

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Bf-Adr vertreten durch die VertrBf, Vertr-Adr, über die Beschwerde vom 3. März 2020 gegen den Bescheid des FA (jetzt Finanzamt Österreich) vom 14. Februar 2020 betreffend Einkommensteuer 2013, Steuernummer BfStNr, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe betragen:

Einkommen 2013: 487.970,65 €;

festgesetzte Einkommensteuer: 142.036,00 €.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### Verfahren beim Finanzamt

**I.1.** Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) ist Berufsfotograf und Unternehmensberater; in der am 30.3.2015 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung 2013 wies er aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 15.132,30 € aus.

**I.2.** Im März 2013 hat beim Bf eine Außenprüfung des Finanzamtes gemäß § 147 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2011 begonnen (Prüfungsauftrag vom 15.7.2013), die im Jahr 2016 auf die Umsatz- und Einkommensteuer 2013 ausgedehnt und als Prüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG fortgesetzt wurde.

In der Niederschrift vom 3.5.2017 (Ordner I Bl. 225 ff der Finanzamtsakten) bzw. im Bericht

vom 4.5.2017 hielt die Prüferin unter Tz 1 „Immobilienvertragssteuer“ fest, der Bf habe das Objekt in EZ xxx GB 81021 Gries am Brenner (bestehend aus neun Eigentumswohnungen und elf Autoabstellplätzen - Anmerkung des Gerichtes) am 22.10.2012 um einen Kaufpreis von 350.000 € zuzüglich Umsatzsteuer aus der Konkursmasse der A-GmbH erworben. Im Jahr 2013 habe er dieses Objekt um einen Gesamtkaufpreis von 1,200.000 € zuzüglich Umsatzsteuer an die B-GmbH verkauft. Die C-GmbH (im Folgenden kurz: C-GmbH), deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bf gewesen sei, habe dem Bf in einer Teilrechnung vom 31.12.2012 einen Betrag von 125.000 € netto (150.000 € brutto) betreffend „Provision Vermittlung Projekt Gries lt. Vereinbarung“ und in der Schlussrechnung vom 7.11.2013 einen Betrag von 250.000 € netto (300.000 € brutto) betreffend „Provision Gries, Vermittlung, Aufbereitung und Verkaufsunterstützung lt. Vereinbarung“ in Rechnung gestellt. Eine Vereinbarung, wie sie in den beiden Rechnungen angeführt sei, sei in schriftlicher Form nicht vorgelegen. Der Bf sei daher von der Prüferin um Darlegung dieser Vereinbarung gebeten worden. Er habe dazu auf Tätigkeiten eines Mitarbeiters der GmbH verwiesen, welcher Fotos und Verkaufsinserate aufbereitet habe. Der Bf habe darauf hingewiesen, dass die GmbH auch „Risikoträger“ gewesen wäre, falls das Projekt nicht gelingen sollte. Nach Ansicht der Prüferin seien keine Nachweise erbracht worden bzw. habe auch nicht glaubhaft gemacht werden können, dass die Leistung der GmbH an den Bf einen Gegenwert von insgesamt 375.000 € netto gerechtfertigt hätte. Ein Verrechnungswert von 200.000 € brutto (d.s. 166.667 € netto) werde anerkannt und bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienvertragssteuer berücksichtigt. Die ursprüngliche Vorgangsweise der Leistungsverrechnung zwischen dem Bf und der C-GmbH sei von Steuerberater D vorgeschlagen und durchgeführt worden.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen werde im Rahmen des Abgabenverfahrens auf eine sachgerechte Berichtigung verzichtet. Die finanzstrafrechtliche Würdigung bleibe dem Bericht bzw. der Finanzstrafbehörde vorbehalten.

Unter Tz 2 führte die Prüferin aus, die vom Bf erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien um einen Sachbezug von 3.600 € pro Kalenderjahr für die Privatnutzung des Firmenfahrzeugs der C-GmbH zu erhöhen (Gewinn aus Gewerbebetrieb 2013 somit: 18.732,30 €).

Bei der Ermittlung des Einkommens wurde ein Verlust aus Vorjahren im Betrag von 12.358,71 € abgezogen.

**I.3.** Für das Verkaufsgeschäft vom 12.9.2013 war vom Vertragsverfasser, Rechtsanwalt Dr. H, Immobilienvertragssteuer - ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 368.737,50 € - im Wege der Selbstberechnung mit 92.184,38 € erklärt und an das Finanzamt abgeführt worden; bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage war der Verkaufspreis u.a. um Instandsetzungskosten von 67.500 € (netto), weiters um die von der C-GmbH in Rechnung gestellten Provisionen in Höhe von 375.000 € (netto) sowie um Kreditzinsen im Betrag von 20.662,50 € vermindert worden (Ordner III Bl. 1042 - 1044 der Finanzakten).

**I.4.** Mit dem Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2013 vom 4.5.2017 wurde die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen entsprechend den Prüfungsfeststellungen festgesetzt. Auf Grund eines vom Bf im Anschluss an die Schlussbesprechung erklärten Rechtsmittelverzichts erwuchs der Bescheid vom 4.5.2017 mit der Zustellung in Rechtskraft.

**I.5.** Mit Schreiben vom 16.11.2017 (Ordner I Bl. 45 ff der Finanzakten) beantragte der Bf, vertreten durch die S Steuerberatungs- und Unternehmensberatungs GmbH, die ersatzlose Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 4.5.2017 gemäß § 299 BAO, da der Spruch dieses Bescheides nicht richtig sei. Auf Grund nun vorliegender Unterlagen sei eine zwischen dem Bf und der C-GmbH vereinbarte Gewinnaufteilung nachvollziehbar. Basis für die Gewinnaufteilung sei die zwischen der GmbH, dem Bf und der Bank1 geschlossene Grundsatzvereinbarung vom 22.10.2012 gewesen, in Verbindung „mit der Finanzierung über den Kredit der C-GmbH und der Abwicklung des Gesamtprojektes durch den Bf“. Die Behörde hätte keine Änderung der verrechneten Gewinnaufteilungen vornehmen dürfen, die im Rechenwerk beider Firmen zeitnah abgebildet seien. Auch der Ansatz eines Sachbezuges wegen Privatnutzung des Firmenfahrzeugs sei nicht richtig.

Dem Antrag war ein Gutachten des Sachverständigen [...] P, LL.M. „zur steuerlichen Qualifikation des Liegenschaftsprojekts Gries, Bf gemeinsam mit der C-GmbH“ vom 12.11.2017 (Ordner I Bl. 72 ff der Finanzakten) beigegeben.

**I.6.** Das Finanzamt wies den Aufhebungsantrag mit Bescheid vom 1.2.2018 (Ordner I Bl. 211 der Finanzakten) als unbegründet ab. Das Vorbringen im Aufhebungsantrag sei nicht geeignet, eine Unrichtigkeit der vom Finanzamt ermittelten Bemessungsgrundlagen darzutun.

**I.7.** Am 4.3.2018 wurde gegen den Abweisungsbescheid Beschwerde erhoben (Ordner I Bl. 212 ff der Finanzakten), die dem Bundesfinanzgericht gemäß § 262 Abs. 2 BAO direkt zur Entscheidung vorgelegt wurde.

### **Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (zu GZ. RV/3100359/2018)**

**I.8.** Mit Schreiben vom 22.5.2019 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Bf einen umfangreichen Fragenkatalog betreffend die Finanzierung des Ankaufs der Liegenschaft in Gries und die dabei von der C-GmbH erbrachten Leistungen sowie die behauptete Beteiligung der GmbH am Erfolg von Liegenschaftsverkäufen; zu prüfen sei weiters, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege. Dieses Schreiben wurde auch dem Finanzamt zugestellt.

Mit Schreiben vom 4.8.2019 erstattete der Bf zu den Fragen des Bundesfinanzgerichtes eine ausführliche Stellungnahme.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 20.8.2019 wurde die Stellungnahme des Bf vom 4.8.2019 (samt Beilagen) dem Finanzamt zur Kenntnis übermittelt. Mit weiterem Schreiben des

Bundesfinanzgerichtes vom 20.8.2019 wurde das Finanzamt um eine ausführliche und begründete Stellungnahme zum Schreiben des Bf vom 4.8.2019 ersucht.

Am 30.9.2019 nahm das Finanzamt zum Schreiben des Bf vom 4.8.2019 Stellung und beantragte, die bisher als „private Immobilienverkäufe“ erklärten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren, wobei die dem Bf von der GmbH verrechneten Provisionen nicht anzuerkennen und lediglich „Prospektkosten“ (in geschätzter Höhe) als Betriebsausgaben abzuziehen seien.

Dazu nahm der Bf mit Schreiben vom 16.10.2019 neuerlich Stellung.

Am 12.11.2019 richtete das Finanzamt ein Auskunftersuchen an Rechtsanwalt Dr. H betreffend die Berechnung der Immobilienertragsteuer. Das Antwortschreiben des Rechtsanwalts Dr. H (samt Beilagen) wurde vom Finanzamt am 27.11.2019 an das Bundesfinanzgericht weitergeleitet.

**I.9.** Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde nach Durchführung der vom Bf beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 12.12.2019 Folge und sprach aus, dass der Abweisungsbescheid vom 1.2.2018 sowie der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 4.5.2017 „antragsgemäß“ aufgehoben werden. Die Entscheidung wurde vom Senatsvorsitzenden in der mündlichen Verhandlung am 12.12.2019 mündlich verkündet; die schriftliche Ausfertigung des Erkenntnisses zu GZ. RV/3100359/2018 vom 19.12.2019 wurde dem Finanzamt elektronisch am 19.12.2019 und dem Bf auf dem Postweg am 9.1.2020 zugestellt.

In den Entscheidungsgründen legte das Bundesfinanzgericht dar, entgegen den Ausführungen im Aufhebungsantrag habe die Abgabenbehörde nicht eine „Änderung der verrechneten Gewinnaufteilungen“ vorgenommen, sondern Ausgaben für die Erbringung von Leistungen durch die C-GmbH in Zusammenhang mit der Liegenschaft Gries bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer nur teilweise berücksichtigt. Im Hinblick auf § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 seien solche Aufwendungen (Provisionen) wie auch die bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Immobilienertragsteuer berücksichtigten Zinsaufwendungen jedoch (zur Gänze) nicht abzugsfähig. Der Einkommensteuerbescheid vom 4.5.2017 erweise sich schon deshalb als rechtswidrig.

Im Übrigen verwies das Bundesfinanzgericht auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen bzw. einer Kapitalgesellschaft und ihrem (beherrschenden) Gesellschafter. Im Aufhebungsantrag sei ausgeführt worden, dass zwischen dem Bf und der C-GmbH eine Gewinnaufteilung aus dem Geschäft Gries vereinbart gewesen sei, auf Grund derer die Verrechnungen stattgefunden hätten; Basis für diese Gewinnaufteilung sei die Grundsatzvereinbarung mit der Bank in Verbindung mit der Finanzierung über den Kredit der C-GmbH und der Abwicklung des Gesamtprojektes durch den Bf gewesen. Dem widersprechend habe laut der vom Bf an das Bundesfinanzgericht

erstatteten Vorhaltsbeantwortung vom 4.8.2019 die Vereinbarung zwischen ihm und der C-GmbH dahin gelautet, dass der Bf die Finanzierung aufstelle, während Aufbereitung, Aquis eines Käufers, Sanierung und Bewerbung durch die GmbH erfolgt sei. Die beiden Rechnungen lauteten auf „Provision Vermittlung Projekt Gries laut Vereinbarung“ bzw. „Provision Gries, Vermittlung, Aufbereitung und Verkaufsunterstützung laut Vereinbarung“. Allein auf Grund dieser einander widersprechenden Angaben könne von einer Vereinbarung mit eindeutigem und klarem Inhalt nicht ausgegangen werden. Die Grundsatzvereinbarung vom 22.10.2012 enthalte keinerlei Vereinbarungen in Bezug auf eine allfällige Gewinnaufteilung zwischen dem Bf und der GmbH. In der Grundsatzvereinbarung sei der Bf zum Abverkauf der von ihm erworbenen Liegenschaften und zur Abtretung der Erträge aus den Veräußerungsgeschäften an die Bank verpflichtet worden. Die Liegenschaftsankäufe seien allein vom Bf finanziert worden. Die GmbH habe weder die Finanzierung der Liegenschaftsankäufe übernommen noch ein diesbezügliches Risiko getragen. Im Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 22.5.2019 sei der Bf aufgefordert worden, allfällige Leistungen der GmbH im Zusammenhang mit dem Ankauf der Liegenschaft Gries ausführlich und konkret darzulegen und durch entsprechende Nachweise zu belegen (fotografische Aufbereitung, Erstellung von Inseraten...) sowie die damit in Zusammenhang stehenden Kosten konkret zu beziffern. Diese Aufforderung habe der Bf lediglich damit beantwortet, dass die GmbH neben dem ihr zustehenden Gewinnanteil noch zusätzliche Leistungen erbracht habe, die im Zuge der Außenprüfung dargelegt worden seien. Damit seien entsprechende Aufwendungen weder dem Inhalt noch der Höhe nach bekanntgegeben und auch nicht glaubhaft gemacht worden.

### **Fortgesetztes Verfahren beim Finanzamt**

**I.10.** Im fortgesetzten Verfahren forderte das Finanzamt den Bf mit Ergänzungsersuchen vom 16.12.2019 auf, bis zum 13.1.2020 „allfällige Leistungen (Prospektkosten), welche durch die C-GmbH im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft in Gries erbracht wurden, ausführlich und konkret darzulegen, die entstandenen Kosten ziffernmäßig zu benennen und durch entsprechende Nachweise zu belegen (fotografische Aufbereitung, Erstellung von Inseraten...)“. Weiters wurde der Bf aufgefordert, eventuell in Zusammenhang mit der Finanzierung der Liegenschaft stehende Zinsen bekanntzugeben und belegmäßig nachzuweisen.

Ein zweites (wortgleiches) Schreiben, datiert mit 19.12.2019, wurde an den Bf zu Händen der (mit Zustellvollmacht ausgestatteten) T Steuerberatung GmbH gerichtet und dieser am 30.12.2019 per Fax übermittelt.

**I.11.** Mit Schreiben des Finanzamtes vom 15.1.2020, wiederum gerichtet an den Bf zu Händen der T Steuerberatung GmbH, wurde die Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens bis zum 31.1.2020 verlängert. Weiters wurde mitgeteilt, dass die Abgabenbehörde - sollte kein weiteres Sachverhaltsvorbringen erfolgen - nach der Aktenlage von einem gewerblichen

Grundstückshandel ausgehe, wobei Aufwendungen für die Aufarbeitung und Erstellung von Prospekten in (geschätzter) Höhe von 5.000 €, die belegmäßig nachgewiesenen Instandsetzungsaufwendungen von 67.500 € sowie Zinsen in Höhe von 20.662,50 € als Betriebsausgaben zum Ansatz kommen sollten.

**I.12.** Im Antwortschreiben vom 30.1.2020 (Ordner IV Bl. 1259 ff der Finanzamtsakten) wendete der Bf ein, die Abgabenbehörde habe im Jahr 2014 die Buchungsvorgänge nach Vorlage und Prüfung gebilligt. Es sei von Amts wegen zu prüfen, ob Bemessungsverjährung eingetreten sei. Sämtliche Akten befänden sich seit 30.1.2014 bei der Behörde, zudem sei am 28.4.2016 eine umfangreiche Hausdurchsuchung durchgeführt worden. Wenn das Finanzamt von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgehe, was einer nicht korrekten Beweismwürdigung gleichkomme und nicht den Tatsachen entspreche, wäre eine Erfolgsermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG für die Jahre ab Betriebseröffnung vorzunehmen. Die Geschäftsfälle wären nach dem Aufwands- und Ertragsprinzip zu berücksichtigen, insbesondere der enorme Aufwand auf Grund des Hochwassers 2013 bei dem Projekt in Kössen sowie die damit verbundenen Zinsen. Wie schon mehrmals seit 2013 ausgeführt, habe es eine Gewinnverteilungsvereinbarung zwischen dem Bf und der C-GmbH gegeben. Beide Vertragsteile hätten gemeinsam die Finanzierung bei der Bank1 bewerkstelligt, was mittlerweile durch die Zeugenaussage des Geschäftsführers der Bank1, GL-R, vor dem Bundesfinanzgericht bestätigt worden sei. Zum Beweis der Gewinnverteilungsvereinbarung sowie zum Beweis dafür, dass die Buchungen korrekt und dem Gesetz entsprechend durchgeführt und sämtliche Unterlagen seit 2013 korrekt vor- und offengelegt worden seien, werde auf die Aussage des Geschäftsführers GL-R vor dem Bundesfinanzgericht sowie auf das Gutachten des A.Univ.-Prof. DDr. P, LL.M vom 12.11.2017 samt Ergänzungsgutachten vom 30.11.2018 verwiesen.

Die Einvernahme des Gutachters sowie weiterer Zeugen wurde beantragt.

**I.13.** Mit Ausfertigungsdatum 14.2.2020 erging an den Bf ein (neuer) Einkommensteuerbescheid 2013, in dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 719.205,94 € (davon 702.112,50 € aus gewerblichem Grundstückshandel und 20.993,44 € übrige gewerbliche Einkünfte, abzüglich des Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG 1988 von 3.900 €) angesetzt wurden (Ordner IV Bl. 1366 der Finanzamtsakten).

Bei der Gewinnermittlung wurden dem Veräußerungserlös „Gries“ von 1.200.000 € die Anschaffungskosten (samt Nebenkosten) sowie Instandsetzungsaufwendungen, Projektkosten und Kreditzinsen (laut dem Schreiben vom 15.1.2020, siehe oben Punkt I.11) gegenübergestellt. Weiters wurden Finanzierungsaufwendungen für den Ankauf des Objektes „Kössen“ berücksichtigt.

In der Bescheidbegründung (Ordner IV Bl. 1370 ff der Finanzamtsakten) führte das Finanzamt aus, der Bf habe selbst, nicht in der Funktion als Geschäftsführer einer GmbH, die Projekte „Gries“ und „Kössen“ mit einer Vielzahl von Wohneinheiten bzw. Reihenhäusern erworben,

verkaufsfähig gemacht und in kurzer Zeit wieder veräußert. Bei einem weiteren Immobilien-geschäft betreffend die EZ xxx in Igls seien Ankauf (2012) und Veräußerung (2014) innerhalb eines kurzen Zeitraums erfolgt. In der „Grundsatzvereinbarung“ sei bezüglich der Projekte Gries und Kössen festgehalten worden, dass Ziel des Ankaufes „die Sanierung sowie der sofortige Abverkauf der Einheiten“ sei. Der Bf habe innerhalb eines kürzeren Zeitraumes planmäßig Immobilien angekauft und verkauft. Es sei daher von einem gewerblichen Grund-stückshandel auszugehen.

Bezüglich der beiden Rechnungen der C-GmbH vom 31.12.2012 und 7.11.2013 hielt das Finanzamt fest, mangels einer konkreten Beschreibung sei nicht feststellbar, welche Leistungen die GmbH tatsächlich erbracht habe. Zudem erscheine eine Provision (inkl. Kosten der Prospekterstellung) von mehr als 30 % des Verkaufserlöses nicht fremdüblich. Es sei auch nicht üblich, dass Provisionen in dieser Höhe im Voraus verrechnet würden. Glaubhaft gemacht worden sei, dass die C-GmbH Leistungen für die fotografische Aufbereitung der Prospekte erbracht habe, wofür im Schätzungswege branchenübliche Kosten von 5.000 € angesetzt würden.

Der Aufwand des Bf auf Grund des Hochwassers im Jahr 2013 könne nicht berücksichtigt werden, weil es sich bei den Liegenschaften des Projektes „Kössen“ um Umlaufvermögen handle. Sämtliche Aufwendungen für diese Liegenschaften seien deshalb zu aktivieren und könnten erst bei der (späteren) Veräußerung abgesetzt werden.

Das Vorliegen einer „Mitunternehmerschaft/Innengesellschaft“ zwischen dem Bf und der C-GmbH sei im vorangegangenen Beschwerdeverfahren auf Basis der Grundsatz-vereinbarung vom Oktober 2012 behauptet worden. Diese Vereinbarung betreffe lediglich die Bestellung von Sicherheiten und Abtretung von Projektgewinnen in Zusammenhang mit einer Darlehensschuld der GmbH bei der Bank1. In den Rechnungen vom 31.12.2012 und 7.11.2013 sei die C-GmbH von einer „Leistungsverrechnung“ und nicht von einer „Gewinnverteilung“ ausgegangen. Die behauptete Innengesellschaft sei steuerlich nicht anzuerkennen.

Zur Hinzurechnung des Betrages von 3.600 € bei den übrigen Einkünften aus Gewerbebetrieb werde auf den Prüfungsbericht vom 4.5.2017 verwiesen.

Die Verjährungseinrede des Bf gehe im Hinblick auf das Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 12.11.2019 an Rechtsanwalt Dr. H (zur Berechnung der Immobilienertragsteuer) sowie den an den damaligen steuerlichen Vertreter des Bf am 30.12.2019 zugestellten Vorhalt (betreffend Projektkosten und Zinsen beim Projekt Gries) ins Leere.

Zu den im Schreiben vom 30.1.2020 gestellten Anträgen auf Einvernahme von Zeugen werde ausgeführt, dass der für die Festsetzung der Einkommensteuer 2013 entscheidungsrelevante Sachverhalt bereits im Rahmen einer umfangreichen Betriebsprüfung sowie auch in der

Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht ausführlich erörtert und rechtlich gewürdigt worden sei.

**I.14.** Mit Schreiben vom 2.3.2020 (Ordner IV Bl. 1398 ff der Finanzamtsakten) erhob der Bf gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 14.2.2020 Beschwerde und brachte vor, zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung sei bereits Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Schreiben des Finanzamtes vom 12.11.2019 (an Rechtsanwalt Dr. H) sowie vom 16.12.2019 (an den Bf) und vom 19.12.2019 (dem damaligen steuerlichen Vertreter des Bf zugestellt per Fax am 30.12.2019) seien keine Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeanpruchs. Zudem habe der Bf die angeforderten Unterlagen dem Finanzamt bereits mehrmals vorgelegt. Die Anschreiben seien ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, eine drohende Verjährung noch im letzten Moment zu verhindern. Dies stelle eine willkürliche und unbillige Verzögerung dar, die den vom Gesetzgeber gewünschten Normzweck vereitle. Weiters sei der Einkommensteuerbescheid vom 14.2.2020 wegen Befangenheit von Organwaltern des Finanzamtes rechtswidrig. Bereits mit Antrag vom 9.2.2020, beim FA eingelangt am 11.2.2020, habe der Bf die Delegation seines Aktes an ein anderes Finanzamt begehrt und dies mit der Aufforderung an die (namentlich angeführten) Organwalter des FA verbunden, sich der Ausübung ihres Amtes wegen Befangenheit zu enthalten und ihre Vertretung zu veranlassen. Weiters sei der Bescheid vom 14.2.2020 rechtswidrig, weil bei richtiger rechtlicher Beurteilung Bindung an die Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes im Erkenntnis vom 19.12.2019 bestanden habe. Im ursprünglichen Bescheid vom 4.5.2017 und der vorangegangenen jahrelangen Außenprüfung wie auch in der Schlussbesprechung vom 3.5.2017 seien keine Feststellungen hinsichtlich eines gewerblichen Grundstückshandels getroffen worden. Auch das Bundesfinanzgericht habe in seiner aufhebenden Entscheidung keine Feststellungen getroffen, die einen gewerblichen Grundstückshandel indizierten. Weiters verletze der Bescheid vom 14.2.2020 das im Gesellschafts- und Steuerrecht geltende Trennungsprinzip. Aus der Bescheidbegründung würde sich ergeben, dass die Abgabenbehörde die wirtschaftlichen Aktivitäten mehrerer Personen zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb (gewerblicher Grundstückshandel) zusammenfasse.

Als Verletzung von Verfahrensvorschriften machte der Bf geltend, dass im Bescheid vom 14.2.2020 erstmalig und aktenwidrig Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Ansatz gebracht worden seien. Das Recht des Bf auf Parteiengehör sei gröblich verletzt worden. Anträgen des Bf auf die Befragung der von ihm angebotenen Zeugen zu sachverhaltserheblichen Beweisthemen sei nicht entsprochen worden. Der Bf habe mit der C-GmbH und der Bank1 die „Grundsatzvereinbarung“ vom 22.10.2012 geschlossen. Sinn und Zweck dieser Vereinbarung sei gewesen, dass das Projekt Gries (wie auch ein weiteres Projekt in Kössen) vom Bf und der C-GmbH gemeinsam abgewickelt werde. In der Folge sei durch beide Parteien, nämlich den Bf und die C-GmbH, eine Finanzierung bei der Bank1 aufgenommen worden mit der Konsequenz, dass die Gewinne aus dem Geschäft gemäß der Vereinbarung zu teilen seien und beide Parteien zur ungeteilten Hand haftet hätten. Bereits am 31.12.2012 sei auf Basis der

erwähnten Vereinbarung eine Rechnung der C-GmbH an den Bf gestellt worden. Die tatsächliche Absicht der Vertragsparteien sei ein wesentlicher Bestandteil jeder Vereinbarung; diese sei dem Vertragsverfasser Rechtsanwalt Dr. H von jeder Partei ausführlich dargelegt worden.

Im Rahmen der im März 2013 begonnenen Außenprüfung sei es am 24.9.2013 zu einer Anfrage des Prüfers GL bezüglich des Projektes Gries/Kössen gekommen. Sämtliche Unterlagen zu diesem Projekt seien dem Prüfer am 3.10.2013 übermittelt worden. Am 30.1.2014 sei es zu einer weiteren Anfrage der Prüferin L gekommen, bei der es um die „Rückverrechnung“ der Umsatzsteuer gegangen sei. Diese Anfrage sei am 31.1.2014 beantwortet worden. In der Folge sei die Umsatzsteuer antragsgemäß refundiert worden. Daraus sei abzuleiten, dass sich die Behörde der Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters des Bf angeschlossen habe. Dass im Bescheid vom 14.2.2020 erstmalig und überraschend Einkommensteuer auf Basis eines gewerblichen Grundstückshandels vorgeschrieben worden sei, verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Der Bf beantrage die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht sowie die Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat.

**I.15.** In einer Beschwerdeergänzung vom 3.3.2020 brachte der Beschwerdeführer nochmals vor, gemäß § 207 Abs. 2 iVm § 208 Abs. 1 lit. a BAO sei mit 31.12.2019 die Festsetzungsverjährung eingetreten, weshalb kein neuer Einkommensteuerbescheid 2013 zu erlassen gewesen sei.

**1.16.** Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.6.2020 wies das Finanzamt die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, Bemessungsverjährung sei im Hinblick auf die bereits im angefochtenen Bescheid erwähnten Amtshandlungen vom 12.11.2019 (Auskunftsersuchen an Rechtsanwalt Dr. H zur Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer beim Verkauf der Liegenschaft Gries) sowie vom Dezember 2019 (Fragenvorhalte) nicht eingetreten. Davon abgesehen habe es im Kalenderjahr 2019 weitere nach außen hin gerichtete Amtshandlungen des Finanzamts im Zusammenhang mit der Geltendmachung des Abgabenspruchs für die Einkommensteuer 2013 gegeben.

Ein „gewerblicher Grundstückshandel“ sei bereits im Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 22.5.2019 thematisiert worden; dazu hätten das Finanzamt in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.9.2019 und der Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 4.8.2019 Stellung genommen. Mit Schreiben des Finanzamtes vom 15.1.2020 sei dem Bf erneut Gelegenheit gegeben worden, zum Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels Stellung zu nehmen. Vom Bf sei kein Vorbringen erstattet worden.

Im vorangegangenen Verfahren seien vom Bf wiederholt die beiden Rechnungen der C-GmbH sowie zahlreiche Unterlagen, die eine Gewinnverteilungsvereinbarung zwischen dem Bf und

der C-GmbH nachweisen sollten, vorgelegt worden. Der Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes im Schreiben vom 22.5.2019, allfällige Leistungen der GmbH im Zusammenhang mit dem Ankauf der Liegenschaft Gries konkret darzulegen und durch entsprechende Nachweise zu belegen sowie auch die Kosten konkret zu beziffern, sei der Bf laut dem Erkenntnis des BFG nicht nachgekommen. Die Aufwendungen für die Aufarbeitung und Erstellung von Prospekten seien mangels einer diesbezüglichen Stellungnahme des Bf vom Finanzamt schlussendlich geschätzt worden.

**I.17.** Mit Schreiben vom 3.7.2020 beantragte der Bf die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, wobei inhaltlich auf die Ausführungen im Schreiben vom 2.3.2020 sowie in der Beschwerdeergänzung vom 3.3.2020 verwiesen und die in der Beschwerde gestellten Anträge sowie die dort erhobenen Verfahrensrügen wiederholt wurden. Darüber hinaus stellte der Bf den Antrag, „das Bundesfinanzgericht möge für sich selbst den Umstand der Befangenheit klären und den Akt im Falle der Befangenheit an ein anderes Bundesfinanzgericht, nämlich BFG Bregenz, Feldkirch oder Salzburg delegieren“.

**I.18.** Mit Vorlagebericht vom 22.7.2020 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

### **Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (zu GZ. RV/3100509/2020)**

**I.19.** Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 19.10.2020 legte das Finanzamt den (beim Amt der Tiroler Landesregierung eingeholten) Akt betreffend den Hochwasserschaden in Kössen sowie in weiterer Folge auch die (von der Steuerfahndung beschlagnahmten) Rechnungen betreffend Ersatzbeschaffungen des Bf vor. Zum Bericht des Finanzamtes vom 27.11.2020 hat der Bf mit Schreiben vom 9.12.2020 Stellung genommen.

**I.20.** Vom Bf wurden eine gutachterliche Stellungnahme des Sachverständigen A.Univ.-Prof. P zum „gewerblichen Grundstückshandel“ vom 11.5.2021 sowie (über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes) die Verkehrswertgutachten betreffend die Liegenschaftsanteile Gries und Kössen übermittelt.

**I.21.** Am 25.5.2021 hat ein Erörterungsgespräch stattgefunden, in dessen Verlauf der Bf die durch das Hochwasser vom 1.6.2013 entstandenen Schäden an den Reihenhäusern in Kössen bzw. die durch die Schadensbehebung entstandenen Kosten erläuterte. Zu der eingewendeten Gewinnaufteilung zwischen ihm und der C-GmbH erklärte der Bf, die Projekte seien gemeinsam in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts betrieben worden. Die von der C-GmbH gelegten Rechnungen vom 31.12.2012 und 7.11.2013 betreffend das Projekt Gries hätten sowohl deren Gewinnanteil (Hälfteanteil laut Nachkalkulation) als auch einen Leistungsanteil enthalten. Zur Finanzierung des Projektes Gries führte der Bf aus, der Kredit (der Bank1) sei der C-GmbH gewährt worden, wenngleich er direkt dem Bf auf dessen Girokonto überwiesen wurde.

**I.22.** Die in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag beantragten Zeugenbefragungen wurden nachgeholt und deren Aussagen den Parteien bekanntgegeben.

Einem Antrag des Bf vom 4.3.2021 auf Akteneinsicht wurde am 9.7.2021 entsprochen.

**I.23.** Ein Antrag des Bf vom 28.7.2021 auf Ablehnung der Richterin wegen Befangenheit wurde mit Beschluss des Leiters der Außenstelle vom 12.8.2021 als unbegründet abgewiesen.

**I.24.** In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des BFG vom 10.2.2022 erstattete der Bf mit Schreiben vom 20.5.2022 eine ausführliche Stellungnahme, u.a. zur Rechtsfrage der Bemessungsverjährung: Weder das Auskunftersuchen an Rechtsanwalt Dr. H (vom 12.11.2019) noch die beiden Vorhalte des Finanzamtes vom Dezember 2019 seien geeignet gewesen, den Eintritt der Verjährung mit Ablauf des Jahres 2019 zu verhindern. Sämtliche Unterlagen seien bereits aktenkundig gewesen. Zweck des § 300 BAO sei die Vermeidung einer gleichzeitigen Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und des Verwaltungsgerichtes. Bis zur Verkündung des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes am 12.12.2019 (im Verfahren zu GZ. RV/3100359/2018 - Anmerkung des Gerichtes) sei die Abgabenbehörde sachlich nicht zuständig gewesen, auch nicht zur Vornahme von Ermittlungen.

Weiters wurden Befangenheiten geltend gemacht und Beweisanträge auf (neuerliche) Befragung von Zeugen gestellt. Zum Sachverhalt wurde auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

Der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat wurde zurückgezogen.

Dem Finanzamt wurden das Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 10.2.2022 und die Stellungnahme des Bf vom 20.5.2022 zur Kenntnis gebracht.

**I.25.** Die vom Bf beantragte mündliche Verhandlung hat am 28.6. 2022 begonnen und wurde am 2.12.2022 fortgesetzt und geschlossen.

**I.26.** In der mündlichen Verhandlung am 28.6.2022 führte der Bf u.a. aus, das Projekt sei der C-GmbH angeboten worden: Im Jahr 2012 habe Rechtsanwalt Dr. F (der Masseverwalter im Konkurs der A-GmbH - Anmerkung des Gerichtes) Kontakt mit der C-GmbH aufgenommen; die C-GmbH sei Mieterin im Haus von Rechtsanwalt Dr. F, gewesen. Rechtsanwalt Dr. F habe ein Gespräch mit Herrn D von der Bank2 angeregt, deren Kunde der Bf gewesen sei. Grund dafür sei gewesen, dass die A-GmbH insolvent geworden war und die Bank2 das gesamte Unternehmen über mehr als dreißig Jahre finanziert hatte. Schon beim Angebot und im Gespräch mit Rechtsanwalt Dr. F und der Insolvenzrichterin, Frau Dr. K, sei dargelegt worden, dass die C-GmbH und der Bf das Projekt gemeinsam machen wollten.

Bei diesem ersten Gespräch sei von der Bank2 nur das Objekt Kössen mit fünf Reihenhäusern angeboten worden. Der Direktor der dortigen Bank3 habe dem Bf versichert, dass dies eine einmalige Chance sei und die Bank3 sowohl die C-GmbH als auch den Bf persönlich

unterstützen würde. Es sei damals schon klar gewesen, dass weder die C-GmbH noch der Bf alleine diese Gelegenheit wahrnehmen hätten können.

Im Laufe der Verhandlungen mit der Bank2 habe sich herausgestellt, dass man auch das (schlechtere) Objekt Gries mitnehmen müsse. Am xx.2012 habe der Bf ein verbindliches Kaufangebot gelegt. Gegenüber dem Masseverwalter wie auch gegenüber der Bank2 sei damals schon kommuniziert gewesen, dass dieses Objekt von der C-GmbH und vom Bf gemeinsam erworben werde. Dr. F habe allerdings ein Angebot des Bf persönlich haben wollen, weil die C-GmbH nicht Kunde der Bank2 gewesen sei. Voraussetzung für die Annahme sei eine Finanzierungsbestätigung einer österreichischen Bank gewesen. Das Angebot sei vom Hauptgläubiger, der Bank2, am 14.8.2012 angenommen worden.

Die Kaufverträge seien geteilt worden, weil Gries mit Mehrwertsteuer und Kössen ohne Mehrwertsteuer fakturiert werden sollte.

Die Bank3 habe die Finanzierung sofort zugesagt, jedoch erst am 21.11.2012 bestätigt. Auch die Bank3 habe nämlich auf die Grundsatzvereinbarung (vom 22.10.2012 - Anmerkung des Gerichtes), auf diese Gewinnaufteilungsvereinbarung und auf das Zusammenwirken beider Firmen bestanden.

Gries sei ein Risikoprojekt gewesen. Die Finanzierung des Objektes Gries sei sehr kompliziert gewesen, zumal der Geschäftsleiter der Bank4 das Objekt „schlechtgeredet“ und seine Stellungnahme im Sektor verteilt habe. Am 22.10.2012 sei eine umfangreiche Grundsatzvereinbarung geschlossen worden, deren Vertragsparteien die Bank1, die C-GmbH und der Bf gewesen seien. Im Zuge dieser Vereinbarung sei auch ein bereits ausgeschöpfter Rahmenkredit der C-GmbH mitgeregelt worden, weil die Optik für einen geregelten Kredit besser aussehe als für einen unregelmäßigen Kredit. Letztlich habe dann die Bank1 über ein mittlerweile unstrittiges „Umwegkonstrukt“ den Ankauf Gries finanziert. Gegenüber der Bank1 hätten sowohl die C-GmbH als auch der Beschwerdeführer umfangreiche Verpflichtungen und Haftungen übernehmen müssen, was letztlich auch zur folgerichtigen Buchung der Ausgangsrechnung vom 31.12.2012 geführt habe.

Die Banken hätten nur die (Netto-)Ankaufswerte finanziert. Die Mittel für die übrigen Kosten (Kaufnebenkosten, Sanierungskosten) hätten der Bf und die C-GmbH aufbringen müssen. So habe die C-GmbH am 5.2.2013 - vor Prüfungsbeginn - 50.000 € an Grunderwerbsteuer für dieses gemeinschaftliche Projekt ausgegeben.

Das Darlehen für das Objekt Gries sei aus banktechnischen Gründen der C-GmbH zugezählt und bei der Bank1 auch so verbucht worden. Aus Zeitgründen sei die Auszahlung allerdings auf das Konto des Bf erfolgt. Dies ändere jedoch nichts daran, dass tatsächlich und rechtlich die C-GmbH Kreditnehmerin gegenüber der Bank gewesen sei und als solche gegenüber der Bank haftet habe. Ein Darlehensvertrag mit dem Bf wäre aus Bonitätsgründen nicht möglich gewesen. Die Haftung der C-GmbH sei durch die Grundsatzvereinbarung und die Vorgespräche mit der Bank belegt und auch in den Aussagen des Geschäftsleiters der Bank1, GL-R, gegenüber dem BFG bestätigt worden.

Ein Dritter würde niemals die volle Haftung übernehmen und enorme Kosten mitfinanzieren,

wenn er nicht zumindest entsprechend am möglichen Gewinn beteiligt werde.

Die C-GmbH und der Bf hätten dieses eine Projekt - und es sei *ein* Projekt -gemeinsam abgewickelt und diesen Umstand mit einer notariell beglaubigten Vereinbarung nach außen dokumentiert.

Sämtliche Unterlagen im gesamten Akt seien vom Bf mehrmals und nachweislich vorgelegt worden. Von der Behörde selbst sei wenig erhoben oder beigebracht worden; dies sei auf Grund der Mitarbeit des Bf auch nicht erforderlich gewesen.

Der Bf habe natürlich einen Anspruch auf Rückzahlung der Mehrwertsteuer aus den Rechnungen der C-GmbH gehabt. Die Prüferin, Frau L, habe die Mehrwertsteuerbuchung mit dem Hinweis an den Bf, dass so alles korrekt sei, durchgeführt. Die Prüferin habe also die Rechtsauskunft erteilt, dass die durchgeführten Buchungen gesetzeskonform und korrekt seien, und dies mit der Rückbuchung der Mehrwertsteuer noch am selben Tag bestätigt. Der Bf habe sich auf diese Rechtsauskunft verlassen dürfen. Ein Abweichen von dieser Rechtsauskunft wäre ein Verstoß gegen Treu und Glauben.

Im weiteren Verlauf sei der (für die C-GmbH zuständige) Prüfer GL durch einen Rechenfehler bei der Geldflussrechnung zu einem Fehlbetrag von 760.000 € gekommen. Bei einer Besprechung am 17.3.2014 seien Gries und Kössen kein Thema mehr gewesen; dem Bf sei gesagt worden, dass die beiden Prüfungen (beim Bf und der C-GmbH) nun abgeschlossen werden sollten. Tatsächlich sei es ca. zwei Jahre später zu einer Anzeige an die Staatsanwaltschaft und am 28.4.2016 zu einer Hausdurchsuchung gekommen, bei der sämtliche Geschäftsunterlagen, Computerdateien, Kontoauszüge, Rechnungen, etc. beschlagnahmt worden seien. Ab diesem Zeitpunkt sei somit „alles im Akt gewesen“. Die Abgabenbehörde und auch das BFG könnten sich nach Meinung des Bf nicht mehr darauf berufen, dass Aktenteile noch ein weiteres Mal vorgelegt werden müssten. In diesem Zusammenhang sei die Verjährung erwähnt. Nach Ansicht des Bf sei mit 31.12.2019 die Bemessungsverjährung eingetreten.

Der Bf habe zu den Prüfern nur acht Monate Kontakt gehabt. Die Hausdurchsuchung sei rechtswidrig gewesen, der Staatsanwalt habe sich in zwischen beim Bf entschuldigt.

Nach der Hausdurchsuchung habe der Vorgesetzte der Prüferin, Herr ST, dem Bf eine neuerliche Prüfung der Unterlagen vorgeschlagen. Bei dieser neuerlichen Prüfung hätten sich die vom Prüfer GL behaupteten Fehlbeträge nicht bewahrheitet. Am 13.2.2017 habe ein Vergleichsgespräch mit dem Finanzamt stattgefunden.

Vom Bf wurden umfangreiche Unterlagen zu seinem Vorbringen vorgelegt, die als Anlagen V1 bis V55 zum Akt genommen wurden.

In der mündlichen Verhandlung vom 28.6.2022 wurde weiters das Gutachten des Sachverständigen A.Univ.Prof. DDr. P, LL.M „zur steuerlichen Qualifikation des Liegenschaftsprojekts Gries, Bf gemeinsam mit der C-GmbH“ vom 12.11.2017 (Ordner I Bl. 72 ff der Finanzakten) mit dem Sachverständigen und den Parteien erörtert.

**I.27.** Mit Schreiben vom 4.7.2022 hat der Bf zur Frage der Verjährung Stellung genommen und weitere Beweisanträge gestellt.

Das Schreiben des Bf vom 11.8.2022 enthält eine Zusammenfassung der am 9.8.2022 erfolgten Akteneinsicht in die von der Steuerfahndung beschlagnahmten Unterlagen. Weiters wurde mitgeteilt, mittlerweile könne belegt werden, dass der Wunsch, nur der Bf solle ein Kaufangebot stellen, nicht von Masseverwalter Dr. F, sondern von der Rechtsvertretung der Bank2 (Frau Mag. M, Kanzlei Rechtsanwalt Dr. N) gekommen sei.

Im Schreiben vom 22.8.2022 nahm der Bf ausführlich zu den Kriterien Stellung, an Hand derer das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels zu beurteilen sei. Zur Zurechnung der Erlöse aus Immobilienverkäufen habe es keinerlei Ermittlungen der Abgabenbehörde gegeben. Die Firma des Bf sei vom ersten Tag an in die Partnerschaft eingebunden gewesen; sie habe erhebliche finanzielle Mittel in die Partnerschaft eingebracht, Sanierungsrechnungen bezahlt und auch das Sanierungskonto dotiert. Zum Beweis dafür, dass die GmbH vom ersten Tag an in das Projekt involviert gewesen sei und aus dieser Verpflichtung heraus enorme Kosten finanziert habe, werde auf die Bestätigung vom 5.2.2013 über die Zahlung der Grunderwerbsteuer von 50.000 € sowie eine Einzahlung der GmbH auf das Sanierungskonto bei der Bank2 in Höhe von 40.000 € verwiesen. Weiters werde auf die Belege über die Bezahlung von Sanierungskosten durch die GmbH betreffend den Projektteil Gries vom 2.12.2014 (3.360 € an die Fa. Malerei Orange) und vom 29.4.2013 (11.500 € an die Fa. Trader Team) verwiesen. Der gerichtlich beeidete Sachverständige habe ausgeführt, dass die Gewinnaufteilung im konkreten Fall rechtlich alternativlos gewesen sei.

Der Eingabe waren der Schriftverkehr mit der Rechtsvertretung der Bank2, das vom Bf gestellte Kaufangebot für die Anteile Gries und Kössen, Zahlungsbelege betreffend finanzielle Beiträge der C-GmbH, eine Fotodokumentation der Sanierung Gries sowie die Kopie des (einzigen) Zeitungsinsertes, mit dem die Wohnungen in Gries zum Verkauf angeboten worden waren, angeschlossen.

Das Schreiben des Bf vom 1.9.2022 behandelt die Rechtsfrage, ob das Schreiben des Finanzamts vom 30.9.2019 an das BFG (siehe oben Punkt I.8) verjährungsverlängernde Wirkung hatte.

Das Schreiben vom 3.10.2022 enthält Protokollrügen wegen schlechter Qualität der Tonbandaufnahme vom 28.6.2022 sowie weitere Beweisanträge.

Auch in den Eingaben des Bf vom 11.10. und 18.10.2022 wurden (ergänzende) Beweisanträge gestellt; im Schreiben vom 11.10.2022 wurde weiters ein Sachverständigengutachten zur Frage der Verjährung angekündigt.

**I.28.** Zur Rechtsfrage der Verjährung übermittelte der Bf mit Schreiben vom 6.11.2022 ein von Univ.Prof. MMag. Dr. B erstelltes Gutachten, welches zum Ergebnis kam, dass weder dem

Schreiben des Finanzamtes vom 30.9.2019 an das Bundesfinanzgericht noch dem Auskunftsersuchen an Rechtsanwalt Dr. H vom 12.11.2019 noch dem Fax vom 30.12.2019 verjährungsverlängernde Wirkung zukomme. Zum Zeitpunkt der beiden Schreiben vom 30.9. und 12.11.2019 sei das Finanzamt für das Abgabenverfahren nicht zuständig gewesen; zudem erschöpfe sich das Schreiben vom 30.9.2019 vorrangig in der Darstellung der Rechtsansicht der Behörde und sei nicht auf die konkrete Geltendmachung des Abgabenanspruchs betreffend Einkommensteuer 2013 gerichtet gewesen. Das Fax vom 30.12.2019 sei zwar von einer (wieder) für das Abgabenverfahren zuständigen Behörde übermittelt worden, erfülle aber nicht die Kriterien einer verjährungsverlängernden Amtshandlung.

**I.29.** Zur Rechtsfrage, ob das Schreiben des Finanzamtes vom 30.9.2019 an das Bundesfinanzgericht sowie das Auskunftsersuchen an Rechtsanwalt Dr. H vom 12.11.2019 verjährungsverlängernde Handlungen der Abgabenbehörde darstellten, erstattete auch der anwaltliche Vertreter des Bf mit Schriftsatz vom 10.11.2022 eine ausführliche Stellungnahme: Sinn des § 300 BAO sei es, Doppelzuständigkeiten (einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichtes) zu vermeiden. Zwar dürfe die Abgabenbehörde als Partei des Verfahrens Ermittlungen durchführen. Ob diese im Sinne des § 209 BAO verjährungsverlängernd seien, hänge aber davon ab, ob eine rechtliche und sachliche Zuständigkeit (der Abgabenbehörde) bestanden habe. Mit der Vorlage des Aktes an das Bundesfinanzgericht ende die Zuständigkeit der Abgabenbehörde. Die Zuständigkeit wechsele nur ausnahmsweise wieder zur Abgabenbehörde, etwa wenn das Bundesfinanzgericht der Behörde gemäß § 269 Abs. 2 BAO einen Ermittlungsauftrag erteilt habe oder im Falle einer Bescheidaufhebung gemäß § 300 BAO. Für das Schreiben an Rechtsanwalt Dr. H vom 12.11.2019 und das Schreiben an das Bundesfinanzgericht vom 30.9.2019 sei die Abgabenbehörde nicht zuständig gewesen. Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung habe das Bundesfinanzgericht am 12.12.2019 der Beschwerde gemäß § 279 BAO Folge gegeben und den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 4.5.2017 gemäß § 299 BAO „ersatzlos“ aufgehoben. Bei ersatzloser Aufhebung habe ein Ersatzbescheid zu unterbleiben. Der neue Einkommensteuerbescheid 2013 vom 14.2.2020 sei daher nichtig oder jedenfalls mit Rechtswidrigkeit belastet und daher aufzuheben.

**I.30.** Der Vertreter des Finanzamtes verwies in seiner Stellungnahme vom 28.11.2022 auf § 209a Abs. 2 zweiter Satz BAO, wonach die Verjährung einer Abgabenfestsetzung u.a. dann nicht entgegenstehe, wenn eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO beantragt werde. Im Beschwerdefall sei der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 4.5.2017 am 16.11.2017, somit vor Ablauf der Jahresfrist eingebracht worden. Ob im Jahr 2019 eine taugliche Verlängerungshandlung unternommen wurde, sei somit nicht von Relevanz. Der den aufgehobenen Einkommensteuerbescheid vom 4.5.2017 ersetzende Bescheid habe nur von der Abgabenbehörde erlassen werden können, weil er nicht „Sache“ des Beschwerdeverfahrens gegen die Abweisung des Aufhebungsantrages gewesen sei.

Gemäß § 300 Abs. 1 BAO könnten die Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdeentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder aufheben noch abändern. Dem Wortlaut des § 300 Abs. 1 BAO sei jedoch nicht zu entnehmen, dass der Abgabenbehörde damit auch die Zuständigkeit zur Durchführung von Ermittlungen entzogen wäre. Auf diese Fragestellung brauche jedoch nicht weiter eingegangen zu werden: „Sache“ des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht zu GZ. RV/3100359/2018 sei die Abweisung des Aufhebungsantrages, nicht aber der Einkommensteuerbescheid 2013 gewesen. Von der Sperrwirkung des § 300 BAO sei daher nur der angefochtene Abweisungsbescheid erfasst gewesen. Daraus folge, dass das Finanzamt auch im Zeitraum vom 4.3.2018 (Beschwerdeerhebung, siehe oben Punkt I.7) bis 12.12.2019 (Verkündung des Erkenntnisses zu GZ. RV/3100359/2018 in der mündlichen Verhandlung, siehe oben Punkt I.9.) für das Einkommensteuerverfahren 2013 des Bf zuständig gewesen sei. Die von der Abgabenbehörde im Jahr 2019 unternommenen Amtshandlungen hätten daher zu einer Verlängerung der Festsetzungsverjährung gemäß § 209 Abs. 1 BAO geführt.

**I.31.** Mit E-Mail vom 1.12.2022 entgegnete der anwaltliche Vertreter des Bf, ein Anwendungsfall des § 209a Abs. 2 BAO liege nicht vor, wenn - wie im Beschwerdefall - ein Bescheid ersatzlos aufgehoben worden sei. Wie schon das Wort „ersatzlos“ deutlich mache, sei in der Folge kein Bescheid mehr zu erlassen, weshalb der streitgegenständliche Bescheid (vom 14.2.2020) nichtig oder jedenfalls rechtswidrig sei.

Der Wortlaut des § 300 Abs. 1 BAO verbiete der Verfahrenspartei nicht, weitere Ermittlungen durchzuführen. Natürlich könnten auch nicht zweckmäßige oder nicht notwendige Amtshandlungen verjährungsverlängernd sein. Der Gesetzgeber ziehe aber dort die Grenze, wo Amtshandlungen absolut sinnlos seien, was wohl dann anzunehmen sei, wenn sich die Unterlagen bereits vollständig im Akt befunden hätten. Dasselbe gelte für die Firmenbuchabfragen vom 10.5.2019.

In der angeschlossenen Stellungnahme vom 30.11.2022 führte Univ.Prof. MMag. Dr. B zusammengefasst aus, das Bundesfinanzgericht habe mit dem Erkenntnis vom Dezember 2019 eine meritorische Entscheidung iSd § 279 Abs. 1 zweiter Satz iVm § 299 BAO in Form einer Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 4.5.2017 getroffen. Da eine Aufhebung als meritorische Entscheidung nur in Betracht komme, wenn das Entscheidungsergebnis eine ersatzlose Beseitigung des angefochtenen Bescheides bedeute, sprächen die besseren Gründe dafür, dass der Einkommensteuerbescheid vom 4.5.2017 ersatzlos aufgehoben worden sei.

**I.32.** Sämtliche Anbringen wurden der jeweils anderen Partei zur Kenntnis gebracht.

**I.33.** In der am 2.12.2022 fortgesetzten mündlichen Verhandlung nahm der Vertreter des Finanzamtes zu den Beschwerdepunkten zusammengefasst wie folgt Stellung:

Zu den verfahrensrechtlichen Fragen werde auf die Stellungnahme vom 28.11.2022 verwiesen. Im vorangegangenen Verfahren (zu GZ. RV/3100359/2018 - Anmerkung des Gerichtes) sei der

Bescheid über die Abweisung des Aufhebungsantrages gemäß § 299 BAO angefochten gewesen, nicht der Einkommensteuerbescheid 2013 selbst. Das Finanzamt als Abgabenbehörde sei daher nach wie vor sachlich zuständig für die Einkommensteuer 2013 gewesen. Daher habe unzweifelhaft jede der angeführten Handlungen der Abgabenbehörde im Jahr 2019 eine verjährungsverlängernde Wirkung gehabt.

In der mündlichen Verhandlung vom 19.12.2018 sei vom Vorsitzenden verkündet worden, der Einkommensteuerbescheid 2013 werde „antragsgemäß aufgehoben“. In der schriftlichen Ausführung sei dann die Rede davon gewesen, dass der Bescheid, mit dem der Antrag auf Aufhebung abgewiesen wurde, und der Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2013 aufgehoben werden. Der Antrag gemäß 299 BAO habe gelautet, dass die ursprünglich von den Vertragsparteien gewählte Gewinnaufteilung aufgrund der nun vorgelegten Unterlagen anzuerkennen, der Ansatz der Einnahme aus dem Sachbezug mit null festzusetzen und das Ermessen dahin auszuüben sei, dass der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 4.5.2017 ersatzlos aufgehoben wird. Dieser Antrag sei in sich selber schon unschlüssig, wodurch auch die mündliche Verkündung des Senatsvorsitzenden, der ja mündlich „antragsgemäß“ formuliert habe, nicht ganz eindeutig sei. Sei aber die mündliche Verkündung nicht eindeutig, müssten die schriftliche Ausfertigung und die Begründung herangezogen werden. Im Spruch der schriftlichen Ausfertigung des Erkenntnisses sei nichts von einem „ersatzlos“ zu erkennen. In der Begründung sei umfangreich ausgeführt worden, inwieweit der Einkommensteuerbescheid 2013 fehlerhaft gewesen sei. Aus der Begründung sei aber nicht ersichtlich, dass das BFG in dem Verfahren aussprechen wollte, dass nie ein Einkommensteuerbescheid 2013 ergehen hätte dürfen.

Ob die mündliche Verkündung als Spruch gemeint gewesen sei oder als Belehrung, weil sie ja offensichtlich im Widerspruch zu der schriftlichen Ausfertigung stehe, sei dahingestellt. Grundsätzlich sei es aber so, dass Spruchbestandteil nur das sein könne, was Sache des Verfahrens sei, und Sache des Verfahrens sei der Antrag auf Aufhebung des Bescheides betreffend Abweisung des Antrags nach § 299 BAO gewesen.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 23.11.2016, 2014/15/0056, ausgesprochen habe, sei die Abgabenbehörde grundsätzlich nicht an die Aufhebungsgründe des BFG gebunden: Eine Bindungswirkung für die nachfolgend vom Finanzamt zu treffende Sachentscheidung bestehe nicht, weil sie selbst nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gewesen sei.

Zur materiellen Seite des Verfahrens:

Die Bank habe verlangt, dass Angebotssteller (für den Kauf des Objektes Gries /Kössen - Anmerkung des Gerichtes) nur der Bf als natürliche Person sein dürfe.

Aus den Unterlagen sei ersichtlich, dass es keine Gewinnaufteilung gegeben habe, sondern eine Leistungsverrechnung, was ja auch mit der Rechnung vom 31.12.2012 über 125.000 € mit dem Titel „Erste Teilrechnung Provision Vermittlung Projekt Gries am Brenner“ erkennbar sei. Bezüglich der zeitlichen Folge stelle sich die Frage, wie ein Gewinn überhaupt aufgeteilt werden könne, wenn Verkäufe erst merklich später - ein halbes bis dreiviertel Jahr später - stattfinden.

Grundsätzlich würden strenge Maßstäbe für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, aber auch für Rechtsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern gelten. Diese müssten klar nach außen zum Ausdruck kommen und einem Fremdvergleich standhalten - insbesondere behauptete Rechtsbeziehungen zwischen einer natürlichen Person und einer Gesellschaft, wenn diese natürliche Person überdies noch Alleingesellschafter sei. Zu den Grundstücksgeschäften: Nach der Judikatur des VwGH werde die Veräußerung von Grundstücken dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn diese auf eine planmäßige Art und Weise erfolge, wofür es im Beschwerdefall eindeutige Nachweise gebe.

Der Bf entgegnete, der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 4.5.2017 sei nicht zweifelhaft. Unabhängig davon spielten alle Ausführungen zum Antrag nach § 299 BAO oder zum Erkenntnis des BFG keine Rolle mehr, weil dieses in Rechtskraft erwachsen sei. Man müsse jedem österreichischen Staatsbürger in einer Demokratie zugestehen, dass er sich auf ein in Rechtskraft erwachsenes Urteil, und sei es noch so mangelhaft, verlassen könne. Das Erkenntnis sei eindeutig.

Im Übrigen halte er seine Anträge aufrecht.

**I.33.** Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde statt und hob den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 14.2.2020 ersatzlos auf. Die schriftliche Ausfertigung des Erkenntnisses wurde dem Finanzamt elektronisch am 13.2.2023 und dem Bf auf dem Postweg am 14.2.2023 zugestellt. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes stand der Erlassung des (neuen) Einkommensteuerbescheides 2013 vom 14.2.2020 das Hindernis der entschiedenen Sache entgegen, da der Aufhebungsantrag vom 16.11.2017 auf „ersatzlose“ Aufhebung des Erstbescheides gerichtet gewesen sei und mit Erkenntnis des BFG zu GZ. RV/3100359/2018 (siehe oben Punkt I.9) eine „antragsgemäße“ Bescheidaufhebung erfolgt sei.

**I.34.** Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu GZ. RV/3100509/2020 hat das Finanzamt Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. Mit Erkenntnis vom 24.5.2023, Ra 2023/15/0021, hob der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des BFG zu GZ. RV/3100509/2020 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf. „Sache“ des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht zu GZ. RV/3100359/2018 sei gewesen, „ob die Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO rechtmäßig war“. Der Einkommensteuerbescheid 2013 sei nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens gewesen. Wenn das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis „offenbar davon ausgeht, dass „Sache“ des (früheren) Beschwerdeverfahrens auch die Entscheidung über den Sachbescheid gewesen ist und darüber gemäß § 279 Abs. 1 BAO entschieden werden konnte“, habe es die Rechtslage verkannt. Auch wenn das Bundesfinanzgericht im Verfahren zu GZ. RV/3100359/2018 richtigerweise den Abweisungsbescheid des Finanzamtes abändern hätte müssen und nicht aufheben durfte, sei im Ergebnis der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.9.2022, Ra 2021/15/0052) Rechnung getragen worden. Weder in der mündlichen Verkündung noch in der schriftlichen Ausfertigung des Erkenntnisses zu GZ. RV/3100359/2018

sei ausgesprochen worden, dass die Aufhebung des Sachbescheides „ersatzlos“ erfolgen sollte. Aus der Begründung des Vorerkenntnisses ergebe sich eindeutig, dass das BFG von der Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2013 (vom 4.5.2017) ausgegangen sei, weil das Finanzamt „zu hohe Betriebsausgaben“ anerkannt habe. Dem Vorbringen des Bf zur Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2013 sei das BFG ausdrücklich nicht gefolgt. Zwar hätte das BFG vor diesem Hintergrund die Aufhebung des Abweisungsbescheides des Finanzamtes und eine Aufhebung des Sachbescheides gemäß § 299 BAO nicht verfügen dürfen, weil es damit die „Sache“ des Beschwerdeverfahrens überschritten habe. Die Sache des Beschwerdeverfahrens werde bei einem Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO durch den im Antrag geltend gemachten Aufhebungsgrund begrenzt. Das Erkenntnis des BFG sei jedoch in Rechtskraft erwachsen.

### **Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (zu GZ. RV/3100257/2023)**

**I.35.** Im fortgesetzten Verfahren wurde dem Bundesfinanzgericht das Schreiben des anwaltlichen Vertreters des Bf vom 28.8.2023 übermittelt, das eine ausführliche zusammenfassende Stellungnahme zu den Streitpunkten „gewerblicher Grundstückshandel versus Immo-ESt“ und „Innengesellschaft - Gewinnaufteilung“ enthält:

Ein gewerblicher Grundstückshandel könne schon mangels Nachhaltigkeit nicht vorliegen. Gries und Kössen seien als eine Einheit angekauft worden. Für den Bf sei dies eine einmalige Gelegenheit gewesen.

Jeder Gewerblichkeit sei aber die ständige Wiederholung immanent.

Dennoch gehe der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 14.2.2020 erstmalig und überraschend von einem gewerblichen Grundstückshandel aus und verstoße damit gegen das im Abgabenrecht geltende Überraschungsverbot. Unabhängig davon würde eine rechtswidrige Meinungsänderung und Umqualifizierung gegen den für die Sicherstellung einer fairen Rechtsprechung tragenden Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen. Der Annahme des BFG, im Abgabenrecht wäre der Grundsatz von Treu und Glauben nur zu beachten, wenn ein Ermessens- oder Auslegungsspielraum vorhanden sei, könne vor diesem Hintergrund nicht gefolgt werden. Vielmehr sei dieser Grundsatz jeder Entscheidung voranzustellen.

Im Jänner 2014 sei es zu einer Anfrage sowie einem Antrag auf Rückbuchung der Mehrwertsteuer gekommen. Eine derartige Rückbuchung setze die Rechtskonformität der Buchungen (gemeint sei die Behandlung als „Immo-ESt-Akt“) voraus. Die Prüferin, Frau L, habe jedenfalls die Rechtsauskunft erteilt, dass die durchgeführten Buchungen korrekt und die Rechtsauffassung des damaligen steuerlichen Vertreters des Bf nachvollziehbar sei.

Am 22.10.2012 hätten die C-GmbH und der Bf eine Gewinnaufteilungsvereinbarung unterzeichnet. Der Kaufvertrag sei im Jahr 2012 geschlossen worden, allerdings bis zur konkursgerichtlichen Genehmigung im Februar 2013 schwebend unwirksam geblieben. Den Umstand der Innengesellschaft und der gemeinschaftlichen Vorgangsweise mit der C-GmbH habe der Bf dem Prüfer GL bereits beim ersten Termin am 12.3.2012 (richtig wohl: 2013 -

Anmerkung des Gerichts) persönlich mitgeteilt. Dies betreffe auch die Information, dass es Probleme mit der Finanzierung gegeben habe und die C-GmbH den Teil Gries finanzieren habe müssen.

Mit E-Mail vom 15.3.2013 sei dieser gemeinschaftliche Ankauf auch schriftlich angezeigt und bestätigt worden.

Der Vereinbarung mit der Bank1 sei auch zu entnehmen, dass beide Teilhaber am Betriebserfolg, am Betriebsrisiko und an den stillen Reserven beteiligt gewesen seien.

Die Verrechnung der Gewinnanteile sei über Empfehlung des Steuerberaters mittels Ausgangsrechnungen erfolgt. Es wäre an den Prüfern gelegen, eine allfällige falsche Vorgangsweise zu rügen und den Bf darauf aufmerksam zu machen. Dem Bf sei jedoch immer wieder bestätigt worden, dass alles in Ordnung sei. Dies zeige sich schon daran, dass die weiteren Rechnungen ebenso zur Kenntnis genommen worden seien. Auch damit sei eine Rechtsauskunft erteilt worden (Anlage 1 Mail vom 15.3.2013).

Weiters wurden Beweisanträge auf Einvernahme von Bediensteten des Finanzamtes (Dr. WK, Mag. BK, Mag. BP und Mag. AR) gestellt.

Dem Schreiben war eine E-Mail des Bf an den Prüfer GL vom 15.3.2013 angeschlossen, wonach die Liegenschaften Gries/Kössen in Gemeinschaft mit der C-GmbH angekauft worden seien und die GmbH unerwartet die Finanzierung von Gries übernehmen habe müssen. Die Finanzierung von Kössen sei hingegen vom Bf bewerkstelligt worden.

Die gleichfalls beigeschlossene Antwort des Prüfers vom selben Tag lautete: „*Danke, ich habe das schon vermerkt und auch an Frau L weitergeleitet*“.

**I.36.** Am 14.9.2023 hat eine Besprechung mit dem Bf, seinem anwaltlichen Vertreter sowie Univ.Prof. MMag. Dr. B stattgefunden, in deren Verlauf seitens der Richterin zum Streitthema des Vorliegens einer Innengesellschaft auf § 188 BAO hingewiesen wurde. Mit E-Mail vom 20.9.2023 übermittelte der Bf eine Stellungnahme von Univ.Prof. MMag. Dr. B zur Frage, ob § 188 BAO eine „ausdrückliche und vorher abzugebende Meldepflicht einer GesbR zwischen einer GmbH und einem Einzelunternehmer, die bereits beide seit Jahren eine Steuernummer unterhalten und sich für die Abwicklung eines Immobilienankaufes zusammentun“, normiere. Danach ergäbe sich eine allgemeine abgabenrechtliche Meldepflicht pro futuro weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zweck des § 188 BAO. Der Bf habe dem Finanzamt (Herrn GL) den Ankauf der Liegenschaften (in Gemeinschaft mit der C-GmbH) am 12.3.2013 mündlich und am 15.3.2013 via E-Mail angezeigt. Die Zustimmung des Konkursgerichtes zum Ankauf der Liegenschaften durch den Bf sei am 28.2.2013 erfolgt. Das Finanzamt sei somit innerhalb der in § 121 BAO vorgesehenen Monatsfrist über die zwischen der GmbH und dem Bf begründete GesbR informiert worden.

**I.37.** Mit Schreiben vom 27.9.2023 teilte der anwaltliche Vertreter des Bf mit, dessen Ausführungen vom 20.9.2023 sowie die angeschlossene gutachterliche Stellungnahme des Sachverständigen Dr. B seien ausdrücklich als weiteres Vorbringen zu werten. Es seien

sämtliche angebotene Zeugen und Beweismittel zu berücksichtigen. Die nochmalige Vorladung sämtlicher Zeugen werde beantragt. Der gesamte Sachverhalt sei, auch im Beisein des Sachverständigen Prof. B, zur Gänze erörtert worden. Dieser Sachverhalt stehe nunmehr „für die erkennende Behörde völlig außer Streit, dies jedenfalls hinsichtlich des Bestehens einer Innengesellschaft und deren ordnungsgemäßer Anzeige“. Sollte dies wider Erwarten nicht der Fall sein, werde diesbezüglich um Mitteilung gebeten und in diesem Falle zusätzlich die Ausschreibung einer weiteren Verhandlung unter Ladung aller im Schriftsatz vom 28.8.2023 angeführten Zeugen beantragt.

**I.38.** Mit Schreiben vom 9.10.2023 legte der anwaltliche Vertreter des Bf eine Kopie der Entscheidung des BFG, Finanzstrafsenat Innsbruck 6, vom 14.9.2023 vor, mit welcher das beim Amt für Betrugsbekämpfung gegen den Bf geführte Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der (versuchten) Hinterziehung an Einkommensteuer 2013 in Höhe von 93.750 € eingestellt wurde. Weiters wurde eine Kopie des Verhandlungsprotokolls vom 14.9.2023 übermittelt.

Der anwaltliche Vertreter des Bf verwies auf folgende Passagen in den Entscheidungsgründen des Erkenntnisses vom 14.9.2023:

*„Dass die Abgabenbehörde zunächst Immobilienvertragssteuer als Einkommensteuer festsetzt und dann - ohne dass sich die vom Beschuldigten vorgelegten Unterlagen geändert hätten - ihre Meinung ändert und eine Nachforderung an Einkommensteuer 2013 aufgrund von Einkünften aus gewerblichem Grundstückshandel festsetzt, kann nicht dem Beschuldigten als vorsätzliche Handlungsweise angelastet werden.“*

*„Wenn sich die Abgabenbehörde intern schon nicht entscheiden kann, welcher objektive Sachverhalt welche abgabenrechtlichen Konsequenzen nach sich zieht, ... kommt der Finanzstrafsenat ... zum Schluss, dass ein auf eine derartige Hinterziehung gerichteter Vorsatz oder ein grob fahrlässiges Verhalten des Beschuldigten nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit abschließend festgestellt werden kann.“*

Aus diesen Ausführungen des BFG folge, dass ständige Meinungsänderungen der Finanzbehörde keinesfalls einen Nachteil für den Abgabepflichtigen bedeuten dürften. Vielmehr werde deutlich, dass dem Grundsatz von Treu und Glauben im Abgabenverfahren eine wesentliche Rolle zukomme und sich Rechtsunterworfenen sowohl auf die Aussagen als auch auf das Handeln der Behörden verlassen können müssten. Mit Blick auf das gegenständliche Verfahren sei davon auszugehen, dass eine interne Meinungsänderung nach elf Jahren, wonach trotz unveränderter Sachverhaltslage nunmehr gewerblicher Grundstückshandel unterstellt werde, gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen würde.

Weiters wurden neuerlich Beweisanträge auf Einvernahme der im Schreiben vom 28.8.2023 (siehe oben Punkt I.35) angeführten Bediensteten der Finanzverwaltung als Zeugen gestellt.

**I.39.** Das Finanzamt (Frau Mag. SL) hatte mit E-Mail vom 1.9.2023 mitgeteilt, dass es zu den ihm übermittelten Eingaben des Bf. keine weitere Stellungnahme abgeben werde. Die Rechtsansicht des Finanzamtes werde weiterhin aufrecht erhalten.

## **II. Sachverhalt**

### **Tätigkeitsbereich des Bf und der C-GmbH**

**II.1.** Der Bf war in den Jahren 2012 und 2013 Alleingesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der C-GmbH, deren Geschäftsgegenstand im Gesellschaftsvertrag (Fassung vom 26.3.2008) sowie im Jahresabschluss zum 31.12.2011 wie folgt umschrieben ist:

- 1. Die Verlagstätigkeit, sohin die inhaltliche Gestaltung, Herstellung und Verbreitung von Medien sowie die Erbringung von Hilfstätigkeiten, einschließlich der Anzeigenakquisition hierfür; dies jeweils inklusive Sonderpublikationen, Supplements und Online-Publikationen; insbesondere Herausgabe und Verlag des Magazins Ma;*
- 2. Die Veranstaltung von Events insbesondere der Modebranche;*
- 3. Tätigkeiten der Werbeberatung und der Werbeagentur sowie die Erbringung von Marketingdienstleistungen;*
- 4. Mediation sowie Interessensvertretung durch Einflussnahme, Informationsbeschaffung und Informationsaustausch (Lobbyismus);*
- 5. Fotografie, Fotobearbeitung, Fotoagentur, Rendering.*

**II.2.** Im Rahmen seines Einzelbetriebes erbrachte der Bf ausschließlich Leistungen gegenüber der C-GmbH. Dabei stand ihm das Firmenfahrzeug der C-GmbH zur Verfügung. Eine Nutzung des Firmenfahrzeugs für private Zwecke des Bf erfolgte nicht.

### **Bankschulden der C-GmbH**

**II.3.** Am 12.10.2012 wies das Girokonto der C-GmbH bei der Bank1 (Konto-Nr. xx.xxx) einen unbesicherten Negativstand von 524.160,49 € auf. Am 12.10.2012 schlossen die Bank1 und die C-GmbH zu Konto Nr. xx.xxx einen Vertrag über einen revolvingenden Kontokorrentkredit mit einem Rahmen von 450.000 €, für den der Bf mit Vertrag vom selben Tag die Haftung als Bürge und Zahler übernahm und bei der Bank1 zwei unterfertigte Deckungswechsel hinterlegte. Bereits am 8.10.2012 waren zwei Pfandurkunden erstellt worden, mit denen der Bf die Anteile an der Liegenschaft EZ xxx GB 82109 Kössen zur Sicherstellung aller Forderungen der Bank1 gegenüber der C-GmbH bis zu einem Höchstbetrag von 200.000 € und die Anteile an der Liegenschaft EZ xxx GB 81021 Gries zur Sicherstellung aller Forderungen der Bank1 gegenüber der C-GmbH bis zu einem Höchstbetrag von 300.000 € verpfändete. Diese Pfandrechte wurden jedoch nie verbüchert.

## Grundsatzvereinbarung

**II.4.** Am 22./24.10.2012 schlossen die Bank1 (kurz: Bank1), die C-GmbH (kurz: C-GmbH) und der Bf eine „Grundsatzvereinbarung über die Bestellung von Sicherheiten und Abtretung von Projektgewinnen“, welche auszugsweise lautet:

### *„I. Präambel*

*Die Bank1 und die C-GmbH stehen in einer langjährigen und dauernden Geschäftsverbindung. Mit Kontokorrentkreditvertrag vom 12.10.2012 wurde der C-GmbH ein revolvingender Kontokorrent-kredit mit einem Rahmen von 450.000 € eingeräumt. Als Sicherheiten wurden die persönliche Haftung von Bf (2 Deckungswechsel) sowie die Erträge aus den Liegenschaftsverkäufen Projekt Kössen und Gries sowie die Liegenschaft xxx in Igls vorgesehen. Um die Bank1 abzusichern und um Bf bei der Finanzierung sowie beim Abverkauf der Projekte Kössen, Gries und Igls nicht zu behindern, wird folgende Vereinbarung geschlossen.*

### *II. Projekte*

*Projekte im Sinne dieser Vereinbarung sind:*

*Leibrentenvertrag Igls Bf - R;*

*Liegenschaftserwerb durch Bf mittels Leibrentenvertrag*

*Reihenhäuserkauf in Kössen;*

*Liegenschaftserwerb durch Bf aus Insolvenzverfahren.*

*Ziel dieses Ankaufes ist die Sanierung sowie der sofortige Abverkauf der Einheiten.*

*Wohnungskauf in Gries am Brenner;*

*Liegenschaftserwerb durch Bf aus Insolvenzverfahren.*

*Ziel dieses Ankaufes ist die Sanierung sowie der sofortige Abverkauf der Einheiten.*

### *III. Projektverwertung / Projektgewinn*

*a) Bf wird die unter Pkt. a - c angeführten Projekte wirtschaftlich verwerten und abverkaufen. Der Ertrag aus diesen Projekten wird der Bank1 als Sicherheit abgetreten und die Erlöse dem Konto bei der Bank1 gutgebracht. Die Abwicklung erfolgt ausschließlich über den Treuhänder Dr. H. ... Der Treuhänder wird mit der Vertragserrichtung und Treuhandabwicklung sämtlicher Verträge der angeführten Liegenschaften unwiderruflich beauftragt, wobei der Treuhänder verpflichtet ist, keinen Kaufvertrag durch Dritte fertigen zu lassen, dessen Verkaufserlös unter dem kalkulierten (anteiligen) Verkaufspreis gemäß Pkt. 3b (worst-case-szenario) liegt.*

*Hinsichtlich der Verwertung liegt sämtlichen Kaufverträgen samt den Verkaufspreisen folgender Treuhandauftrag zu Grunde:*

... Der Treuhänder hat den Verkaufspreis gemäß Pkt. 3b unwiderruflich bis zur geldlastenfreien Einverleibung des Eigentumsrechtes des Käufers am Kaufgegenstand auf einem Anderkonto bei der Bank1 zu verwalten und sodann nach allfälliger Abdeckung der für die Geldlastenfreistellung erforderlichen Zahlungen an die Pfandgläubigerin (Einstandspreis gemäß Pkt. 3b) den Restbetrag (kalkulierter Gewinn gemäß Pkt. 3b) auf das Konto Nr. yy.yyy bei der Bank1 (das Girokonto des Bf - Anmerkung des Gerichtes) einzuzahlen. ...

*b) Projektgewinn:*

Die Projekte b und c wurden von Bf gemäß den Wertgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing. EK vom 28.6.2011 kalkuliert. Daraus ergeben sich nachstehende Werte gemäß Kalkulation (Kalkulationsblätter als integrierender Bestandteil dieser Vereinbarung)

*Kössen:*

...

|                                        |              |
|----------------------------------------|--------------|
| Kalkulierter Gewinn pro m2             | 494,25 €     |
| Kalkulierter Gewinn gesamte Nutzfläche | 245.998,11 € |

*Gries am Brenner:*

...

|                                        |              |
|----------------------------------------|--------------|
| Kalkulierter Gewinn pro m2             | 757,60 €     |
| Kalkulierter Gewinn gesamte Nutzfläche | 588.268,82 € |

Im Zuge der Abwicklung und des Abverkaufs aller Liegenschaften (längstens bis 31.12.2013) ist daher auf das Konto Nr. yy.yyy bei der Bank1 der kalkulierte Gesamtgewinn aus den Projekten Kössen und Gries von 834.266,93 € einzuzahlen. Dies im Fall des Verkaufes der Projekte laut Kalkulation. In der Kalkulation wurde alternativ auch eine Verkaufsvariante mit einem Abschlag von 20 % berechnet, was bedeutet, dass im worst-case-szenario ein kalkulierter Gewinn von zumindest 667.413,54 € auf obiges Konto eingezahlt werden wird.

Bf beauftragt und bevollmächtigt den Treuhänder Dr. H ausdrücklich und unwiderruflich, nach allfälliger Abdeckung der erstrangig besicherten Forderungen der Pfandgläubigerin den gesamten restlichen Verkaufserlös von zumindest 667.413,54 € aus dem Treuhänderlag ausschließlich auf das Konto Nr. yy.yyy bei der Bank1 nach erfolgtem Verkauf anzuweisen.

Bf verpfändet und tritt hiermit ausdrücklich und unwiderruflich sämtliche Eingänge laut dieser Vereinbarung auf oben angeführtem Konto bei der Bank1 bis zum offen aushaftenden Darlehensbetrag aus dem Darlehensvertrag vom 12.10.2012 samt Zinsen ab.

*Igls:*

Die Liegenschaft xxx, Igls, wird vorerst nicht veräußert. ...“

#### IV. Sicherheiten

*Als weitere Sicherheiten für die im Pkt. 1 angeführte Darlehensforderung der Bank1 wird für jedes Grundstück eine Pfandurkunde von Bf als Bürge und Zahler unterzeichnet und dem Treuhänder Dr. H in die Verwahrung gegeben.... Bf tritt jedenfalls die Differenz zwischen Einstandspreis und Verkaufspreis, sohin den kalkulierten Gewinn bzw. Erlös, jeweils gemäß Pkt. 3b, als Bürge und Zahler an die Bank1 ab ...“*

In den der Vereinbarung beigefügten Kalkulationsblättern waren jeweils den Summen der kalkulierten Verkaufserlöse die Summen der Ausgaben (Kaufpreise samt Nebenkosten sowie Umbau- und Sanierungskosten, beim Projekt Gries auch Kreditzinsen von 21.850 €) gegenübergestellt und daraus mögliche Gewinne von 566.413 € (Gries) und 246.000 € (Kössen) errechnet worden. Die Kalkulationsblätter enthalten sodann (in die Grundsatzvereinbarung nicht übernommene) Abzüge mit der Bezeichnung „C-GmbH inkl. MwSt“ von 339.847,80 € (Gries) und 147.600 € (Kössen), sodass für den Bf kalkulierte Gewinne von 226.565,20 € (Gries) und 98.400 € (Kössen) verbleiben sollten.

#### **Ankauf und Verkauf Projekt Igls**

**II.5.** Mit Leibrentenvertrag vom 6.9.2012 erwarb der Bf von R dessen Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ xxx GB 81112 Igls, verbunden mit dem Wohnungseigentum am Haus W 46.07 und der Garage GA1. Als Gegenleistung verpflichtete sich der Bf zu einer Anzahlung von 50.000 € sowie zur Leistung einer monatlichen Leibrente auf Lebenszeit des Verkäufers.

**II.6.** Mit Vertrag vom 6.6.2014 hat der Bf seine Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ xxx GB 81112 Igls, verbunden mit dem Wohnungseigentum am Einfamilienwohnhaus W 46.07 samt Garage GA1, veräußert. Als Kaufpreis wurde eine Barzahlung von 145.000 € vereinbart, weiters hatte der Käufer ab Übergabe des Kaufgegenstandes die Leibrente für R zur Zahlung zu übernehmen.

#### **Ankauf und Verkauf Projekt Gries/Kössen**

**II.7.** Mit Kaufvertrag vom 19./22.10.2012 erwarb der Bf aus der Konkursmasse der A-GmbH deren Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ xxx GB 81021 Gries am Brenner, verbunden mit dem Wohnungseigentum an neun Wohnungen (W3, W4, W5, W6, W7, W8, W9, W10, W11) und 11 Autoabstellplätzen (AP1, AP2, AP3, AP6, AP7, AP8, AP9, AP10, AP11, AP12, AP13), um einen Kaufpreis von 350.000 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer (70.000 €) und zuzüglich Nebenkosten. In Punkt III des Vertrages wurde festgehalten, dass von der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG Gebrauch gemacht und die Umsatzsteuer gemäß den §§ 11 ff. UStG im Wege der Überrechnung beglichen werde.

Mit weiterem Kaufvertrag vom 19./22.10.2012 erwarb der Bf aus der Konkursmasse der A-GmbH deren Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ xxx GB 82109 Kössen, verbunden mit dem Wohnungseigentum an fünf Reihenhäusern (W1, W2, W4, W6, W8) mit Garage (Gar1, Gar2, Gar4, Gar6, Gar8) und Autoabstellplatz (AP1, AP2, AP4, AP6, AP8), um einen Kaufpreis von 850.000 € (zuzüglich Nebenkosten).

In den beiden Kaufverträgen wurde auf den jeweils anderen Vertrag verwiesen und festgehalten, dass die Rechtsgeschäfte eine untrennbare Einheit bilden. Der Kaufpreis sollte jeweils binnen 21 Tagen ab Unterzeichnung des Kaufvertrages auf ein Treuhandkonto des Masseverwalters Dr. F überwiesen werden.

Die konkursgerichtliche Genehmigung der Verträge erfolgte am 18.2.2013.

**II.8.** Mit Kaufvertrag vom 12.9.2013 hat der Bf die Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ xxx GB 81021 Gries, verbunden mit dem Wohnungseigentum an den neun Wohnungen und 11 Autoabstellplätzen, an die D-GmbH, vertreten durch den Geschäftsführer C, verkauft. Der vertraglich vereinbarte Verkaufspreis betrug 1,200.000 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer (240.000 €). Hinsichtlich der Umsatzsteuer wurde wiederum die Überrechnung gemäß den §§ 11 ff UStG vereinbart. Unter Punkt IV des Vertrages wurde festgehalten, dass der Verkäufer in engen abschließenden Verhandlungen mit dem Land Tirol, Abteilung Soziales - Flüchtlingskoordination, betreffend die Vermietung des gesamten Kaufgegenstandes für die Dauer von 20 Jahren bei einem monatlichen wertgesicherten Nettomietzins von rund 7.000 € netto stehe. Soweit die Vertragsverhandlungen vor der tatsächlichen Übergabe des Kaufobjektes abgeschlossen sein sollten, sei der Verkäufer ausdrücklich und unwiderruflich ermächtigt, einen entsprechenden Mietvertrag mit dem Land Tirol abzuschließen. Dieser im Raum stehende Mietvertrag habe keine Auswirkungen auf den Kaufvertrag.

**II.9.** Der Kaufpreis von 1,200.000 € (netto) für die neun Eigentumswohnungen in Gries wurde am 4.11.2013 auf ein Anderkonto des im Vertrag vom 12.9.2013 genannten Treuhänders Rechtsanwalt Dr. H überwiesen. Dr. H führte die von ihm mit 92.184 € berechnete Immobilienertragsteuer an das Finanzamt ab. Über Anweisung des Bf behielt er weiters die Grunderwerbsteuer von 50.400 € (3,5 % vom Bruttokaufpreis) sowie das Honorar für die Vertragserrichtung (17.280 €) ein, welche Beträge die Käuferin entgegen dem Kaufvertrag vom 12.9.2013 nicht bezahlt hatte. Der verbleibende Verkaufserlös von 1,040.136 € wurde von Dr. H am 15.11.2013 auf das Girokonto des Bf bei der Bank1 überwiesen.

**II.10.** Die Miteigentumsanteile des Bf an der Liegenschaft EZ xxx GB 82109 Kössen, verbunden mit dem Wohnungseigentum an den fünf Reihenhäusern mit Garagen und Autoabstellplätzen, wurden in den Jahren 2015, 2016 und 2018 wie folgt veräußert:

- die Einheiten W1, Gar1 und AP1 mit Vertrag vom 7.9.2015 (samt Nachtrag vom 16.9.2015) an Käufer1 um einen Kaufpreis von 239.500 €,

- die Einheiten W2, Gar2 und AP2 mit Vertrag vom 30.9.2015 (samt Nachtrag vom 8.10.2015) an Käufer2 um einen Kaufpreis von 232.500 €,
- die Einheiten W4, Gar4 und AP4 mit Vertrag vom 8.2.2016 an Käufer3 um einen Kaufpreis von 224.000 €,
- die Einheiten W6, Gar6 und AP6 mit Vertrag vom 15.2.2016 an Käufer4 um einen Kaufpreis von 230.000 € und
- die Einheiten W8, Gar8 und AP8 mit Vertrag vom 5.3.2018 (samt Nachtrag vom 6.3.2018) an Käufer5 um einen Kaufpreis von 232.450 €.

### **Finanzierung des Projektes Gries/Kössen**

**II.11.** Den Kaufpreis für die fünf Reihenhäuser (samt Garagen und Autoabstellplätzen) in Kössen hat der Bf mit einem Abstattungskredit der Bank3 finanziert; der Kredit wurde mit (erstrangigen) Pfandrechten auf den vom Bf erworbenen Liegenschafts-anteilen EZ xxx GB 82109 Kössen besichert. Die für das Streitjahr 2013 angefallenen Zinsen und Bankspesen betrugen insgesamt 40.409,88 €.

**II.12.** Die Bank1 räumte dem Bf einen Kredit ein, der ihm am 17.12.2012 mit einem Betrag von 435.000 € auf seinem Girokonto (Konto-Nr. yy.yyy) zugezählt wurde. Der Nettokaufpreis für die neun Eigentumswohnungen und elf Autoabstellplätze von 350.000 € wurde am 17.12.2012 vom Girokonto des Bf bei der Bank1 auf das Anderkonto des Masseverwalters Dr. F bei der Bank6 überwiesen. Der Restbetrag von 85.000 € wurde am selben Tag mit zwei Überweisungen von je 42.500 € (Buchungstext: „Sanierung und Nebenkosten Projekt Kössen“ bzw. „Sanierung und Nebenkosten Projekt Gries“) auf das Konto des Bf bei der Bank2 (Konto-Nr. xxx-xxxxxx; sogenanntes „Sanierungskonto“) übertragen.

Am 17.12.2012 unterschrieb der Bf eine Pfandurkunde, mit der er als Eigentümer der Anteile an der Liegenschaft EZ xxx GB 81021 Gries am Brenner der Bank1 als Kreditgeberin zur Sicherstellung aller Haupt- und Nebenverbindlichkeiten gegenüber ihm selbst und/oder der C-GmbH bis zum Höchstbetrag von 800.000 € ein Pfandrecht einräumte. Seitens der Bank1 war die Pfandurkunde am 12.12.2012 unterfertigt worden.

Den am 17.12.2012 zugezählten Kredit der Bank1 hat der Bf am 18.11.2013 inkl. Zinsen zurückgezahlt.

Das zu EZ xxx GB 81021 Gries am Brenner eingetragene Pfandrecht im Höchstbetrag von 800.000 € wurde mit Zustimmung der Bank1 (Löschungserklärung vom 18.9.2013) im Grundbuch gelöscht.

## Sanierung der Wohneinheiten Gries, Hochwasserschaden Kössen

**II.13.** In den Eigentumswohnungen in Gries wurden vor dem Verkauf Sanierungsarbeiten durchgeführt (Kosten rund 67.500 € netto).

Auch bei den Reihenhäusern in Kössen waren Instandhaltungsarbeiten (etwa Überprüfungen von Wasser- und Stromleitungen) vorgenommen worden. Durch das Hochwasser vom 1.6.2013 wurden die Reihenhäuser im Keller und Erdgeschoß überflutet; zur Beseitigung der Hochwasserschäden waren Aufräumungs- und Instandsetzungsarbeiten erforderlich. Auf Grund des Beschlusses der Tiroler Landesregierung vom 18.6.2013 wurde dem Bf ein Zuschuss von insgesamt 117.400 € (50 % der „förderbaren Kosten“) gewährt. Letztlich hatte der Bf unmittelbar durch das Hochwasser verursachte Aufwendungen von insgesamt 122.312 € zu tragen. Der Zahlungsverkehr wurde über das Konto des Bf bei der Bank2 („Sanierungskonto“) abgewickelt.

### Rechnungen der C-GmbH an den Bf

**II.14.** Am 31.12.2012 hatte die C-GmbH dem Bf einen Betrag von 125.000 € netto (150.000 € brutto) wie folgt in Rechnung gestellt:

„Erste Teilrechnung

|                                                                  |           |
|------------------------------------------------------------------|-----------|
| Provision Vermittlung Projekt Gries am Brenner lt. Vereinbarung: | 125.000 € |
| Mehrwertsteuer 20 %                                              | 25.000 €  |

|                             |           |
|-----------------------------|-----------|
| zu zahlender Betrag         | 150.000 € |
| zahlbar: sofort ohne Abzug“ |           |

Am 7.11.2013 stellte die C-GmbH dem Bf einen Betrag von 250.000 € netto (300.000 € brutto) wie folgt in Rechnung:

„Schlussrechnung

|                                                                                           |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Provision Gries, Vermittlung, Aufbereitung<br>und Verkaufsunterstützung lt. Vereinbarung: | 250.000 € |
| Mehrwertsteuer 20 %                                                                       | 50.000 €  |

|                             |           |
|-----------------------------|-----------|
| zu zahlender Betrag         | 300.000 € |
| zahlbar: sofort ohne Abzug“ |           |

Auf beiden Rechnungen wurde als „Sachbearbeiter“ der Bf angeführt.

Zur Rechnung Nr. 2012020701 vom 31.12.2012 hat der Bf am 15.11.2013 eine Zahlung von 40.950 € auf das Abgabenkonto der C-GmbH beim Finanzamt und am 18.11.2013 eine Zahlung von 109.050 € auf deren Geschäftskonto bei der Bank1 geleistet. Auf dem Zahlungsbeleg vom 18.11.2013 ist unter „Verwendungszweck“ die Rechnung Nr. 2012020701 mit dem Vermerk „Restzahlung“ eingetragen.

Zur Rechnung Nr. 2013110701 vom 7.11.2013 hat der Bf gleichfalls am 18.11.2013 einen Betrag von 300.000 € auf das Geschäftskonto der C-GmbH bei der Bank1 überwiesen; der Zahlungsbeleg enthält unter „Verwendungszweck“ die Eintragung „ReNr. 2013110701“.

### **Gesellschaftsverhältnis, Gewinnaufteilung**

**II.15.** Ein Gesellschaftsverhältnis zwischen dem Bf und der C-GmbH hat nicht bestanden; ebenso wenig wurde zwischen dem Bf und der C-GmbH eine Vereinbarung über die Teilung des Gewinns aus dem Projekt Gries/Kössen getroffen.

### **Konkurs der C-GmbH**

**II.16.** Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 28.5.2020 wurde über das Vermögen der C-GmbH der Konkurs eröffnet.

## **III. Beweiswürdigung**

### **Finanzierung des Projektes Gries**

**III.1.** Die unter Punkt II.12. getroffene Feststellung zur Finanzierung des Projektes Gries stützt sich auf folgende Beweiswürdigung:

**III.1.1.** Der Bf. konnte die Objekte Kössen und Gries aus der Konkursmasse der A-GmbH nur „im Paket“ erwerben. Die Bank3 hat den Kaufpreis von 850.000 € für die Liegenschaftsanteile in Kössen mit einem Abstattungskredit finanziert, die Finanzierung des Objektes Gries wollte sie jedoch nicht übernehmen (siehe die Ausführungen des Sachverständigen A.Univ.- Prof. DDr. P, LL.M in der gutachterlichen Stellungnahme vom 11.5.2021 sowie auch bereits in dem mit dem Aufhebungsantrag vom 16.11.2017 vorgelegten Gutachten vom 12.11.2017). Die Bank4 hatte eine Finanzierung im Juli 2012 mit der Begründung abgelehnt, dass der Immobilienmarkt in Gries am Brenner „am Boden liege“ und es praktisch keine Käufer gebe (siehe E-Mail der Bank an den Bf vom 3.7.2012). Weitere Absagen anderer Banken folgten (Seite 4 des Schreibens des Bf an das Bundesfinanzgericht vom 4.8.2019, GZ RV/3100359/2018).

**III.1.2.** Nach Punkt III des Kaufvertrages vom 19./22.10.2012 wäre der Kaufpreis für die Liegenschaftsanteile Gries binnen 21 Tagen nach der Unterfertigung des Kaufvertrages durch den Bf, somit bereits im November 2012 zu leisten gewesen. Mit Mahnschreiben vom 10.12.2012 wurde der Bf um Mitteilung ersucht, wann der Nettokaufpreis von 350.000 € auf dem Treuhandkonto des Masseverwalters Dr. F eingehen werde. Mit Schreiben vom 13.12.2012 teilte die Bank1 dem Masseverwalter mit, der Kaufpreis von 350.000 € werde nach Abgabe der Treuhanderklärung überwiesen werden; der „zugehörige Kreditvertrag“ sei bereits

unterfertigt worden, wobei die Bank1 die Eintragung eines Pfandrechtes im Höchstbetrag von 800.000 € im ersten Rang ausdrücklich zur weiteren Bedingung mache.

**III.1.3.** Nach Aussage des Geschäftsleiters GL-R vom 26.9.2019 vor dem Bundesfinanzgericht im Verfahren zu GZ. RV/3100359/2018 habe auch die Bank1 als „Hausbank“ eine Finanzierung (des Kaufpreises und der Sanierungskosten) zunächst abgelehnt. Auf Grund interner Richtlinien wäre eine Finanzierung nicht möglich gewesen. Im Dezember 2012 sei die Bank1 jedoch vor der Wahl gestanden, entweder das Projekt scheitern zu lassen und damit den mit der Grundsatzvereinbarung verfolgten Zweck, bessere Sicherheiten für den Außenstand der C-GmbH zu erlangen, aufzugeben, oder die Finanzierung für Gries doch zu übernehmen. In dieser Situation habe sich Herr GL-R an den (ihm aus einem früheren Projekt bekannten) C gewandt; er habe C gefragt, ob er risikolos ein Konto mit einem Rahmen von 440.000 € für die Abwicklung zur Verfügung stellen könne. In der Folge sei mit C ein Kontokorrentkreditvertrag (zu Konto-Nr. zz.zzz - Anmerkung des Gerichtes) mit einem Rahmen von 440.000 € abgeschlossen worden. Von dieser bankinternen Vorgangsweise habe der Bf damals nichts gewusst. Vom „C-Konto“ seien 435.000 € auf das Girokonto des Bf überwiesen worden. Am 17.12.2012 habe der Bf einen Bürgschaftsvertrag für den „C-Kredit“ unterschrieben. Für den Bf sei jedenfalls nur wichtig gewesen, dass das Projekt weitergehe. DI C sei „nur auf dem Papier gestanden“, er habe mit der Ankaufsfinanzierung Gries nichts zu tun gehabt. Die Frage, wer letztendlich der „inoffizielle Kreditnehmer“ der Bank gewesen sei, beantwortete Herr GL-R damit, der Bf und die C-GmbH seien „ineinander verschachtelt“ und es wären beide klagbar gewesen.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht zu GZ. RV/3100509/2020 erläuterte Geschäftsleiter GL-R, auf Grund der Kreditobergrenze von 25 % der anrechenbaren Eigenmittel sei im Dezember 2012 kein Raum mehr für eine weitere Kreditvergabe der Bank1 gewesen. Da der Bf Gesellschafter der C-GmbH gewesen sei, wären die offenen Salden des Bf und der GmbH bei der Bank1 zusammenzuzählen gewesen. Insofern hätte die Bank1 die Finanzierung des Projektes Gries überhaupt ablehnen oder eine andere Bank als Konsortialpartner suchen müssen. Da aber die Zeit für die Bezahlung des Kaufpreises Gries drängte, habe die Bank1, um das Projekt nicht scheitern zu lassen und Schaden von der Bank abzuwenden, die „Konstruktion C“ gewählt (Niederschrift mit GL-R vom 22.6.2021).

Damit steht fest, dass der Kredit zur Finanzierung des Kaufpreises für die Liegenschaftsanteile Gries samt Sanierungskosten von der Bank1 (und nicht etwa von C) eingeräumt wurde. Eine Einvernahme des C zum Beweis dafür, dass er „kein Privatdarlehen an den Bf zum Ankauf der Liegenschaft Gries gegeben und auch keine Überweisung in diesem Sinne veranlasst hat“ (Beschwerde Seite 17), erübrigte sich daher.

**III.1.4.** Beim Erörterungsgespräch vor dem Bundesfinanzgericht am 25.5.2021 gab der Bf an, Kreditnehmerin der Bank1 sei die C-GmbH gewesen, auch wenn der Darlehensbetrag direkt dem Bf (auf dessen Girokonto) überwiesen worden sei.

Nach Aussage des ehemaligen Teamleiters beim FA, ST, habe der Bf schon während der Außenprüfung vorgebracht, dass die C-GmbH das Projekt Gries bei der Bank1 finanziert habe; diesbezüglich sei aber nie ein konkreter Nachweis erbracht worden. Der Bf habe diese Finanzierung von Anfang an als Argument dafür ins Treffen geführt, dass der Gewinn aus dem Projekt Gries auf ihn selbst und die C-GmbH aufgeteilt werden sollte (Niederschrift mit ST vom 14.6.2021).

Im Aufhebungsantrag vom 16.11.2017 (siehe oben Punkt I.5) war ausgeführt worden, Basis für die (behauptete) Gewinnaufteilung sei „die Grundsatzvereinbarung mit der Bank in Verbindung mit der Finanzierung über den Kredit der C-GmbH und der Abwicklung des Gesamtprojektes durch den Bf gewesen“. Laut der vom Bf an das Bundesfinanzgericht erstatteten Vorhaltsbeantwortung vom 4.8.2019 hätte die Vereinbarung zwischen ihm und der C-GmbH hingegen dahin gelaute, dass der Bf die Finanzierung aufstelle, während Aufbereitung, Aquis eines Käufers, Sanierung und Bewerbung durch die GmbH erfolgt sei.

**III.1.5.** Im Gutachten des Sachverständigen A.Univ-Prof. DDr. P, LL.M vom 12.11.2017 „zur steuerrechtlichen Qualifikation des Liegenschaftsprojektes Gries Bf gemeinsam mit der C-GmbH“ wurde unter Punkt 2.2 („Unterlagen und Informationen“) der zwischen der Bank1 und der C-GmbH abgeschlossene Kontokorrentkreditvertrag vom 12.10.2012 angeführt. Unter Punkt 4 (Befund) legte der Gutachter dar, auf Grund von Risikoüberlegungen habe die Bank1 keinen (weiteren) Kredit an den Bf vergeben wollen. Aus diesem Grund sei die C-GmbH als Financier und Projektbetreiber für Gries aufgetreten. Am 12.10.2012 sei der Kreditvertrag (Kontokorrentrahmenvertrag bis 450.000 €) zwischen der C-GmbH und der Bank1 abgeschlossen worden; der Bf habe einen Bürgschaftsvertrag und zwei Deckungswechsel unterzeichnet.

Tatsächlich wurde der Kaufpreis für das Objekt Gries mit einem Kontokorrentkredit der Bank1 vom 17.12.2012 finanziert. Mit dem Kontokorrentrahmenvertrag vom 12.10.2012 wurde das betriebliche Girokonto der GmbH (mit einem Negativstand von rund 520.000 €) formal in einen Kontokorrentkredit gekleidet, ohne dass es zu einer (weiteren) Auszahlung seitens der Bank gekommen wäre.

In der mündlichen Verhandlung vom 28.6.2022 äußerte sich der Sachverständige zur Finanzierung des Projektes Gries dahin, dass sich aus dem Gesamtkonvolut an Bankunterlagen für ihn schon eindeutig ergeben habe, dass die GmbH eine wesentliche Haftung übernommen habe, und dass die Finanzierung nicht zustande gekommen wäre, wenn nicht auch die GmbH gehaftet hätte (Verhandlungsprotokoll vom 28.6.2022, Teil 2, Seite 35).

**III.1.6.** Im Verfahren betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 4.5.2017 waren seitens der Bank1 zwei (jeweils an den Bf adressierte) einander widersprechende Bestätigungen ausgestellt worden:

Mit Schreiben vom 4.12.2017 (ausgehändigt an Steuerberater S) bestätigte die Bank1, „dass Ihnen das Darlehen“ am 17.12.2012 vereinbarungsgemäß vom Projektkonto Gries mit der Kontonummer zz.zzz zugezählt wurde.

Mit Schreiben vom 14.12.2017 bestätigte die Bank1, „dass Ihnen der Darlehensbetrag der C-GmbH“ am 17.12.2012 vereinbarungsgemäß vom Projektkonto Gries mit der Kontonummer zz.zzz zugezählt wurde.

In der gutachterlichen Stellungnahme des Sachverständigen A.Univ-Prof. DDr. P, LL.M vom 11.5.2021 (Seite 16) wird das Schreiben der Bank1 vom 14.12.2017 erwähnt. In der mündlichen Verhandlung vom 28.6.2022 wurde dem Sachverständigen die Bankbestätigung vom 4.12.2017 vorgelegt. Dazu erklärte der Sachverständige, es sei ihm nicht erinnerlich, dass es zwei sehr ähnliche Bestätigungen an zwei unterschiedlichen Daten gegeben habe (Verhandlungsprotokoll vom 28.6.2022, Teil 2, Seite 44).

**III.1.7.** Ein von der C-GmbH aufgenommenes Darlehen zur Finanzierung des Projektes Gries ist damit nicht erwiesen. Im Übrigen scheint in der Bilanz der C-GmbH zum 31.12.2012 auch keine Darlehensschuld gegenüber der Bank1 betreffend das Projekt Gries auf.

**III.1.8.** In der Beschwerde (Seite 17) wurde der Antrag auf Einvernahme des Geschäftsleiters GL-R gestellt, und zwar zum Beweis dafür, dass „die Finanzierung für das Projekt Gries/Kössen, diesfalls der Anteil Gries, sowohl von der C-GmbH als auch vom Beschwerdeführer veranlasst wurde und beide zur ungeteilten Hand die Haftung dafür zu übernehmen hatten und haben“. Die an den Geschäftsleiter GL-R in der Aufforderung zur schriftlichen Zeugenaussage (Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 6.4.2021) gerichtete Frage, ob die C-GmbH für die Finanzierung des Projektes Gries gegenüber der Bank1 eine Haftung übernommen habe (gegebenenfalls wann und in welcher Form), wurde im Schreiben des Geschäftsleiters vom 28.4.2021 mit „ja“ beantwortet; der Bf und die C-GmbH hätten „im Innenverhältnis zur ungeteilten Hand die volle Haftung getragen“. Als zusätzliche Haftung sei eine erstrangige Eintragung im Grundbuch Gries im Betrag von 800.000 € durchgeführt worden. Dazu wurde auf die Pfandurkunde vom 12./17.2012 verwiesen. Im Schreiben vom 4.6.2021 bezog sich der Geschäftsleiter auf seine Aussage vor dem Bundesfinanzgericht vom 26.9.2019, wonach in der Grundsatzvereinbarung beide (der Bf und die C-GmbH) „drinnen sind“ (womit die gemeinsame Haftung gegenüber der Bank gemeint sei).

Eine zivilrechtliche Haftung der C-GmbH gegenüber der Bank1 aus der Finanzierung des Projektes Gries ergibt sich daraus nicht. Das (verbücherte) Pfandrecht im Höchstbetrag von 800.000 € laut Pfandurkunde vom 12./17.12.2012 begründete ausschließlich eine (Sach-

)Haftung des Bf als Eigentümer der Liegenschaftsanteile Gries (für eigene Schulden wie auch für Geschäftsschulden der GmbH), jedoch keine Haftung der GmbH. Auf Grund des mit der Bank1 geschlossenen Bürgschaftsvertrages vom 17.12.2012 hat zudem eine persönliche Haftung - wiederum nur des Bf - für den von der Bank1 formal an C gewährten Kredit bestanden.

In der Grundsatzvereinbarung vom 22.10.2012 wurden Sicherheitsleistungen des Bf für den betrieblichen Kontokorrentkredit der C-GmbH (Konto Nr. xx.xxx bei der Bank1) geregelt. Eine Haftung der C-GmbH für Kreditschulden des Bf ist in diesem Regelwerk hingegen nicht vereinbart worden.

**III.1.9.** Belegmäßig nachgewiesen ist, dass der Kredit der Bank1 zur Finanzierung des Projektes Gries im Dezember 2012 (formal über das „C-Konto“) auf das Girokonto des Bf ausbezahlt wurde. Eine Haftung der C-GmbH für diesen Kredit hat das Beweisverfahren nicht ergeben. In diesem Zusammenhang sind die Ausführungen des Bf in seiner Stellungnahme an den Prüfer GL zu einem Besprechungsprotokoll des Finanzamts vom 11.9.2013 (Beilage 17 zur Beschwerde) zu erwähnen: Danach habe die C-GmbH laut Businessplan Consultingaufträge übernehmen und daraus Umsätze erzielen sollen. Hierzu sei geplant gewesen, von Banken Liegenschaften anzukaufen. Eine Finanzierung über die C-GmbH sei nicht möglich gewesen, da deren wirtschaftliche Situation ständig angespannt gewesen sei und Liquiditätsengpässe vorherrschten. Aus diesem Grund habe der Bf die Liegenschaften in seinem Namen angekauft und finanziert. Auch habe der Bf immer wieder Einzahlungen geleistet, um die Liquidität des Unternehmens (der GmbH - Anmerkung des Gerichtes) sicherzustellen. Diese Einzahlungen seien vom Bf entweder aus dem Vermögen oder mittels privater Kredite finanziert worden (E-Mail des Bf an den Prüfer GL vom 3.10.2013).

### **Tatsächlicher Veräußerungserlös Gries**

**III.2.** Die Feststellungen zur tatsächlichen Höhe des Verkaufserlöses für die Miteigentumsanteile Gries (siehe oben Punkt II.9) beruhen auf der schriftlichen Stellungnahme des Treuhänders Rechtsanwalt Dr. H vom 30.9.2022, dem angeschlossenen „Anderkontenmanagement“ sowie den Belegen über sämtliche aus dem Treuhanderlag getätigten Zahlungen.

### **Gesellschaftsverhältnis, Gewinnaufteilung**

**III.3.** Den Feststellungen unter Punkt II.15 liegt folgende Beweiswürdigung zu Grunde:

**III.3.1.** Die beiden Rechnungen vom 31.12.2012 und vom 7.11.2013 (siehe oben Punkt II.14) stellen nach Form und Inhalt eine Verrechnung von Leistungen dar, die von der C-GmbH an den Bf erbracht worden seien. Die C-GmbH hat die Nettobeträge als Erträge aus betrieblichen

Leistungen verbucht und die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt. Der Bf hat die Vorsteuer beim Finanzamt geltend gemacht.

**III.3.2.** Der Bf bringt vor, mit den beiden Rechnungen sei eine Gewinnaufteilung zwischen ihm und der C-GmbH auf Basis der Grundsatzvereinbarung vom 22.10.2012 erfolgt.

Dazu liegen folgende Zeugenaussagen vor:

Der Verfasser der Grundsatzvereinbarung vom 22.10.2012, Rechtsanwalt Dr. H, führte in seiner schriftlichen Aussage vom 3.5.2021 aus, soweit erinnerlich seien die in der Grundsatzvereinbarung angeführten Projekte von der C-GmbH und dem Bf gemeinschaftlich projektiert und eine entsprechende Berechnung der Gewinnverteilung (Gewinnberechnungsblatt) erstellt worden. Detailliertere Informationen lägen dem Zeugen nicht vor. Die „Details zur Gewinnbeteiligung“ seien vom Bf mit seinem Steuerberater besprochen worden.

Bereits im Schreiben an das Finanzamt vom 26.11.2019 hatte Rechtsanwalt Dr. H (in Beantwortung des Auskunftersuchens vom 12.11.2019) mitgeteilt, die Immobilienertragsteuer für den Verkauf des Projektes Gries sei „auf Basis der steuerlichen Vorgaben eines Gewinnbeteiligungsmodelles zwischen Bf und der C-GmbH“ entsprechend einem „Gewinnberechnungsblatt“ durch den Bf bzw. die Steuerberatungskanzlei D ermittelt worden. Dem Rechtsanwalt sei vom Bf und dessen Steuerberater E Folgendes mitgeteilt worden: Der Bf habe die Liegenschaft EZ xxx KG Gries und andere Liegenschaften (Kössen) erworben. Der Ankauf sei durch Kreditmittel finanziert worden, für welche neben dem Bf auch die C-GmbH solidarisch haftet habe. Zwischen dem Bf und der C-GmbH sei ein Gewinnbeteiligungsmodell vereinbart worden. Eine „Berechnung des Gewinnbeteiligungsmodelles“ sowie die beiden Rechnungen der C-GmbH vom 31.12.2012 und 7.11.2013 seien dem Rechtsanwalt übergeben worden. Am 8.11.2013 seien entsprechend den Vorgaben des Steuerberaters die „Grundlagen Immobilienertragsteuer“ erfasst worden; der Bf habe deren Richtigkeit schriftlich bestätigt; sodann habe die Rechtsanwaltskanzlei die Selbstberechnung vorgenommen und die Immobilienertragsteuer von 92.184 € an das Finanzamt abgeführt.

In dem erwähnten Gewinnberechnungsblatt („Berechnung des Gewinnbeteiligungsmodelles“) betreffend das Projekt Gries wurde für den Bf der „Gewinn Projektende“ mit 294.337 € ausgewiesen; dabei wurden dem Verkaufserlös (von 1.200.000 €) Aufwendungen (inkl. Bankzinsen) von 455.663 € sowie eine „Provision C-GmbH“ von 450.000 € gegenübergestellt.

Steuerberater E (Kanzlei D) teilte mit E-Mail vom 11.5.2021 mit, der Sachverhalt des Jahres 2012 sei ihm nicht mehr genau erinnerlich und die Akten aus dem Jahr 2012 seien nicht mehr vorliegend. Der Bf hatte den Steuerberater als Zeugen zu dem Beweisthema angeboten, dass „die steuerrechtliche Einschätzung auf Grund der Vorlage der Vereinbarung vom 22.10.2012 in der Art getroffen wurde, dass beide Vertragsparteien die volle Haftung der Finanzierung zu tragen hatten und zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der C-GmbH, die

Provisionen und Leistungen der C-GmbH an den Beschwerdeführer zu fakturieren waren und zeitnah in beiden Buchhaltungen gemäß der Wahrheits- und Offenlegungspflicht gebucht und offengelegt wurden.“

Der Geschäftsleiter der Bank1, GL-R, beantwortete die Frage, ob ihm bekannt sei, dass eine Gewinnaufteilung zwischen dem Bf und der C-GmbH erfolgte, und welche Buchungen (auf den bei der Bank1 geführten Konten) zu diesem Zweck erfolgt seien, in seiner schriftlichen Zeugenaussage vom 28.4.2021 wie folgt:

„Die Gewinne wurden entsprechend der Grundsatzvereinbarung vom 22.10.2021 und der Nachkalkulation des Projektes Gries aufgeteilt.  
Gewinnanteil C-GmbH: 450.000 € (siehe Nachkalkulation)“.

Dazu wurde auf die (in Kopie angeschlossenen) Rechnungen der C-GmbH vom 31.12.2012 und 7.11.2013 und die (gleichfalls in Kopie angeschlossenen) Zahlungsbelege vom 15. und 18.11.2013 verwiesen. Die der schriftlichen Zeugenaussage angeschlossene „Nachkalkulation“ (Beilage 2) ist mit dem von Rechtsanwalt Dr. H angeführten „Gewinnberechnungsblatt“ ident.

Zur Frage, woher er Kenntnis von der Gewinnaufteilung zwischen Bf und der C-GmbH hatte, erklärte Herr GL-R in seiner niederschriftlichen Aussage vor dem Bundesfinanzgericht vom 22.6.2021, aus Sicht der Bank habe es sich bei den dargestellten Zahlungsvorgängen um eine Gewinnaufteilung zwischen dem Bf und der C-GmbH gehandelt.

Der Direktor der Bank3, WG, war vom Bf als Zeuge zu dem Beweisthema namhaft gemacht worden, dass *„damals auch von der Bank3 verlangt wurde, dass die Grundsatzvereinbarung abgeschlossen wird, und dass die C-GmbH und Bf zur ungeteilten Hand zu 100% zu haften hatten“*. In seiner schriftlichen Zeugenaussage vom 27.9.2022 gab Direktor WG an, eine „Grundsatzvereinbarung“ sei der Bank bei Abschluss des Kreditvertrages (mit dem Bf - Anmerkung des Gerichtes) nicht bekannt gewesen. Die Finanzierungsanfrage sei ursprünglich von der C-GmbH für das Gesamtprojekt Kössen und Gries eingebracht worden. Von Anbeginn an sei die Bank3 aber nur an der Finanzierung des Teilprojektes in Kössen interessiert gewesen. Nach Prüfung der Bonität der C-GmbH und des Bf sei der Bank nur die Finanzierung des Bf möglich gewesen. Ursprünglich habe die GmbH das Projekt in Kössen abwickeln wollen. Da die Bank eine Finanzierung für die GmbH abgelehnt habe, sei das Teilprojekt Kössen vom Bf abgewickelt worden. Eine Haftung der GmbH für den Abstattungskredit des Bf habe es nicht gegeben.

Mit weiterem Schreiben vom 14.11.2022 teilte Direktor WG ergänzend mit, eine Gewinnverteilungsvereinbarung (zwischen dem Bf und der C-GmbH - Anmerkung des Gerichtes) sei der Bank nicht übermittelt worden; allerdings lasse die von Bf mit E-Mail vom 8.8.2012 übermittelte gemeinsame Kalkulation der beiden Projekte darauf schließen. Wie aus der

angeschlossenen E-Mail vom 8.8.2012 hervorgehe, habe Bf ein zweites Projekt dazunehmen müssen. Es sei „unabdingbar zu einem Gemeinschaftsprojekt „Bf/C-GmbH“ gekommen.

**III.3.3.** Die angeführten Zeugenaussagen sind nicht geeignet, eine zwischen dem Bf und der C-GmbH vereinbarte Gewinnaufteilung unter Beweis zu stellen:

Rechtsanwalt Dr. H beruft sich im Wesentlichen auf Auskünfte des Bf bzw. des Steuerberaters E sowie ein ihm vorgelegtes „Gewinnberechnungsblatt“, in dem der Betrag von 450.000 € jedoch ausdrücklich als „Provision“ der C-GmbH bezeichnet wurde. Steuerberater E konnte in seinen Zeugenaussagen (E-Mail vom 11.5.2021 und bei der Befragung in der mündlichen Verhandlung vom 28.6.2022) zum Sachverhalt keinerlei Auskunft geben. Der Geschäftsleiter der Bank1, GL-R, hatte aus Zahlungsvorgängen betreffend die beiden Rechnungen vom 31.12.2012 und vom 7.11.2013 auf eine Gewinnaufteilung (zwischen dem Bf und der C-GmbH) geschlossen, obwohl auf den Zahlungsbelegen kein derartiger „Verwendungszweck“ vermerkt war. Der Direktor der Bank3, WG, hatte lediglich aus einer vom Bf erstellten „gemeinsamen Kalkulation aus Gries und Kössen“, auf eine Gewinnverteilungsvereinbarung geschlossen.

Der ehemalige Teamleiter ST hat in seiner Aussage vom 14.6.2021 (siehe oben Punkt III.1.4) das Vorbringen des Bf betreffend Gewinnaufteilung bestätigt, einen Nachweis der Finanzierung des Projektes Gries durch die C-GmbH - die vom Bf als Argument für eine solche Gewinnaufteilung vorgebracht worden sei - aber als nicht erbracht angesehen.

**III.3.4.** Die beiden Rechnungen vom 31.12.2012 und 7.11.2013, in denen Provisionen der C-GmbH „laut Vereinbarung“ abgerechnet wurden, können nicht als Gewinnaufteilung verstanden werden. Selbst wenn mit der in den Rechnungen angeführten „Vereinbarung“ die Grundsatzvereinbarung vom 22.10.2012 gemeint sein soll, ist damit keine „Gewinnaufteilung“ dargetan, weil der Vertrag vom 22.10.2012 keine solche Vereinbarung enthält. Der Ausweis von Umsatzsteuer in den beiden Rechnungen schließt es schlichtweg aus, dass die C-GmbH (als Rechnungslegerin) gegenüber dem Bf (als Rechnungsempfänger) einen Gewinnanteil geltend gemacht hat.

**III.3.5.** Eine Gewinnverteilung hätte das Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses zwischen dem Bf und der C-GmbH vorausgesetzt. In der Vorhaltsbeantwortung an das Bundesfinanzgericht vom 4.8.2019 (Seite 4, erster Absatz) hatte der Bf zum Projekt „A-GmbH“ ausgeführt, das „damalige und heutige Verständnis der Zusammenarbeit“ (zwischen ihm und der C-GmbH) sei eine Innengesellschaft, die „nach außen nicht auftritt und das einmalige Projekt gemeinsam abwickelt.“

Im Schreiben vom 22.8.2022 verwies der Bf hingegen darauf, dass die Partnerschaft mit der C-GmbH „vom ersten Tag an öffentlich gemacht“ worden sei. Die GmbH habe erhebliche finanzielle Mittel in die Partnerschaft eingebracht, sie habe Sanierungsrechnungen bezahlt und auch das Sanierungskonto (das Bankkonto des Bf bei der Bank2 - Anmerkung des Gerichtes) dotiert.

Beim Erörterungsgespräch am 25.5.2021 teilte der Bf mit, das Projekt Gries/Kössen sei in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts betrieben worden.

**III.3.6.** In der mündlichen Verhandlung am 28.6.2022 erläuterte der Bf, das Projekt sei der C-GmbH angeboten worden: im Jahr 2012 habe Rechtsanwalt Dr. F Kontakt mit der C-GmbH aufgenommen. Schon beim Angebot und im Gespräch mit Rechtsanwalt Dr. F und der Insolvenzrichterin sei dargelegt worden, dass die C-GmbH und der Bf das Projekt gemeinsam durchführen wollten.

Dem Schreiben des Bf vom 22.8.2022 (siehe oben Punkt I.27) war u.a. die an den Bf gerichtete E-Mail von Frau Mag. M, Kanzlei Dr. N & Partner Rechtsanwälte KG, angeschlossen, wonach es der Rechtsvertretung der Bank2 „lieber wäre, wenn es ein Kaufangebot von nur einem Partner gibt“. Dr. F habe allerdings ein Angebot des Bf persönlich haben wollen, weil die C-GmbH nicht Kunde der Bank2 gewesen sei.

Somit trat der Bf allein als Käufer der Liegenschaftsanteile Gries und Kössen auf und schloss die Kaufverträge vom 19./22.10.2012 in seinem Namen ab.

Der C-GmbH kam dabei nur die Rolle eines Vermittlers zu. Dafür stand ihr eine Vermittlungsprovision zu, die (einschließlich der Kosten des Zeitungsinserats betreffend die Eigentumswohnungen in Gries) mit 25.000 € geschätzt wird.

Der Verkauf der Liegenschaftsanteile Gries kam hingegen über Vermittlung der Bank1 bzw. über Vermittlung von Rechtsanwalt Dr. H zustande (Schreiben des Bf an das Bundesfinanzgericht vom 4.8.2019, Seite 6, letzter Absatz).

**III.3.7.** Aktenkundig ist, dass ein Teil der Projektkosten Gries/Kössen aus Mitteln der C-GmbH bezahlt wurde, nämlich Grunderwerbsteuer von insgesamt 50.000 € (Überweisung am 5.2.2013 vom Geschäftskonto der GmbH Nr. xxxxxxx bei der Bank5 auf ein Anderkonto des Masseverwalters Dr. F), weiters Sanierungskosten betreffend den Projektteil Gries von 3.360,00 € (Überweisung an die Fa. Malerei Orange am 2.10.2014 vom Geschäftskonto der GmbH Nr. xx.xxx bei der Bank1) sowie Sanierungskosten nach dem Hochwasser betreffend den Projektteil Kössen von 11.500 € (Überweisung an die Fa. Trader Team am 29.4.2013 vom Geschäftskonto der GmbH Nr. xxxxxxx bei der Bank5).

Die Einzahlung von 40.000 € auf das „Sanierungskonto“ Nr. xxx-xxxxxx bei der Bank2 18.9.2013 stammt hingegen vom Bf (Umbuchung von seinem Girokonto Nr. yy.yyy bei der Bank1). Auch die (an die C-GmbH adressierte) Rechnung der Kündüz KG vom 9.7.2013 über 1.080 € brutto betreffend Fenstersanierung wurde vom Bf bezahlt (Überweisung vom Sanierungskonto Nr. xxx-xxxxxx bei der Bank2 am 19.9.2023).

Nach den Ausführungen des Bf im Schreiben an das Bundesfinanzgericht vom 20.5.2022, Seite 2, Punt I.b - Instandsetzungsaufwand Gries, hat „die C-GmbH Kosten übernommen, wenn auf dem Sanierungskonto keine finanziellen Mittel mehr vorhanden waren bzw. der Bf keine finanziellen Mittel mehr zur Verfügung hatte“. Tatsächlich konnte der Bf als

zeichnungsberechtigter Geschäftsführer über die Geschäftskonten der GmbH disponieren. Laut E-Mail an den Prüfer GL vom 3.10.2013 (Stellungnahme zum Besprechungsprotokoll vom 11.9.2013; siehe Beilage 17 zur Beschwerde) habe andererseits der Bf immer wieder Einzahlungen in die C-GmbH geleistet, um die Liquidität des Unternehmens sicherzustellen. Diese Einzahlungen seien vom Bf entweder aus dem Vermögen oder mittels privater Kredite finanziert worden.

Dass die beidseitigen Zahlungen im Rahmen einer zwischen dem Bf und der C-GmbH bestehenden Personengesellschaft erfolgt wären, ist nicht erkennbar.

**III.3.8.** Im Gutachten vom 12.11.2017 (Zusammenfassung Seite 14) wie auch in der gutachterlichen Stellungnahme vom 11.5.2021 (Zusammenfassung Seite 18) kommt der Sachverständige A.Univ.Prof. DDr. P, LL.M. zum Ergebnis, weder der Bf noch die C-GmbH hätten für sich allein die Einkünfte aus dem Immobilienprojekt Gries realisieren können. Der Bf habe die Liegenschaft nur erwerben können, weil die Bank1 der C-GmbH einen Kredit für die Finanzierung dieses Kaufes gewährt (Gutachten vom 12.11.2017) bzw. dem Bf und der C-GmbH die Finanzierung dieses Kaufes ermöglicht habe (gutachterliche Stellungnahme vom 11.5.2021). Umgekehrt sei die C-GmbH zwar Kreditnehmer der Bank1 (laut der gutachterlichen Stellungnahme vom 11.5.2021: Bürge) und damit Haftungsträger gewesen, habe das Liegenschaftsprojekt Gries aufgrund der zivilrechtlichen „Grundsatzvereinbarung“ aber nur durch den Bf (laut der gutachterlichen Stellungnahme vom 11.5.2021: gemeinsam mit dem Bf) realisieren können. Damit stehe fest, dass die Einkünfte aus dem Liegenschaftsprojekt Gries dem Bf und der C-GmbH zu gleichen Teilen zuzurechnen seien. Die Provisionszahlungen seien steuerlich anzuerkennen und sogar zwingend erforderlich gewesen, da andernfalls eine verdeckte Ausschüttung an den Bf vorgelegen wäre.

Der Gutachter geht von der Prämisse aus, dass der von der Bank1 zur Finanzierung des Projektes Gries bereitgestellte Kredit der C-GmbH (als Kreditnehmerin) gewährt wurde bzw. die GmbH eine Bürgschaft für diesen Kredit übernommen hat, also „Haftungsträger“ war. Eine Haftung der C-GmbH im Zusammenhang mit dem Projekt Gries hat das Beweisverfahren jedoch nicht ergeben (siehe oben Punkt III.1.4 ff).

**III.3.9.** Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs können Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten. Diese für die steuerliche

Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 31.1.2019, Ra 2018/15/0050, mwN).

Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen. Die gleichen Grundsätze gelten deshalb auch für die Anerkennung von Verträgen zwischen einer GmbH und ihrem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, § 2 Rz 159/2, und die dort zitierte Judikatur).

**III.3.10.** Zu Beginn der Außenprüfung im März 2013 teilte der Bf dem Prüfer GL mit, dass die Liegenschaften Gries/Kössen in Gemeinschaft mit der C-GmbH angekauft worden seien (E-Mail des Bf vom 15.3.2013, siehe oben Punkt I.35). Für eine (vom Bf und der C-GmbH gebildete) GesbR wurde jedoch weder die Vergabe einer Steuernummer beantragt noch wurden Erklärungen über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (samt Gewinnermittlung) beim Finanzamt eingereicht.

In der Buchhaltung der C-GmbH für das Jahr 2013 ist kein Gewinnanteil (aus gemeinschaftlichen Einkünften) ausgewiesen; vielmehr wurden „Provisionen“ (als Leistungserlöse) verbucht.

Ein Gewinnanteil (aus gemeinschaftlichen Einkünften) ist auch in der Einkommensteuererklärung des Bf für das Jahr 2013 nicht enthalten; wohl aber wurde für den im Namen des Bf abgewickelten Liegenschaftsverkauf Projektteil Gries Immobilienertragsteuer entrichtet.

**III.3.11.** Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag liegt nicht vor. Zwar kann eine GesbR im Allgemeinen auch durch mündlichen Vertrag errichtet werden. Nach § 18 Abs. 5 GmbHG ist jedoch über Rechtsgeschäfte, die der einzige Gesellschafter sowohl im eigenen Namen als auch im Namen der Gesellschaft abschließt, unverzüglich eine Urkunde zu errichten. Die in § 18 Abs. 6 GmbHG normierte Ausnahme von der Pflicht zur Errichtung einer Urkunde gilt nur für Geschäfte, die „zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb“ gehören, was bei der Errichtung einer aus dem Alleingesellschafter und „seiner“ GmbH bestehenden Personengesellschaft zweifellos nicht der Fall ist.

**III.3.12.** Ein wesentlicher Punkt jedes Gesellschaftsvertrages ist die Gewinnverteilung. Dazu liegen jedoch widersprüchliche Angaben des Bf vor:

Nach dem Vorbringen im Aufhebungsantrag vom 16.11.2017 (siehe oben Punkt I.5) sei von einer Gewinnbeteiligung (des Bf und der C-GmbH) von jeweils der Hälfte ausgegangen worden. Im Zuge der Außenprüfung hatte der Bf der Prüferin L mit E-Mail vom 30.1.2014 hingegen mitgeteilt, der „Gesamterlös“ aus dem Projekt Gries solle grundsätzlich (abhängig vom Aufwand) „im Verhältnis 2/3 C-GmbH zu 1/3 Bf“ geteilt werden. Der im Verfahren zu GZ. RV/3100359/2018 erstatteten Vorhaltsbeantwortung des Bf vom 4.8.2019 war diese Stellungnahme (als Anlage U) neuerlich angeschlossen.

Laut Nachkalkulation hat der Gewinn aus dem Projekt Gries 744.337 € betragen, wovon nach Abzug einer „Provision“ der C-GmbH von 450.000 € (rd. 60 %) ein Gewinn von 294.337 € (rd. 40 %) auf den Bf entfiel.

Dass sich der Bf und die C-GmbH zum Zweck einer gemeinschaftlichen Abwicklung des Projektes Gries/Kössen zu einer Personengesellschaft zusammengeschlossen hätten, ist somit nicht erwiesen.

Die Einkünfte aus dem Immobilienprojekt sind dem Bf allein zuzurechnen.

### **Hochwasserschaden Kössen, Sanierungskosten Gries**

**III.4.** Die unter Punkt II.13. getroffenen Feststellungen betreffend die Aufwendungen des Bf auf Grund der Hochwasserschäden an den Reihenhäusern in Kössen stützen sich auf eine Kostenaufstellung des Amtes der Tiroler Landesregierung und die dieser Aufstellung zu Grunde liegenden Rechnungen. Zudem hat der Bf die Schäden beim Erörterungsgespräch am 25.5.2021 ausführlich erläutert. Für die „förderbaren“ Kosten (von 234.834,65 €) wurde dem Bf auf Grund des Beschlusses der Tiroler Landesregierung vom 18.6.2013 ein Zuschuss von insgesamt 117.400 € gewährt. Dazu kamen vom Land Tirol nicht geförderte Treibstoffkosten (rund 1.700 €) sowie Kosten von Heizgeräten (249,90 €), Anwaltskosten (2.400 € für die Kontrolle von Werkverträgen) und Baustrom (846,10 €). Die Höhe der vom Bf selbst zu tragenden Aufwendungen beträgt - nach Abzug einer in den „förderbaren“ Kosten enthaltenen, nicht durch das Hochwasser verursachten Rechnung über 600 € - insgesamt 122.312 € (siehe Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 10.2.2022).

Die Sanierungskosten betreffend den Projektteil Gries wurden von Rechtsanwalt Dr. H bei der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer mit 67.500 € angesetzt. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 vom 14.2.2020 wurden diese Ausgaben mit demselben Betrag berücksichtigt. In der Berechnung von Rechtsanwalt Dr. H sind allerdings auch Ausgaben von insgesamt 5.644,54 € netto enthalten, die den Hochwasserschaden in Kössen betreffen (siehe das Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 10.2.2022).

Im Zuge der Einsichtnahme in die Unterlagen der Steuerfahndung am 9.7.2021 konnten anhand der Auszüge des Kontos des Bf bei der Bank2 (Konto.Nr. Nr. xxx-xxxxxx) folgende Zahlungen betreffend die Sanierung der Eigentumswohnungen in Gries ermittelt werden:

5.000 € Alpi Malerei (15.4.2013), 258,43 € Containerdienst Heiss (1.7.2013),  
18.820 € Alpi Malerei (1.7.2013), 37.682 € Malerei Orange (22.7.2013),  
6.055,20 € Alpi Malerei (24.7.2013), 456,77 € Containerdienst Heiss (30.8.2013),  
11.235,25 € Spenglerei Peer (6.9.2013), sowie 1.080 € Gündüz KG (19.9.2013).

Insgesamt ergibt dies Ausgaben von 80.587,65 € brutto (67.156,38 € netto). Der im angefochtenen Bescheid für die Sanierungskosten des Projektteils Gries angesetzte Betrag von (aufgerundet) 67.500 € netto erscheint daher im Ergebnis zutreffend.

## Privatnutzung des Firmenfahrzeugs

**III.5.** Die Zurechnung eines „Sachbezuges“ von 3.600 € für die Nutzung des Firmenfahrzeugs der C-GmbH bei privaten Fahrten des Bf (Tz 2 des Prüfungsberichtes vom 4.5.2017) war vom Finanzamt mit dem nicht näher konkretisierten Ergebnis einer bei der C-GmbH durchgeführten Lohnsteuerprüfung begründet worden. Dagegen hatte der Bf eingewendet, das Firmenfahrzeug stehe allen Mitarbeitern der GmbH ausschließlich für „Firmenfahrten“ zur Verfügung; für Privatfahrten hätten der Bf und seine Ehegattin ihr Privatfahrzeug verwendet (Stellungnahme des Bf zum Besprechungsprotokoll vom 11.9.2013, Beilage 17 zur Beschwerde). Im Prüfungsbericht vom 4.5.2017 wurden dazu keine Feststellungen getroffen. Eine Privatnutzung des Firmenfahrzeugs durch den Bf ist somit nicht erwiesen.

## Weitere Beweisanträge

**III.6.** Auf die im Schreiben vom 20.5.2022 beantragte Einvernahme des Leiters des Finanzamtes Österreich - Dienststelle Innsbruck hat der Bf im Schreiben vom 4.7.2022 verzichtet, desgleichen auf eine Einvernahme des Prüfers GL. Auch der Beweisantrag auf Befragung des Finanzanwalts zum Beweis dafür, dass er beauftragt worden sei, „den gesamten Akt für die Akteneinsicht (des Bf) am 30.6.2020 neu zu sortieren bzw. (näher bezeichnete) Schriftstücke auszusortieren“, wurde im Schreiben vom 4.7.2022 zurückgenommen.

In der mündlichen Verhandlung vom 28.6.2022 beantragte der Bf (neuerlich) eine Einvernahme des Prüfers GL, darüber hinaus die Befragung des GS (Steuerfahndung), der Konkursrichterin Dr. K, des Masseverwalters Dr. F und des Rechtsanwalts der A-GmbH, Dr. KJ (siehe Seite 79 ff des Verhandlungsprotokolls vom 28.6.2022). Auf die Befragung dieser Zeugen hat der Bf in der Folge verzichtet (siehe das Schreiben vom 4.7.2022 betreffend Verzicht auf eine Befragung der Konkursrichterin Dr. K sowie Verzicht auf den Zeugen GL, das Schreiben vom 11.8.2022 betreffend Verzicht auf die Zeugen AD Schönhuber und Dr. F, das Schreiben vom 3.10.2022 betreffend Verzicht auf den Zeugen Dr. KJ).

**III.7.** Im Schreiben vom 22.8.2022 stellte der Bf Anträge auf Befragung der Beamtinnen BP und AR (Finanzamt Österreich - Dienststelle Innsbruck) zu den Themen „gewerblicher Grundstückshandel“ und „Zurechnung von Gewinnen (Gewinnverteilung)“, und zwar zum Beweis dafür, dass „die Annahme des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels und vor allem die Begründung dafür im angefochtenen Bescheid ebenso rechtswidrig wie lebensfremd“ sei und die „entlastenden und vorliegenden Dokumente“, deren Kenntnis zu einem völlig anderen Ergebnis geführt hätten, den Beamtinnen überhaupt nicht zur Verfügung standen“.

In einem umfangreichen Beweisverfahren wie auch in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht hatte der Bf Gelegenheit, zu den Streitthemen Stellung zu nehmen und Beweismittel beizubringen. Die vom Bf gewünschte Ermittlung des Kenntnisstandes von

Organwaltern der Abgabenbehörde ist hingegen für das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht relevant.

**III.8.** Im Schreiben des Bf vom 3.10.2022 wurde die Einvernahme von WK zum Beweis dafür beantragt, dass „in den Jahren 2013 bis 2019 weder die Abgabenbehörde noch die Abteilung für Betrugsbekämpfung jemals zum gewerblichen Grundstückshandel ermittelt hat, sowie zum Beweis dafür, dass das Amt für Betrugsbekämpfung im Strafverfahren zum selben Sachverhalt bis heute argumentiert, dass es sich eindeutig um eine ImmoEST-Abgabe handelt und dass der Bf ausschließlich ImmoEST verkürzt, keinesfalls aber gewerblichen Grundstückshandel betrieben hätte.“

Dass sich das gegen den Bf geführte Finanzstrafverfahren auf die Immobilienertragsteuer bezog, ist aktenkundig und unbestritten. Eine Einvernahme von WK erübrigt sich somit. Im Übrigen wird auf das Erkenntnis des BFG, Finanzstrafsenat Innsbruck 6, vom 14.9.2023, RV/3300005/2022, verwiesen, mit dem das Finanzstrafverfahren eingestellt wurde.

Weiters beantragte der Bf die Befragung des Fachdienststellenleiters des Finanzamtes Österreich - Dienststelle Innsbruck, BK, zum Beweis dafür, dass sich die Abgabenbehörde erstmals im Dezember 2019 mit der Verjährungsproblematik auseinandergesetzt habe, im gesamten Jahr 2019 keine Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs durchgeführt worden seien und mit dem Fax vom 30.12.2019 die Verjährungswirkung erreicht (gemeint wohl: verhindert - Anmerkung des Gerichtes) werden sollte.

Der Verfahrensverlauf bei der Abgabenbehörde ist aktenkundig. Eine Beweisaufnahme dazu ist nicht erforderlich.

Schließlich machte der Bf noch den Masseverwalter im Konkurs der C-GmbH, Rechtsanwalt Dr. F, zum Beweis dafür namhaft, dass sich „im Vermögen der C-GmbH Fotorechte befinden, die gemäß den derzeit vorliegenden Gutachten zumindest einen Wert von 1,7 Millionen € repräsentieren, sowie zum Beweis dafür, dass diese Werte nach den Behauptungen der Bank1 für sämtliche Finanzierung der C-GmbH zu ihren Gunsten abgetreten waren.“

Mit Schreiben vom 10.10.2022 übermittelte der anwaltliche Vertreter des Bf eine Kopie des zwischen dem Bf und der C-GmbH geschlossenen Sacheinbringungsvertrages vom 10.11.2009, mit dem die Rechte an 146.250 elektronisch gesicherten Fotodateien des Bf, bewertet mit 1,053.000 €, auf die GmbH übertragen wurden. Dem Schreiben war weiters eine Erklärung der Bank1 (nunmehr Bank1) angeschlossen, in der eine Generalzession der C-GmbH „für alle künftigen Einnahmen“ erwähnt wird.

Im Veranlagungsakt der C-GmbH befinden sich Kopien des Sacheinbringungsvertrages vom 10.9.2009 sowie eines weiteren Sacheinbringungsvertrages vom 31.12.2016 betreffend die Rechte an (weiteren) 28.167 Fotodateien, bewertet mit 704.250 €. Weiters liegt im Akt der C-GmbH der Zessionsvertrag zwischen der GmbH (als Zedent) und der Bank1 (als Kreditgeber) vom 2.1.2016 ein. Mit diesem Vertrag hat die C-GmbH „unwiderruflich sämtliche aus dem Betrieb des Unternehmens, insbesondere die weltweiten und ausschließlichen

Verwertungsrechte an den 146.250 Fotos aus dem Sacheinbringungsvertrag vom 10.11.2009 sowie die weltweiten und ausschließlichen Verwertungsrechte an den 28.167 Fotos aus dem Sacheinbringungsvertrag vom 31.12.2016“, an die Bank1 abgetreten.

Eine Einvernahme des Masseverwalters Dr. F zu diesen (bereits aktenkundigen) Vorgängen ist daher nicht notwendig.

**III.9.** Im Schriftsatz des steuerlichen Vertreters des Bf vom 28.8.2023 wurden neuerlich Anträge auf Einvernahme von WK, BK, BP und AR gestellt. Die angeführten Beweisthemen decken sich weitgehend mit jenen, die vom Bf im Schreiben vom 3.10.2022 angesprochen wurden (siehe dazu oben Punkt III.8). Soweit BK, BP und AR Auskunft zur Person des Bearbeiters bzw. Verfassers des angefochtenen Bescheides geben sollen, ist festzustellen, dass diese Information für das Beschwerdeverfahren nicht relevant ist.

Zum Beweisthema, die Abgabenbehörde habe dem Bf „mehrmals schriftlich und mündlich die Rechtsauskunft erteilt, es würde sich um Immo-ESt-pflichtige Geschäfte handeln“, ist zunächst festzuhalten, dass eine schriftliche Rechtsauskunft dieses Inhalts nicht aktenkundig ist. Abgabenbescheide sind Hoheitsakte; die in einem Bescheid zum Ausdruck kommende Rechtsansicht der Behörde ist keine „Rechtsauskunft“. Ebenso wenig kann die Tatsache, dass die Prüferin L das Vorliegen privater (und somit der Immobilienertragsteuer unterliegender) Grundstücksgeschäfte nicht in Frage gestellt und einen gewerblichen Grundstückshandel nie thematisiert hat (siehe Niederschrift mit Frau L vom 16.8.2022, Seite 1), als „Rechtsauskunft“ interpretiert werden.

Dass der Prüfer GL die E-Mail des Bf vom 15.3.2013 („Anzeige hinsichtlich der Innengesellschaft“) erhalten hat, steht außer Streit. Im Übrigen hat GL am 9.6.2022 telefonisch mitgeteilt, dass er seit seiner Pensionierung (mit 1.4.2022) keinen Zugang mehr zu den ihm bei der Außenprüfung vorgelegten bzw. elektronisch zugänglich gemachten Unterlagen habe.

**III.10.** Mit Schreiben vom 27.9.2023 beantragte der anwaltliche Vertreter des Bf die Ausschreibung einer weiteren Verhandlung unter nochmaliger Vorladung sämtlicher Zeugen; weiters die Ladung aller im Schriftsatz vom 28.8.2023 angeführten Zeugen für den Fall, dass der Sachverhalt „jedenfalls hinsichtlich des Bestehens einer Innengesellschaft und deren ordnungsgemäßer Anzeige nicht völlig außer Streit stehe“.

Hat der Verwaltungsgerichtshof eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes aufgehoben, so ist das Bundesfinanzgericht zur neuerlichen Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht verpflichtet, wenn in dem nun wieder offenen Beschwerdeverfahren bereits eine mündliche Verhandlung stattgefunden hat (VwGH 19.4.2023, Ra 2021/17/0082, Rn 10).

Das Bundesfinanzgericht war auch nicht verpflichtet, sämtliche Zeugen (nochmals) vorzuladen, zumal dem Abgabenverfahren der Grundsatz der unmittelbaren Beweisaufnahme fremd ist (VwGH 25.11.1992, 91/13/0030).

Zum Antrag auf Einvernahme der im Schriftsatz vom 28.8.2023 angeführten Zeugen wird auf die Ausführungen unter den Punkten III.8 und III.9 verwiesen.

## **IV. Erwägungen**

### **Verjährung**

**IV.1.** Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 BAO) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde (§ 209a Abs. 2 BAO).

Der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 4.7.2017 gemäß § 299 BAO wurde am 16.11.2017, also innerhalb der Jahresfrist gemäß § 302 Abs. 1 lit. b BAO beim Finanzamt eingereicht. Nach § 209a Abs. 2 BAO steht der Eintritt der Verjährung einer Festsetzung der Einkommensteuer 2013 somit nicht entgegen.

Auf den in der Beschwerde erhobenen Einwand der Verjährung und die dagegen vorgebrachten Argumente des Finanzamtes braucht somit nicht weiter eingegangen zu werden.

### **Steuerrechtliche Einstufung der Immobiliengeschäfte**

**IV.2.** Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte über Grundstücke, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören (§ 30 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 in der ab 1.4.2012 geltenden Fassung).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn die Grundstücksgeschäfte den Tatbestand des § 23 Z 1 EStG 1988 erfüllen.

**IV.3.** In der gutachterlichen Stellungnahme zu den Liegenschaften Gries und Kössen vom 11.5.2021 kam der Sachverständige P, an Hand einer Kriterienprüfung zu folgendem Ergebnis (siehe die Zusammenfassung auf Seite 13 des Gutachtens):

Indizien **für** das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels:

- Ankauf und Verkauf mehrerer Einheiten in einem Zeitraum von ca. 4 Jahren (Gries mit 9 Wohneinheiten + Fahrzeugabstellplätzen; Kössen mit 5 Reihenhäusern + Garagen; Liegenschaft xxx).
- Die Liegenschaften wurden fremdfinanziert.
- Bereits beim Erwerb wurde der Abverkauf in der Grundsatzvereinbarung als Ziel formuliert.

Indizien **gegen** das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels:

- Es waren lediglich Instandhaltungsmaßnahmen von geringem Umfang geplant.
- Eine umfangreiche Sanierung war nur aufgrund des Hochwassers zwangsläufig unausweichlich.
- Es hat keine auffallend umfangreichen Verkaufsaktivitäten gegeben.
- Die Liegenschaft Gries galt als unverkäuflich und konnte nur zufällig gewinnbringend verkauft werden.
- Herr Bf hat als Fotograf keine beruflichen Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft.
- Herr Bf hat seit damals keine weiteren Grundstücke angekauft.

Zusammenfassend führt der Gutachter aus, das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels richte sich nach den allgemeinen Kriterien der Gewerblichkeit, die nicht an einer starren Objekt- oder Wertgrenze, sondern anhand eines beweglichen Systems aus Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu beurteilen seien. Der vorliegende Sachverhalt weise sowohl Indizien auf, die für einen gewerblichen Grundstückshandel sprechen, als auch Indizien, die gegen einen gewerblichen Grundstückshandel sprechen. Der Sachverhalt sei somit nicht eindeutig als private oder gewerbliche Grundstücksveräußerung einzuordnen.

**IV.4.** Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs wird die Veräußerung von Grundstücken dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (siehe aus jüngerer Zeit etwa VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015).

Allein der Umstand, dass der Abverkauf der Einheiten bereits bei deren Erwerb in der Grundsatzvereinbarung als Ziel formuliert wurde, ist somit ein gewichtiges Indiz für einen gewerblichen Grundstückshandel.

**IV.5.** Der Umfang der Ankäufe (neun Eigentumswohnungen und elf parifizierte Autoabstellplätze in Gries, fünf Reihenhäuser mit Garage und Autoabstellplatz in Kössen sowie das Einfamilienhaus mit Garage in Igls) wird im Sachverständigengutachten als weiteres Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit gewertet, ebenso die Fremdfinanzierung der Kaufgeschäfte.

**IV.6.** Als Indiz gegen das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels führt der Gutachter zunächst an, dass lediglich Instandhaltungsmaßnahmen von geringem Umfang geplant gewesen seien.

Der Bf hat unmittelbar nach dem Erwerb Instandsetzungsmaßnahmen gesetzt, die er mit 7.500 € pro Wohneinheit - insgesamt somit 105.000 € (67.500 € für den Projektteil Gries und 37.500 € für den Projektteil Kössen) - kalkuliert hatte.

In welchem Umfang notwendige oder wertsteigernde Maßnahmen vor dem Verkauf von Wohnungseigentumsobjekten vorgenommen werden, ist Sache des Verkäufers. Ein geringer Umfang der geplanten Maßnahmen spricht nicht überzeugend gegen eine gewerbliche Betätigung.

Die zeitlichen Verzögerungen bei Sanierung und Abverkauf der Reihenhäuser in Kössen und die zusätzlichen Kosten auf Grund der Hochwasserkatastrophe vom 1.6.2013 (insgesamt 122.312 €, siehe oben Punkt II.13) sind für die Beurteilung, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, nicht relevant, weil diese Umstände außerhalb des Einflussbereichs des Bf lagen.

**IV.7.** Als Indiz gegen einen gewerblichen Grundstückshandel wird im Gutachten vom 11.5.2021 sodann das Fehlen „auffallend umfangreicher“ Verkaufsaktivitäten angeführt. Das Projekt Kössen ist allerdings im ersten Halbjahr 2013 sehr gut angelaufen, bis das Jahrhunderthochwasser im Juni 2013 „alle Verkaufsbemühungen zunichtegemacht hat“ (Punkt E des Gutachtens, Seite 9 unten).

In der Stellungnahme zum Besprechungsprotokoll vom 11.9.2013 (E-Mail an den Prüfer GL vom 3.10.2015) erwähnte der Bf, dass es im Mai 2013 bereits fünf Interessenten für die Reihenhäuser in Kössen gegeben hat - was jedenfalls für vorausgegangene Verkaufsbemühungen spricht. Für das Projekt Gries wurde mit einem Zeitungsinserat geworben, in dem die neun Eigentumswohnungen (unter Anführung der Einzelverkaufspreise) zum Verkauf angeboten wurden (Beilage zum Schreiben vom 22.8.2022, siehe oben Punkt I.27). Dieses Inserat ist freilich auf kein Kaufinteresse gestoßen.

**IV.8.** Dass der Bf die Liegenschaft Gries erworben hat, obwohl sie als unverkäuflich galt und im Jahr 2013 nur zufällig gewinnbringend verkauft werden konnte, mag isoliert betrachtet ein Indiz gegen einen gewerblichen Grundstückshandel sein. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass der Bf die Liegenschaftsanteile Kössen und Gries nur „im Paket“ erwerben konnte.

**IV.9.** Als Indiz gegen eine gewerbliche Betätigung wird im Sachverständigengutachten schließlich der Umstand gewertet, dass der Bf „seit damals keine weiteren Grundstücke angekauft hat“. Auch der anwaltliche Vertreter des Bf führte im Schriftsatz vom 28.8.2023 eine fehlende Nachhaltigkeit der Grundstücksgeschäfte als Argument gegen einen gewerblichen Grundstückshandel an.

Eine nachhaltige Tätigkeit liegt bereits dann vor, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (*Peyerl* in Jakom, EStG, 16. Auflage 2023, § 23 Rz 22; *Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG, 21. Lfg 2020, Rz 45 zu § 23).

„Nachhaltig“ kann aber auch im Sinne von länger andauernd verstanden werden. Der begriffliche Gegensatz zur Nachhaltigkeit ist die Gelegentlichkeit (*Peyerl* in Jakom, EStG, 16. Auflage 2023, § 23 Rz 24 und Rz 25).

Der Bf hat innerhalb des Projektes Gries/Kössen (mit Genehmigung der Konkursrichterin vom 18.2.2013) insgesamt 35 Wohnungseigentumseinheiten (neun Eigentumswohnungen, elf parafizierte Autoabstellplätze und fünf Reihenhäuser mit Garage und Autoabstellplatz) aus der Konkursmasse der A-GmbH erworben und diese Objekte in sechs Verkaufsgeschäften veräußert (siehe oben Punkte II.5. bis II.10).

Laut Grundsatzvereinbarung vom 22./24.10.2012 war geplant, Sanierung und Abverkauf der Wohnungseigentumseinheiten bis längstens 31.12.2013 abzuschließen. Bei einer Zeitspanne von rund neuneinhalb Monaten (ab konkursgerichtlicher Genehmigung der Kaufverträge), innerhalb derer die Grundstücksverkäufe laut ursprünglicher Planung stattfinden sollten, ist aber das Kriterium der Nachhaltigkeit - im Sinne einer länger andauernden Verkaufstätigkeit - nach Ansicht des Gerichtes erfüllt.

**IV.10.** Berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft sind geeignet, ein sich bietendes Bild eines gewerblichen Grundstückshandels zu verstärken. Dass der Beruf des Bf als Fotograf keine Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft aufweist, spricht aber nicht entscheidend gegen einen gewerblichen Grundstückshandel.

**IV.11.** Nach Ansicht des Gerichtes ist den Indizien für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels demnach größeres Gewicht beizumessen als den Indizien, die gegen eine gewerbliche Betätigung sprechen.

Die Grundstücksgeschäfte waren somit als Gewerbebetrieb iSd § 23 Z 1 EStG 1988 zu beurteilen.

## **Grundsatz von Treu und Glauben**

**IV.12.** Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (*Ritz/Koran*, BAO, 7. Auflage, Tz 9 zu § 114, und die dort zitierte Judikatur).

Nach ebenfalls ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs kann der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (siehe aus jüngerer Zeit VwGH 3.9.2019, Ra 2019/15/0081).

**IV.13.** In der Beschwerde vom 2.3.2020 (siehe oben Punkt I.14) wies der Bf darauf hin, dass die Umsatzsteuer (Vorsteuer aus den Rechnungen der C-GmbH - Anmerkung des Gerichts) von der Abgabenbehörde antragsgemäß refundiert wurde. Daraus sei abzuleiten, dass sich die Behörde der Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters des Bf angeschlossen habe. Dass im Bescheid vom 14.2.2020 erstmalig und überraschend Einkommensteuer auf Basis eines gewerblichen Grundstückshandels vorgeschrieben wurde, verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. In der mündlichen Verhandlung vom 28.6.2022 führte der Bf erneut aus, dass er natürlich einen Anspruch auf Rückzahlung der Mehrwertsteuer aus den Rechnungen der C-GmbH gehabt habe. Die Prüferin, Frau L, habe die Mehrwertsteuerbuchung mit dem Hinweis an den Bf, dass alles korrekt sei, durchgeführt. Die Prüferin habe also die Rechtsauskunft erteilt, dass die durchgeführten Buchungen gesetzeskonform und korrekt seien, und dies mit der Rückbuchung der Mehrwertsteuer noch am selben Tag bestätigt. Der Bf habe sich auf diese Rechtsauskunft verlassen dürfen. Ein Abweichen von dieser Rechtsauskunft wäre ein Verstoß gegen Treu und Glauben.

Wie sich aus der Niederschrift vom 3.5.2017 bzw. aus dem Prüfungsbericht vom 4.5.2017 (siehe oben Punkt I.2) ergibt, hat die Prüferin L die Frage einer Gewerblichkeit der Grundstücksgeschäfte des Bf nicht aufgegriffen (so auch die Aussage der Prüferin in der im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht aufgenommenen Niederschrift vom 16.8.2022). Ergebnis ihrer Prüfung war lediglich eine Reduktion der von der Bemessungsgrundlage der Immobilienertragsteuer abgezogenen Nettobeträge aus den beiden Rechnungen der C-GmbH vom 31.12.2012 und 7.11.2013 (siehe oben Punkt II.14). Bezüglich der Umsatzsteuer hielt die Prüferin fest, dass auf eine sachgerechte Berichtigung des vom Bf vorgenommenen Vorsteuerabzugs im Abgabenverfahren aus verwaltungsökonomischen Gründen verzichtet werde.

Bei der Einvernahme vom 16.8.2022 konnte Frau L die Frage, ob sie gegenüber dem Bf geäußert hätte, es sei „alles in Ordnung“, nicht beantworten: Im Laufe der Prüfung habe es mehrere Besprechungen mit dem Bf gegeben; an den Wortlaut ihrer Äußerungen könne sie sich nicht mehr erinnern.

Jedenfalls ergibt sich - auch nach der Schilderung des Bf - kein Anhaltspunkt dafür, dass sich eine Äußerung von Frau L, dass „alles in Ordnung“ sei, nicht nur auf die Vorsteuer aus den Rechnungen vom 31.12.2012 bzw. 7.11.2013, sondern auch auf die Erklärung des Verkaufsgeschäftes vom 12.9.2013 als privaten Grundstücksverkauf (mit Entrichtung von Immobilien-ertragsteuer) bezogen hätte. Diese Vorgangsweise des Bf bzw. seines damaligen Steuerberaters hat die Prüferin (lediglich) nicht beanstandet, was jedoch keine behördliche „Rechtsauskunft“ darstellt. Ein Vertrauensschutz kann daraus nicht abgeleitet werden.

Anzumerken ist hier, dass die - außerhalb des Prüfungszeitraums gelegenen - Verkäufe der Reihenhäuser in Kössen nicht Gegenstand der Außenprüfung waren.

**IV.14.** Die geänderte rechtliche Beurteilung im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 14.2.2020 stellt somit keinen Verstoß gegen Treu und Glauben dar; sie stand auch nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach dem Legalitätsprinzip war die Behörde vielmehr verpflichtet, von der von ihr als unrichtig beurteilten Rechtsansicht im Erstbescheid vom 4.5.2017 abzugehen.

**IV.15.** Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gilt im Abgabenverfahren ein Überraschungsverbot; dieses ist jedoch nur dann verletzt, wenn die andere rechtliche Beurteilung der Behörde den Rückgriff auf Sachverhaltsmomente erfordert, die den Parteien nicht bekannt sind und zu denen sie sich daher noch nicht äußern konnten (*Ritz/Koran*, BAO, 7. Auflage, Rz 16 zu § 115, und die dort zitierte Judikatur). Die geänderte rechtliche Beurteilung eines (unveränderten) Sachverhalts stellt keine Verletzung des Überraschungsverbots dar.

**IV.16.** In der mündlichen Verhandlung vom 28.6.2022 hat der Bf auch vorgebracht, er hätte anders disponieren können - etwa in Form einer Stornierung der Rechnungen -, wenn er von den Prüfern auf „Fehler“ aufmerksam gemacht worden wäre.

Im Schreiben des anwaltlichen Vertreters des Bf vom 28.8.2023 wurde ausgeführt, die Verrechnung der Gewinnanteile (des Bf und der C-GmbH) sei auf Empfehlung des (damaligen) Steuerberaters mittels Ausgangsrechnungen erfolgt, die gebucht und der Umsatzsteuer unterworfen wurden. Eine Rechnung (nämlich jene vom 31.12.2012) sei bereits im Jahr 2013 vorgelegt und diskutiert worden. Es wäre an den Prüfern gelegen, eine allfällige falsche Vorgangsweise zu rügen und den Beschwerdeführer darauf aufmerksam zu machen.

Dazu genügt es, auf das im Abgabenrecht geltende Rückwirkungsverbot zu verweisen. Danach ist es ausgeschlossen, Vereinbarungen mit Wirkung für die Vergangenheit aufzuheben oder Rechnungen rückwirkend zu stornieren.

## **V. Neuberechnung der Einkommensteuer 2013**

Die Neuberechnung des Einkommens sowie der darauf entfallenden Einkommensteuer ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

## **VI. Unzulässigkeit der ordentlichen 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.

Im Beschwerdefall waren hauptsächlich Sachverhaltsfragen strittig. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung stellten sich nicht. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 6. Dezember 2023