

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Gisela Praschl LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***1***, vertreten durch ***2*** Steuerberatung GmbH, ***3***, über die Beschwerde vom 15. April 2016 gegen folgende Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 14. März 2016 zu Steuernummer ***BF1StNr1***

- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2011 und 2014 und
- Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2014

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2011 und 2014 und betreffend Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2012 und 2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

- Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2011 und 2014 werden aufgehoben.
- Die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2012 und 2013 werden dergestalt abgeändert, dass im Abschnitt betreffend „Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen.“ die verrechenbaren Verluste aus Vorjahren (eigener Betrieb) und die nichtausgleichsfähigen Verluste (eigener Betrieb) für die Bf. sowie für jeden Beteiligten an ihr mit Null festgesetzt werden. Die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, deren Zusammensetzung sowie Aufteilung auf die Beteiligten gem. § 188 BAO für die Jahre 2012 und 2013 sind dem Ende der Entscheidungsgründe beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. der Beschluss gefasst:

Die Beschwerde betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2011 und 2014 wird gem. § 261 Abs. 2 iVm § 278 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt. Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

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

Es wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 101 Abs. 3 BAO schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person oder abweichend von § 81 Abs. 2 auch einem Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG zugestellt werden können. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Entscheidungsgründe

I. Streitpunkt

Strittig ist, ob die aus einer ImmobilienKG-Beteiligung resultierenden Verluste weder gem. § 2 Abs. 2a EStG 1988 ausgleichsfähig noch gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988 vortragsfähig sind, weil das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund stand.

II. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, eine KG, ist im gewerblichen Grundstückshandel tätig.

Die Bf. wurde am 22.12.2009 durch Eintragung ins Firmenbuch gegründet. Als unbeschränkt haftender Gesellschafter war zum Zeitpunkt der Gründung bis 2019 Herr ***15***, geb. am ***4***, eingetragen. Kommanditist war und ist die ***5*** m.b.H. mit einer Kommanditisteneinlage iHv € 100,-. Als Geschäftszweig der Bf. wurde im Firmenbuch Immobilienverwaltung eingetragen. Im Firmenbuch wurde eine Erhöhung der Kommanditisteneinlage auf € 400.100,- mit 16.1.2009 vermerkt. Die zusätzlichen € 400.000,- werden durch die ***5*** m.b.H. treuhändig für Herrn ***6*** gehalten. Die ***5*** m.b.H. ist ein 100-prozentiges Tochterunternehmen der ***7***.

Im Gründungsjahr wurden 10 Grundstücke (Wohnungen) erworben. Die Grundstücke wurden mit Kaufdatum 20.12.2009 von zwei Tochterunternehmen der ***8*** (***9*** GmbH,

10 AG) sowie der ***8*** selbst bzw. der ***11*** GmbH angeschafft. Aufgrund der Organstruktur der ***8*** im Jahr 2005 ging die Außenprüfung von einem Nahverhältnis aus.

Die erworbenen Grundstücke wurden als Umlaufvermögen des Unternehmens behandelt, da diese wieder für den Verkauf bestimmt waren. Durch die Form einer Personengesellschaft und aufgrund der fehlenden Überschreitung der Buchführungsgrenzen des Unternehmergezetzbuches ermittelte die KG ihren Gewinn nach der Einnahmen- und Ausgabenrechnung gem. § 4 (3) EStG. Bis zu einer Gesetzesänderung im Jahr 2012 waren auch bei einem gewerblichen Grundstückshandel die entstandenen Aufwendungen in Form der Anschaffungskosten sofort ertragsmindern geltend zu machen. Dies führte vor allem im Gründungsjahr zu großen Verlusten. Mit 1.4.2012 ist dies aufgrund einer Gesetzesänderung erst mit dem Zeitpunkt des Verkaufes möglich, weshalb nur der Saldo aus Veräußerungserlös und Anschaffungskosten in die steuerliche Bilanz einfließt.

Die aus den Verkäufen entstandenen Verluste wurden entsprechend der kapitalistischen Beteiligungen mittels eines Feststellungsverfahrens gern. § 188 BAO zugewiesen. Im folgenden Ausmaß entwickelte sich die geschäftliche Tätigkeit seit Gründung 2005:

Jahr	erworbene Grundstücke	verkaufte Grundstücke	steuerliches Ergebnis
2009	10	0	- 1.107.007,87
2010	0	2	- 11.957,44
2011	2	2	4.065,79
2012	4	1	- 42.923,01
2013	0	0	- 32.525,60
Σ	16	5	- 1.190.348,13

In der Spalte „Jahr“ ist das Geschäftsjahr abgebildet, welches dem Kalenderjahr entspricht. Unter „erworbene Grundstücke“ findet 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.

Zu den Käufen und Verkäufen der Wohnungen wurden entsprechende Excel Aufstellung inkl. erzielten Mehrwert und Kapitalaufstellungen in den Unterlagen der Hausdurchsuchung gefunden.

Mit Stichtag 31.12.2013 waren 11 Grundstücke im Besitz der Bf. Neben der treuhändig gehaltenen Investition des Kommanditisten ist das Unternehmen fremdfinanziert. Die Kontoführung wird durch die ***7*** durchgeführt, bei welcher auch der unbeschränkt haftenden Gesellschafter angestellt war.

Aufgrund der erwirtschafteten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der kapitalistischen Gesellschaftsstruktur wurden bis inklusive dem Geschäftsjahr 2012 dem (treuhändig gehaltenen) Kommanditisten Herrn ***6*** 99,99 % der Einkünfte zugewiesen. Dies entspricht einem steuerlich festgestellten Verlust iHv € - 1.157.244,06. Unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte des ***6*** kommen diese im Höchststeuersatz zur Geltung, was somit eine Steuergutschrift iHv € 578.622,03 ergibt. Gerade aufgrund der im Gründungsjahr erwirtschafteten und zugewiesenen Verluste wurde Herrn ***6*** 90 % seiner geleisteten Lohnsteuer erstattet.

III. Verfahrensgang

III.1.

Auf Basis des vorhin geschilderten unstrittigen Sachverhalts hat die Betriebsprüfung im BP-Bericht – es wurden nur die Seiten 1 bis 8 ohne Deckblatt vorgelegt – nachfolgende Einschätzung und rechtliche Würdigung vorgenommen:

„Nach Ansicht der Außenprüfung wurde dieses Unternehmen ausschließlich zum Zwecke der Ausnutzung steuerlicher Vorteile gegründet. Lt. dem zuständigen Betreuer der Bf., Herrn ***12***, nahm Herr ***6*** 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 ***6***, welche mit Jahresende (meist Anfang Dezember) bekannt waren (wie durch einen händischen Aktenvermerk des ***12*** 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 ***5*** m.b.H. bei der ***7***, 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 Verlustverwendungsverbot 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
2009	-1.107.007,87	-1.107.007,87
2010	-11.957,44	-1.118.965,31
2011	4.673,14	-1.114.292,17
2012	-42.923,01	-1.157.215,18
2013	-32.525,60	-1.189.740,78

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 Wartetasteverlust 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 ***7*** weisungsgebunden gegenüber dem Alleingesellschafter der ***5*** ist, wurde ein Haftungsausschluss (Schad- und Klagloshaltung) abgeschlossen, die bei ordnungsgemäßer Geschäftsführung die unbeschränkte Haftung ausschließt. Somit würde die Einstandspflicht im Haftungsfall auf die ***7*** 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 ***7*** 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."

III.2.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte der Ansicht der BP und erließ am 14. März 2016 Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2011 und 2014 sowie Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2014. In den Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2014 wurde die Höhe der negativen Einkünfte (=Verluste) unter Ausspruch ihrer Nichtausgleichsfähigkeit neu festgesetzt.

Die Wiederaufnahmebescheide wurden damit begründet, dass die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO auf der Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht gem. § 119 BAO beruhe. Im Zuge des Verfahrens seien neue Tatsachen bekannt geworden, welche sich auf die Qualifizierung als § 2 Abs. 2a EStG 1988-Beteiligung auswirken. Die Beweismittel, welche dem Bericht zur Betriebsprüfung zu entnehmen seien, seien zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung bereits existent, aber der Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen.

III.3.

Die Bf. erhob mit Schreiben vom 15. April 2016 Beschwerde gegen die in Punkt III.2. genannten Bescheide.

Wiederaufnahme des Verfahrens

Nach Darstellung des Verfahrensganges unter Hinweis auf die aus ihrer Sicht mangelhaften Ermittlungen der Behörde erläutert die Bf., dass keine neuen Tatsachen vorliegen, die eine Wiederaufnahme begründen könnten. Die von der BP zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2009 herangezogenen Unterlagen seien teils erst nach der Bescheiderlassung entstanden, zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existent gewesen oder ohne Konnex zur Bf. gestanden, weshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zulässig gewesen sei. Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 bis 2014 sei nur durch die Ansicht der BP., wonach die im Jahr 2009 erworbene Beteiligung dem Verlustverwendungsverbot des § 2 Abs. 2a 1. Teilstich EStG unterliege und die Verluste des

Jahres 2009 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 Bestimmtheitsgebot 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 BP. habe nicht schlüssig dargelegt, dass bei Eingehen der Beteiligung steuerliche Vorteile im Vordergrund gestanden seien. Die von ihr im BP.-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 daher eine ersatzlose Aufhebung der Einkünftefeststellungsbescheide der Jahre 2009 bis 2014 sowie der Wiederaufnahmebescheide betreffend das Feststellungsverfahren der Jahre 2009 bis 2011 sowie 2014.

III.4.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 12. 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.

Inhaltlich unterliege unter Bezugnahme auf § 2 Abs. 2a EStG 1988 der erwirtschaftete Verlust dem Verlustverwendungsverbot und könne nur mit zukünftigen Gewinnen der gleichen Einkunftsquelle verrechnet werden.

III.5.

Die Bf. brachte daraufhin mit Schreiben vom 7. 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. Es wurde der Antrag auf Entscheidung der Beschwerde durch den Senat im Rahmen der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

III.6.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 10. Mai 2019 vorgelegt.

III.7.

Mit Schreiben vom 25.08.2022 übermittelte die Bf. eine Berechnung in Anlehnung an die im Erkenntnis des BFG mit der GZ RV/7101627/2020 zum Ausdruck kommende Berechnungsmethode. Unter Berücksichtigung der bis zum 31.12.2021 tatsächlich erfolgten Verkäufe und fiktiver Verkaufserlösen der noch nicht verkauften Wohnungen zeige die Berechnung, dass bei Verkauf der noch im Eigentum der Bf. stehenden Wohnungen der gesamte Verkaufsüberschuss den Renditebeitrag der Einkommensteuer letztlich finanziell bei weitem überwiegen.

III.8.

Das BFG hat am 17.08.2023 folgenden Vorhalt an das FAG gerichtet.

„1.

*Zur Darstellung, dass im Beschwerdefall kein Verlustbeteiligungsmodell iSd § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliegt, hat die ***13*** das beiliegende ergänzende Schreiben samt Berechnungen übermittelt, das Ihnen hiermit zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme weitergeleitet wird.*

2.

Die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2a EStG 1988 setzt voraus, dass das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist dann der Fall, wenn Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen. Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (BGBl I 1999/106) halten fest, dass unter Rendite „der nach der Methode des internen Zinsfußes abgezinste Barwert der Zahlungsströme zu verstehen sein (wird), wobei Wiederveranlagungen mit einem marktüblichen Zinssatz zu verrechnen wären.“

Die Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 163ff. (173), verstehen den Begriff der „Rendite“ als modifizierten internen Zinsfuß, welcher auf Grundlage der Zahlungsströme und unter Berücksichtigung eines marktüblichen Wiederveranlagungszinssatzes zu ermitteln ist.

3.

Derzeit liegt keine Renditeberechnung anhand von Zahlungsströmen unter Anwendung des internen Zinsfußes vor.

Sie werden daher zur Untermauerung Ihres Standpunktes, im Beschwerdefall seien die von der Bf. erzielten Verluste aus Gewerbebetrieb wegen Vorliegens der Voraussetzungen des § 2 Abs. 2a EStG nicht ausgleichsfähig, dazu aufgefordert, eine solche Berechnung innerhalb von einem Monat ab Zustellung dieses Vorhaltes vorzulegen und/oder dazu Stellung zu nehmen, ob Sie die Auffassung der Bf. teilen, dass im Beschwerdefall nicht das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund stehen.“

III.9.

Die Beantwortung des Vorhalts durch das FAG vom 12.09.2023 lautet:

*„Der Abgabenbehörde wurde vom BFG gemäß § 269 Abs 2 BAO der Ermittlungsauftrag erteilt, an Hand der im Rahmen der Beschwerdesache ***Bf1***, Steuernummer ***BF1StNr1***, Beschwerde vom 15. April 2016 der Abgabenbehörde bereits zur Kenntnis gebrachten Berechnungsmodelle eine § 2 Abs 2a EStG 1988 entsprechende Renditeberechnung vorzulegen und damit nachzuweisen, dass im gegenständlichen Beschwerdeverfahren der Quotient Nachsteuerrendite/Vorsteuerrendite den Wert 2 übersteigt und damit ein Anwendungsfall des § 2 Abs 2a EStG 1988 vorliegt.*

*n Beantwortung dieses Auftrages dürfen wir innerhalb der Frist (Zustellung am 18.8.2023) das folgende mitteilen: im Anhang gewünschte Renditeberechnung, die vom Bereich KMU anhand der Berechnungsunterlagen im Fall ***14*** erstellt wurde. Analog dem Fall ***14*** wurden die zukünftigen Verkaufserlöse mit 5.000 Euro/m² angesetzt. Wie zu erwarten war, ist die Rendite nach Steuern nicht doppelt so hoch wie vor Steuern (der Quotient Nachsteuerrendite/Vorsteuerrendite übersteigt in keinem Fall den Wert 2), womit auch in diesem gleichgelagerten Fall somit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliegt. Wir teilen somit die Auffassung der Bf., dass im Beschwerdefall nicht das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht.“*

III.10.

Der Vorhalt des BFG vom 17.08.2023 und die Stellungnahme des Finanzamtes vom 12.09.2023 wurden der Bf. am 12.09.2023 übermittelt.

Mit Schriftsatz vom 13.09.2023 zog die steuerliche Vertretung den Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem Senat zurück.

IV. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

IV.1. Rechtsgrundlagen

§ 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.

IV.2. Rechtliche Beurteilung

IV.2.1. Voraussetzungen für die Wiederaufnahme

§ 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.

Voraussetzungen für die Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens sind daher

- das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel
- deren abändernde Auswirkung auf den Spruch des Bescheides und
- eine dem Gesetz entsprechende Ermessensausübung

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).

Daher ist schon im Wiederaufnahmeverfahren zunächst 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).

Die Behörde weist in ihren Wiederaufnahmebescheiden als Begründung der Wiederaufnahme darauf hin, dass ihr im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen infolge Verstoß gegen die abgabenrechtliche Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) nicht bekannt gemacht wurden, welche sich auf die Qualifizierung als § 2 (2a) EStG-Beteiligung ausgewirkt hätten.

IV.2.2. Abändernde Auswirkung auf den Spruch des Bescheides:

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“.

Nach den Erläuternden Bemerkungen zu dieser Bestimmung 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.

Da bisher keine Berechnung auf dieser Basis vorgelegen hat, wurde das FAG aufgefordert, eine solche zu erstellen. Das FAG hat sodann eine solche Berechnung erstellt. Anhand dieser Berechnung ist das FAG zum selben Schluss wie zuvor bereits die Bf. gekommen, dass die Rendite nach Steuern nicht doppelt so hoch wie vor Steuern ist. Der Quotient Nachsteuerrendite/Vorsteuerrendite übersteigt in keinem Fall den Wert 2. Es liegt somit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG vor. Das FAG teilt damit die Auffassung der Bf., dass im Beschwerdefall nicht das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund gestanden hat.

IV.2.3. Auswirkungen auf den Beschwerdefall

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).

Das zuständige Finanzamt 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 12.09. 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 2009 bis 2011 und 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 2009 bis 2011 und 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.

Anders verhält es sich hingegen mit den Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO für die Jahre 2012 und 2013, die erstmals veranlagt wurden. In diesen Feststellungsbescheiden findet sich sowohl für die KG wie auch jeden Beteiligten im Abschnitt betreffend „Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:“, dass die festgestellten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus diesem Jahr und den Vorjahren nicht ausgleichsfähig sind. Im Hinblick auf die im Erkenntnis anders vorgenommene rechtliche Beurteilung sind diese Bescheide dahingehend abzuändern, dass

sowohl für die KG als auch die an ihr Beteiligten der Abschnitt betreffend „Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:“ im Jahr 2012 und 2013 jeweils zu lauten hat

- Verrechenbare Verluste aus Vorjahren (eigener Betrieb) 0,00 EUR
- Nichtausgleichsfähige Verluste (eigener Betrieb)..... 0,00 EUR

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, deren Zusammensetzung und Aufteilung auf die Beteiligten an der Bf. für die Jahre 2012 und 2013 sind den einen Spruchbestandteil bildenden beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

IV.2.4. Zusammenfassung

Im Beschwerdefall steht nicht das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund. Es liegt somit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG vor. Der Beschwerde war stattzugeben.

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), am 08.05.2023 mit Erkenntnis/Beschluss (Gz. RV/7102052/2019) und am 22.05.2023 mit Erkenntnis/Beschluss (Gz. RV/7106228/2019) entschieden wurde.

V. 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 die maßgebliche Rechtsfrage bezogen auf das vorliegende sachliche Geschehen zu klären war. Die Gegenstandsloserklärungen ergeben sich direkt aus dem Gesetz.

Linz, am 30. Oktober 2023