachbescheides zu beeinflussen geeignet sind, Wiederaufnahmsgründe dar (vgl. Ritz, BAO⁶, § 303 Rz. 43).

Kann dies für den vorgebrachten Wiederaufnahmsgrund aus materiell-rechtlichen Gründen ausgeschlossen werden, kann der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen schon deswegen stattgegeben und muss der Wiederaufnahmegrund erst gar nicht näher verfahrensrechtlich geprüft werden (vgl. etwa VwGH 25. September 2012, 2009/17/0049 m.V.a. Stoll, BAO-Kommentar, 1994, 2917 f). Schon im Wiederaufnahmeverfahren ist auf die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid einzugehen. Ist die Möglichkeit eines Einflusses des geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes auf die Sachentscheidung zu verneinen, dann ist das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren nicht wiederaufzunehmen (Stoll, BAO-Kommentar, 2918).

Gegenständlich richtet sich die Beschwerde sowohl gegen die Wiederaufnahme- wie auch die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO.

Sind beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmsbescheid zu entscheiden (vgl. Ritz, BAO⁶, § 307 Rz. 7 m.V.a. VwGH 22.5.1990, 87/14/0038; 22.12.2005, 2001/15/0004; 28.2.2012, 2009/15/0170).

Die Ap. vertrat in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide die Auffassung, dass die Beteiligung an der Bf. die Tatbestandsmerkmale des § 2 Abs. 2a EStG 1988 erfüllt und aus diesem Grund die erzielten Verluste aus dem gewerblichen Grundstückshandel nur mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung zu verrechnen sind.

In der Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 15. Februar 2023 wird diese Rechtsansicht nicht mehr aufrecht erhalten.

Daraus folgt, dass der von der Behörde herangezogene Wiederaufnahmsgrund aus materiell-rechtlicher Sicht nicht geeignet ist, im Spruch anders lautende Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2014 zu erlassen.

Die Wiederaufnahmsbescheide sind sohin aufzuheben.

Wird ein Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die

Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (vgl. Ritz, BAO⁶, § 307 Rz. 8 m.V.a. VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108, 19.12.2006, 2006/15/0353; 21.12.2012, 2010/17/0122), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; 28.2.2012, 2009/15/0170).

Die am 14. März 2016 im Zuge der Wiederaufnahme neu erlassenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2014 gehören somit nicht mehr dem Rechtsbestand an. Die Beschwerde gegen diese Bescheide war vom Bundesfinanzgericht gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 BAO mittels Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Ergänzend wird festgestellt, dass der Sachverhalt der der gegenständlichen Beschwerde zu Grunde liegt inhaltlich weitgehend jenem entspricht, der vom Bundesfinanzgericht am 14. März 2023 mit Erkenntnis/Beschluss (Gz. RV/7102646/2019) entschieden wurde.

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.

Eine Revision war als nicht zulässig zu erklären, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt (vgl. etwa VwGH 25. September 2012, 2009/17/0049). In weiterer Folge ergibt sich die Gegenstandsloserklärung direkt aus dem Gesetz.

Wien, am 8. Mai 2023