

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***S1*** und die Richterinnen ***R1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***L1*** und ***L2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Johann Eder, Eduard-Kyrle-Straße 8, 4780 Schärding, über die Beschwerde vom 26. August 2020

gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 30. Juli 2020 mit denen

- der Antrag auf Aufhebung des Feststellungsbescheides 2014 abgewiesen wurde,
- die Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2015 bis 2017 abgewiesen wurden,

gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. August 2020 mit dem der Feststellungsbescheid 2018 aufgehoben wurde sowie

über die Beschwerde vom 5. März 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. Februar 2021 betreffend die Feststellung von Einkünften des Jahres 2019 gemäß § 188 BAO

zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21. März 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin *** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid betreffend 2014 wird abgeändert: Der Antrag auf Aufhebung des Feststellungsbescheides 2014 ist gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 279 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend 2015 bis 2017 werden abgeändert: Die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte 2015 bis 2017 sind gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 279 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Die Beschwerde gegen die Aufhebung des Feststellungsbescheides des Jahres 2018 ist gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2019 wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 279 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre verfahrensgegenständlichen Jahre 2014 bis 2019

Die Erstbescheide für die Jahre 2014 bis 2018 wurden erklärungsgemäß veranlagt:

2014	27.4.2016	-20.411,33	Euro40
2015	16.9.2016	-32.742,25	Euro
2016	31.10.2017	-26.027,78	Euro
2017	27.11.2018	-14.183,18	Euro
2018	11.3.2019	-18.370,89	Euro

Einreichung berichtigte Jahresabschlüsse durch die steuerliche Vertretung

Veranlagungsjahr 2014: Am 14.7.2016 wurde von der steuerlichen Vertretung ein berichtigter Jahresabschluss sowie berichtigte Steuererklärungen für das Jahr 2014 beim Finanzamt mit folgendem Schreiben eingebracht: „In der Anlage übersende ich Ihnen den berichtigten Jahresabschluss zum 30.6.2014 meiner oben bezeichneten Mandantschaft sowie die dazugehörigen Steuererklärungen 2014, da es über FinanzOnline nicht mehr eingebracht werden konnte.“

Veranlagungsjahr 2015 bis 2018: Am 18.2.2020 wurden von der steuerlichen Vertretung berichtigte Erklärungen sowie Jahresabschlüsse der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Beschwerdeführerin eingebracht. Die steuerliche Vertretung brachte vor, dass die Betriebsprüfung der Jahre 2011 bis 2013 unberechtigter Weise die Entnahme der Liegenschaft ***Liegenschaft XY*** fingiert habe. Dadurch sei das Sonderbetriebsvermögen von ***Kommanditist-Bf*** aufgewertet worden. Durch diese Aufwertung würden sich steuerlich höhere Anschaffungskosten in Höhe von 208.000 Euro ergeben, von denen nun wiederum eine steuerlich höhere Abschreibung zu erfolgen habe. Bei den berichtigten Erklärungen der

Einkünfte der Personengesellschaft für die Jahre 2015 bis 2018 sei nun die korrekte steuerliche Abschreibung zu berücksichtigen. Daher werde um Anpassung der Bescheide über die Feststellung der Einkünfte der Personengesellschaft für die Jahre 2015 bis 2018 auf die in den beigefügten Erklärungen erfassten Werte ersucht.

Abweisung Aufhebung der Feststellungsbescheide gemäß § 299 Abs. 1 BAO für das Jahr 2014

Veranlagungsjahr 2014: Der Antrag vom 14.7.2016 auf Aufhebung des Feststellungsbescheides 2014 wurde am 30.7.2020 von der Finanzverwaltung abgewiesen: „Mit Schreiben vom 14.7.2016 reichen Sie berichtigte Erklärungen für das Jahr 2014 ein. Trotz eines beigelegten Schreibens wird nicht erwähnt, welcher Antrag es sein sollte. Da dieser Antrag innerhalb der Jahresfrist ab Bescheidzustellung bei der h.o. Behörde eingelangt ist, wird das Schreiben als Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO gewertet. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Auf Grund der Beilagen ist ersichtlich, dass versucht wird, das im Rahmen der Betriebsprüfung entnommene Gebäude abermals als Sonderbetriebsvermögen zu qualifizieren und die daraus erzielten negativen Einkünfte im Rahmen des Fruchtgenusses als Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben zu berücksichtigen. Hinsichtlich der genauen Begründung dazu, wird auf das Betriebsprüfungsverfahren verwiesen. Da somit kein Grund für eine Aufhebung und Neuveranlagung vorliegt, muss der eingereichte Antrag abgewiesen werden und es bleibt dem Grunde nach kein Spielraum für eine Ermessensausübung.“

Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO für die Jahre 2015 bis 2017

Veranlagungsjahr 2015 bis 2017: Das Schreiben und die Berücksichtigung der berichtigten Steuererklärungen sowie Jahresabschlüsse der steuerlichen Vertretung vom 18.2.2020 wurde mit Bescheid von der Finanzverwaltung vom 30.7.2020 für die Jahre 2015 bis 2017 abgewiesen: „Mit Schreiben vom 18.2.2020 reichen Sie berichtigte Erklärungen für das Jahr 2015 bis 2018 ein. Trotz eines beigelegten Schreibens wird nicht erwähnt, welcher Antrag es sein sollte. Da dieser Antrag außerhalb der Jahresfrist ab Bescheidzustellung bei der h.o. Behörde eingelangt ist, wird das Schreiben als Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO gewertet. Auf Grund der Beilagen ist ersichtlich, dass versucht wird, das im Rahmen der Betriebsprüfung entnommene Gebäude abermals als Sonderbetriebsvermögen zu qualifizieren und die daraus erzielten negativen Einkünfte im Rahmen des Fruchtgenusses als Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben zu berücksichtigen. Wie bereits im Jahr 2013 im abgeschlossenen Verfahren dargelegt wurde, stellt dies keinen Wiederaufnahmegrund dar. Hinsichtlich der genauen Begründung dazu, wird auf das Beschwerdeverfahren des Jahres 2013 verwiesen. Da somit kein Grund für eine Aufhebung und Neuveranlagung vorliegt, muss der eingereichte Antrag abgewiesen werden und es bleibt dem Grunde nach kein Spielraum für eine Ermessensausübung.“

Berichtigungsbescheide gemäß § 293b BAO vom 31.7.2020

Hinsichtlich der Jahre 2015, 2016 und 2017 wurde aufgrund der nachgereichten berichtigten Erklärungen und nachträglicher Kontrolle der bisher erklärten Daten von der Finanzverwaltung die Abänderung der Bescheide gemäß § 293b BAO wie folgt erlassen:

Veranlagungsjahr	Bescheiderlassung	Einkünfte	
2015	31.7.2020	-23.326,33	Euro
2016	31.7.2020	-15.472,39	Euro
2017	31.7.2020	2.473,47	Euro

Begründet wurde die Abänderung der Bescheide damit, dass aufgrund von nachgereichten berichtigten Erklärungen und nachträglicher genauer Kontrolle aus den bisher erklärten Daten ersichtlich sei, dass das durch die Betriebsprüfung entnommene Gebäude von der Beschwerdeführerin wieder als Sonderbetriebsvermögen qualifiziert wurde (es werde auf die jeweiligen Anhänge der entsprechenden Jahresabschlüsse verwiesen).

Somit seien wiederum Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben angesetzt worden, obwohl diese bei der Einkommensteuerveranlagung des Fruchtgenussberechtigten anzusetzen wären. Nachdem die Daten und Zahlen offensichtlich falsch seien, sei eine Berichtigung gemäß § 293b BAO veranlasst und die bisher angesetzten Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu streichen.

Liegen die Voraussetzungen des § 293b BAO für eine Berichtigung vor, so liege sie im Ermessen der Behörde. Bei der Ermessensübung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Aus oben angeführten Gründen sei die Berichtigung gemäß § 293b BAO durchzuführen.

Aufhebung des Feststellungsbescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO für das Jahr 2018

Veranlagungsjahr 2018: Aufgrund des Antrag vom 18.2.2020 der steuerlichen Vertretung auf Aufhebung des Feststellungsbescheides 2018 vom 11.3.2019 wurde am 3.8.2020 von der Finanzverwaltung der Erstbescheid für das Jahr 2018 aufgehoben: „Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Auf Grund einer Überprüfung des Bescheides und der zugrundeliegenden Unterlagen wurde eine sich aus der Begründung des neuen Sachbescheides ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit des im Spruch bezeichneten Bescheides festgestellt, die eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO erforderlich macht. Die Aufhebung wird unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an

der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen sind auch nicht bloß geringfügig.“

In Folge wurden für das Jahr 2018 mit Feststellungsbescheid vom 3.8.2020 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 170,33 Euro festgesetzt. Die belangte Behörde begründete dies damit, da mit Schreiben vom 18.2.2020 die berichtigte Erklärung für das Jahr 2018 eingereicht worden sei und trotz eines beigelegten Schreibens nicht erwähnt worden sei, welcher Antrag gestellt werde. Da die berichtigte Erklärung innerhalb der Jahresfrist ab Bescheidzustellung bei der h.o. Behörde eingelangt sei, sei das Schreiben als Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO zu werten. Demnach könne die Behörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Bei Überprüfung der Unterlagen sei ersichtlich geworden, dass versucht worden sei, die Afa des im Rahmen der Betriebsprüfung entnommene Gebäudes als Sonderbetriebsvermögen zu erhöhen. Da jedoch diese Einnahmen und Ausgaben im Rahmen des Fruchtgenusses bei der Einzelperson zu berücksichtigen seien, würden auch die bisher geltend gemachten Einnahmen und Ausgaben gestrichen. Hinsichtlich der genauen Begründung dazu, werde auf das Betriebsprüfungsverfahren im Jahr 2015 verwiesen.

Beschwerde gegen die Bescheide von 2014 bis 2018 vom 25.8.2020

Veranlagungsjahre 2014 bis 2018: Am 25.8.2020 erhob die steuerliche Vertretung gegen die Bescheide über die Abweisung der Anträge für die Jahre 2014 bis 2017 jeweils vom 30.7.2020 sowie gegen den Bescheid über die Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2018 vom 3.8.2020 Beschwerde.

Nach Darlegung des Sachverhaltes gehe es gemäß der steuerlichen Vertretung darum,

1. Wer der wirtschaftliche (=zivilrechtliche) Eigentümer des Grundstücks sei
2. Wem die Einkünfte aus der Nutzung der Liegenschaft steuerlich zuzurechnen seien
3. Wer das Risiko aus der Einkommensquelle zu tragen habe

Das Grundstück sei mit Grundbuchseintragung vom 16. Dezember 2012 von ***Kommanditist-Bf*** auf seine Gattin ***Ehefrau*** übertragen worden. Die Belastung und Veräußerung der Liegenschaft sei der Gattin jedoch ohne Zustimmung ihres Gatten aufgrund des grundbücherlich einverleibten Belastungs- und Veräußerungsverbotes nicht möglich. Diese Verfügungsbeschränkung wirke aufgrund ihrer Eintragung im Grundbuch absolut gegen jeden Dritten. Frau ***Ehefrau*** könne daher keine rechtsverbindlichen Geschäfte über die Veräußerung bzw. Belastung des Grundstückes abschließen.

Stoll führe im BAO Kommentar zu § 24 zum Fruchtgenuss mit Belastungs- und Veräußerungsverbot folgendes aus: „Wird bei der Übertragung eines Grundstückes ...

gleichzeitig ein Fruchtgenussrecht für den bisherigen Eigentümer vom Übergeber vorbehalten und vom Erwerber bestellt, ... so geht das Eigentum über. Nutzt jedoch der Übertragende (und bisherige Eigentümer) eines auf Lebenszeit vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes das übertragene Vermögen wirtschaftlich unverändert, insbesondere im gleichen Maße, auf gleiche Weise wie zuvor, durch Belastungs- und Veräußerungsverbote sowie gegen Entzug durch den Eigentümer gesichert und trägt er weiterhin die mit den Wirtschaftsgut verbundenen Lasten, insbesondere die sich nach § 512 ff ABGB ergebenden Verpflichtungen, liegen beim Übertragenden die entscheidenden Dispositionsbefugnisse, so dass dieser als solcher Fruchtnießer regelmäßig auch wirtschaftlicher Eigentümer ist...“.

Des Weiteren sei im Grundbuch mit Datum 16.12.2012 eine fideikommissarische Substitution des Grundstückes zu Gunsten des Sohnes von ***Kommanditist-Bf***, ***Sohn des Kommanditist-Bf***, einverleibt worden. Mit dieser Eintragung, die im Betriebsprüfungsbericht trotz Anmerkung im Grundbuch keinerlei rechtliche Erwähnung gefunden habe, sei der Ehegattin das Recht genommen, über das Wirtschaftsgut zu testieren, die Ehefrau könne das Grundstück letzten Endes weder ohne Zustimmung ihres Ehegatten veräußern noch das Eigentum daran an einen anderen als den von ihren Gatten vorgesehenen Erben weitergeben. ***Ehefrau*** stehe laut Auskunft der beigezogenen Rechtsanwälte aufgrund der grundbücherlich verbrieften fideikommissarischen Substitution nur noch die Rechtstellung einer Fruchtnießerin zu. Da das Fruchtgenussrecht jedoch ***Kommanditist-Bf*** vorbehalten sei, sei ihr auch die Verfügung über die laufenden Erträge aus der Vermietung des Bestandsobjektes genommen.

Der dargestellte Sachverhalt werde im Bericht zur Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 25. März 2015 überhaupt nicht erwähnt. Das wirtschaftliche Eigentum an dem ***Ehefrau*** einverleibten Grundstück verbleibe daher weiterhin bei ***Kommanditist-Bf*** und ein Eigentumsübergang im Sinne des § 24 BAO sei nicht erfolgt.

Laut erteilter Rechtsauskunft der zugezogenen Rechtsanwälte bleibe jedoch dem zivilrechtlichen Eigentümer bei einer derartigen Konstellation nur das ausschließliche formale (=sachenrechtliche) Eigentum im Grundbuch ohne jede tatsächliche rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht. Daher sei das Wirtschaftsgut steuerlich weiterhin Herrn ***Kommanditist-Bf*** zuzurechnen. Eine Entnahme der Liegenschaft aus dem Sonderbetriebsvermögen der ***Bf1*** könne daher eigentlich nicht fingiert werden.

Die bisher vom VwGH ergangenen Judikate, wie beispielsweise das VwGH-Erkenntnis vom 25.01.2006,2002/13/0042, führe lediglich aus, dass das Fruchtgenussrecht samt Belastungs- und Veräußerungsverbot dem Fruchtnießer das wirtschaftliche Eigentum nicht einzuräumen vermöge. Zum Hinzukommen der fideikommissarischen Substitution samt Verpfändung der Versicherungsprämie aus der Feuerversicherungspolizze zugunsten des Fruchtnießers sei im zitierten Urteil jedoch keine Stellung genommen worden.

Aufgrund

- des Belastungs- und Veräußerungsverbots zugunsten von ***Kommanditist-Bf***
- des Fruchtgenussrechts an der Liegenschaft ***Liegenschaft XY*** zugunsten von ***Kommanditist-Bf***
- der im Grundbuch einverleibte fideikommissarische Substitution zu Gunsten von ***Sohn des Kommanditist-Bf***
- der Verpfändung der Versicherungssummen für die Feuerversicherung für das Gebäude ***Liegenschaft XY*** zugunsten von ***Kommanditist-Bf***.

bleibe das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück bei ***Kommanditist-Bf***.

Zur weiteren Erläuterung sei ebenfalls auf das Veranlagungsjahr 2013 verwiesen: Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens sei dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt vorgelegt und mit Erkenntnis GZ RV/5101099/2016 vom 12.2.2019 wegen des Fehlens von neuen Beweismitteln abgewiesen worden. Von Seite 8 bis Seite 10 des Erkenntnisses werde dargestellt, dass die fehlende rechtliche Würdigung der fideikommissarischen Substitution und ihrer Auswirkungen auf das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück durch das Finanzamt Braunau Ried Schärding, d.h. der Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums am beschwerdegegenständlichen Grundstück bei ***Kommanditist-Bf*** bereits in einer rechtzeitig eingebrachten Beschwerde seitens der ehemaligen steuerlichen Vertretung hätte eingebracht werden müssen.

Da die gegenwärtige steuerliche Vertretung jedoch vom Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück des Sonderbetriebsvermögens ausgehe, gelte das Grundstück mit 1.1.2013 als wieder in das Unternehmen eingelegt. Die Einlage sei mit den um 208.000 Euro erhöhten Anschaffungskosten erfolgt, was auch eine Erhöhung der Abschreibung auf das Grundstück des Sonderbetriebsvermögens ab dem Jahr 2014 bedinge.

Laut Rechtsansicht der steuerlichen Vertretung liege das wirtschaftliche Eigentum an dem dem Sonderbetriebsvermögen zuzuordnenden Grundstück seit jeher bei ***Kommanditist-Bf***, daher sei die Neuveranlagung für die Jahre 2015 bis 2018 unter Streichung der Sonderbetriebsausgaben und Einnahmen nicht rechtmäßig. Zur Begründung werde auf die Seiten 2 ff dieses Schreibens verwiesen.

Für das Jahr 2018, veranlagt am 11.3.2019 sei mit 3.8.2020 ein Aufhebungsbescheid erlassen worden. Mit selbigem Datum sei der geänderte Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2018 erlassen worden, in dem die Einkünfte aus dem

Sonderbetriebsvermögen zur Gänze aus der Veranlagung gestrichen worden seien. Die Vorgehensweise sei seitens des Finanzamtes Braunau Ried Schärading damit begründet worden, dass die Einkünfte aus dem Fruchtgenuss in der persönlichen Einkommensteuerklärung von ***Kommanditist-Bf*** zu berücksichtigen seien. Dieser Aussage des Finanzamtes werde mit dem oben angeführten Argument, dass das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück des Sonderbetriebsvermögens seit jeher und daher auch im Jahr 2018 ***Kommanditist-Bf*** zuzurechnen ist, entgegengetreten. Da ***Kommanditist-Bf*** Kommanditist der ***Bf1*** sei, sei die Eigenschaft des Grundstückes als Sonderbetriebsvermögen nie verloren gegangen. Die Einkünfte seien daher in der Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften zu erfassen.

Erklärung inwieweit die Bescheide angefochten werden: Die Abweisungsbescheide seien wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück verbleibe bei ***Kommanditist-Bf***, weshalb das Grundstück auch als Sonderbetriebsvermögen zu behandeln sei und in letzter Konsequenz die daraus fließenden Einkünfte in der Erklärung der Einkünfte aus Personengemeinschaften der ***Bf1*** und nicht in der persönlichen Steuererklärung von ***Kommanditist-Bf*** zu berücksichtigen seien.

Erklärungen, welche Änderungen beantragt werden: Die oben angeführten Abweisungsbescheide die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend seien daher wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben und der Wiederaufnahme des Verfahrens sei stattzugeben. Der Rechtsrichtigkeit der Bescheide sei der Vorrang zu geben.

Weiters wurden folgende Anträge gestellt:

- Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung
- Antrag auf mündliche Verhandlung
- Antrag auf Urteilsfindung im Rahmen eines Senatsentscheides

Anlagen

Schreiben von 02. Februar 2016

Grundbuchsauszug

Gutachten Dr. Wagner

Gutachten Kanzlei Ganzert & Partner, Rechtsanwälte

Notariatsakt vom 16. 11.2012

Betriebsprüfungsbericht sowie sämtliche Bescheide für die betreffenden Jahre

Beschwerdevorentscheidung für das Veranlagungsjahr 2014 vom 25.1.2021

Am 26.1.2021 wurde durch Beschwerdeentscheidung die Beschwerde vom 25.8.2020 gegen den Bescheid hinsichtlich der Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung vom 30.7.2020, betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO abgewiesen.

Nach Darstellung des Sachverhaltes brachte die Finanzverwaltung bei der rechtlichen Würdigung vor:

„Nach § 299 BAO kann ein Bescheid des Finanzamtes aufgehoben werden, wenn sich der Spruch als nicht richtig erweisen sollte. Unrichtig ist der Spruch, wenn er nicht dem Gesetz entspricht. Eine Aufhebung setzt voraus, dass die Rechtswidrigkeit mit Gewissheit vorliegt.

Wirtschaftliches Eigentum- Fruchtgenussrecht:

In der Regel fällt das wirtschaftliche Eigentum mit dem zivilrechtlichen Eigentum zusammen (E 18.12.1997, 96/15/0151, 1998, 559). Nach § 354 ABGB ist das Eigentumsrecht „die Befugnis, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen" (Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018), § 2 Rz 111).

Für die steuerliche Zurechnung eines Wirtschaftsgutes ist allein die Zurechnungsvorschrift des § 24 Abs. 1 lit. d BAO maßgebend, wonach „Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet [werden]" (Staringer in FS Wiesner, 430).

In der Regel ist einem zivilrechtlichen Eigentümer das Wirtschaftsgut auch steuerlich zuzurechnen. Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird dann angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich jeden Dritten (auch den zivilrechtlichen Eigentümer) von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, ausschließen kann (vgl. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042 mwN; VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; EStR 2000 Rz 122).

Nach der Judikatur ist das Vorliegen eines vom zivilrechtlichen Eigentum abweichenden wirtschaftlichen Eigentums stets anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse festzustellen (vgl für viele E 29.6.1982, 82/14/0054, 1983, 54).

Die Einräumung und Verbücherung eines auf Lebenszeit eingeräumten Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Fruchtgenussberechtigten alleine kann noch kein wirtschaftliches Eigentum des Fruchtnießers begründen; es handelt sich dabei lediglich um ein

Indiz, das im Rahmen der Gesamtumstände zu beachten ist (vgl. VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021; EStR 2000 Rz 124). Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums an einer Liegenschaft ist insbesondere darauf abzustellen, wem die Chance von Wertsteigerungen sowie das Risiko von Wertminderungen zukommt (vgl. VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; VwGH 19.10.16, Ra 2014/15/0039; VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105; VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177; EStR 2000 Rz 124).

Wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten und damit eine vom Zivilrecht abweichende Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht liegt zB vor, wenn im Fruchtgenussbestellungsvertrag (oder in einer Nebenvereinbarung) vereinbart ist, dass der Fruchtgenussberechtigte eine Veräußerung des Grundstückes erwirken und er diesfalls die Wertsteigerung lukrieren kann oder dem Eigentümer eine allfällige Wertminderung ersetzen muss.

Mit Notariatsakt vom 16.12.2012 über die unentgeltliche Grundstücksübertragung wurde zwischen ***Kommanditist-Bf*** und ***Ehefrau*** neben einem lebenslangen Fruchtgenussrecht zugunsten des Übertragenden auch ein Veräußerungs- und Belastungsverbot vereinbart und lt. Grundbuchstand zugunsten von ***Kommanditist-Bf*** verbüchert. Um iSd VwGH-Judikatur wirtschaftliches Eigentum an einer Liegenschaft begründen zu können ist allerdings eine Vereinbarung erforderlich, die es dem Übertragenden ermöglicht, die Wertsteigerungen zu lukrieren bzw. das Risiko aufbürdet Wertminderungen zu tragen. Im vorliegenden Notariatsakt ist keine solche Vereinbarung ersichtlich, sodass dadurch kein wirtschaftliches Eigentum für ***Kommanditist-Bf*** begründet wird.

Wirtschaftliches Eigentum - fideikommissarische Substitution:

Der steuerliche Vertreter führt zur fideikommissarischen Substitution Folgendes aus:

*„Des Weiteren wurde im Grundbuch mit Datum 16.12.2012 eine fideikommissarische Substitution des Grundstückes zu Gunsten von ***Sohn des Kommanditist-Bf*** einverleibt. Mit dieser Eintragung, die im Betriebsprüfungsbericht trotz Anmerkung im Grundbuch keinerlei rechtliche Erwähnung fand, wird ***Ehefrau*** das Recht genommen, über das Wirtschaftsgut zu testieren. ***Ehefrau*** kann das Grundstück letzten Endes weder ohne Zustimmung ihres Ehegatten veräußern noch das Eigentum daran an einen anderen als den von Ihren Gatten vorgesehenen Erben weitergeben. ***Ehefrau*** steht laut Auskunft der beigezogenen Rechtsanwälte aufgrund der grundbücherlich verbrieften fideikommissarischen Substitution nur noch der Rechtstellung einer Fruchtnießerin zu. Da das Fruchtgenussrecht jedoch ***Kommanditist-Bf*** vorbehalten wurde, ist ihr auch die Verfügung über die laufenden Erträge aus der Vermietung des Bestandsobjektes genommen. Der dargestellte Sachverhalt wird im Bericht zur Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 25.3.2015 überhaupt nicht erwähnt. Das wirtschaftliche Eigentum an dem ***Ehefrau*** einverlebten Grundstück verbleibt daher*

*weiterhin bei Herrn ***Kommanditist-Bf*** und ein Eigentumsübergang im Sinne des § 24 BAO ist nicht erfolgt.*

*Laut erteilter Rechtsauskunft der zugezogenen Rechtsanwälte bleibt jedoch dem zivilrechtlichen Eigentümer bei einer derartigen Konstellation nur das ausschließliche formale (= sachenrechtliche) Eigentum im Grundbuch ohne jede tatsächliche rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht, daher ist das Wirtschaftsgut steuerlich weiterhin Herrn ***Kommanditist-Bf*** zuzurechnen. Eine Entnahme der Liegenschaft aus dem Sonderbetriebsvermögen der ***Bf1*** konnte daher eigentlich nicht fingiert werden".*

Auch die mit Rechtsgeschäft vom 16.12.2012 vereinbarte und im Grundbuch verbücherte fideikommissarische Substitution zugunsten des Sohnes ***Sohn des Kommanditist-Bf*** begründet, selbst wenn diese zum verbücherten Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Fruchtnießers hinzutritt (und auch eine Versicherungsprämie aus der Feuerversicherungspolizze zu seinen Gunsten verpfändet wird) kein wirtschaftliches Eigentum zugunsten von ***Kommanditist-Bf*** an der Liegenschaft.

Dies aus folgenden Gründen:

Nach § 608 ABGB ist die fideikommissarische Substitution die Berufung eines Erben, der nach einem anderen Erben zum Zuge kommen soll. Sie kann sich auf den ganzen Nachlass oder einen Teil davon erstrecken. Jedenfalls muss der Erblasser einen bestimmten Nacherben ernennen und kann die Auswahl nicht seinen Erben überlassen (vgl. Welser in Rummel/Lukas, ABGB4 § 608 ABGB Rz 1).

Im vorliegenden Fall liegt allerdings eine Beschränkung des Eigentumsrechtes unter Lebenden durch ein sog. Besitznachfolgerecht vor, die als quasi-fideikommissarische Substitution bezeichnet wird.

Darunter ist die vertragsmäßig übernommene Verpflichtung zu verstehen, die Liegenschaft nur einer bestimmten Person ins Eigentum zu übertragen oder von Todes wegen zu hinterlassen. Auf dieses Geschäft finden die Regeln über die fideikommissarische Substitution sinngemäß Anwendung. Ob ein aus der Besitznachfolgevereinbarung begünstigter Dritter unmittelbar aus dem Vertrag ein Forderungsrecht erwirbt und die Leistung vom Schuldner begehren kann, ist eine Frage der Vertragsauslegung. Wurde in einem Schenkungsvertrag die Verpflichtung zur Weitergabe an die Nachkommen des Geschenknehmers vereinbart, soll deshalb eine solche Vereinbarung vom Geschenkgeber wie eine letztwillige Substitutionsanordnung widerrufen werden können. Alle Verfügungen, die der Vorerbe über das Substitutionsgut ohne Genehmigung oder Zustimmung trifft, sind, soweit es sich um dingliche Verfügungen handelt, die die Rechte des Nacherben beeinträchtigen, nichtig. Allerdings ist das diesen Verfügungen vorausgehende Verpflichtungsgeschäft unbeschränkt gültig (6 Ob 81/12 y EF-Z 2013/26). Ein ohne Zustimmung des Nacherben geschlossener Vertrag über die Veräußerung oder

Verpfändung einer Liegenschaft ist deshalb nicht nichtig, lediglich einer grundbücherlichen Eintragung steht aber die nach § 94 Abs 1 Z 2 GBG zu beachtende eingeschränkte Befugnis des Vorerben entgegen (1 Ob 191/09 h; vgl. Welser in Rummel/Lukas, ABGB4 § 608 ABGB Rz 4).

Dem eingesetzten Erben kommt gemäß § 613 ABGB bis zum Eintritt der fideikommissarischen Substitution ein eingeschränktes Eigentumsrecht zu. Aus dem Gesetz ergibt sich jedenfalls, dass der Vorerbe (formaler) Eigentümer ist, dessen Recht jedoch beschränkt wird, weil ihm kein freies Verfügungsrecht über die Substanz zusteht. Dieses Eigentumsrecht wird vom Gesetzgeber gleichgesetzt mit den Rechten und Verbindlichkeiten eines Fruchtnießers, weil der Vorerbe einem absolut wirkenden Veräußerungs- und Belastungsverbot unterliegt. Vom Fruchtnießer unterscheidet sich der Vorerbe allerdings durch sein Eigentumsrecht. Dieses ist zeitlich beschränkt und endet mit dem Nacherbfall (vgl. Welser in Rummel/Lukas, ABGB4 § 613 ABGB, Rz 1).

Wirksame Verfügungen des Vorerben sind allerdings lt Welser, Erbrechts-Kommentar, § 613 Rz 5:

- Verfügungen mit Zustimmung des Nacherben
- Veräußerungen und Belastungen zur Erfüllung oder Deckung von Nachlassverbindlichkeiten
- Verfügungen zur Vermeidung von Schäden für das Substitutionsvermögen
- Verfügungen im Rahmen der ordentlichen Verwaltung

Durch die unentgeltliche Übertragung erlangt ***Ehefrau*** somit das mit der Substitution belastete (formale) Eigentumsrecht an der geschenkten Liegenschaft. Gesetzlich wird dieses Eigentumsrecht an der Liegenschaft gleichgesetzt mit den Rechten und Pflichten eines Fruchtnießers. Der wesentliche Unterschied zur Rechtsstellung des Fruchtnießers liegt aber eben darin, dass für sie „als Vorerbin“ das Eigentumsrecht an der Liegenschaft begründet wurde. Sämtliche dinglichen Verfügungen „der Vorerbin“ ***Ehefrau*** wären allerdings gegenüber Dritten unwirksam, soweit sie ihr eingeschränktes Eigentumsrecht überschreiten. Für den Nacherben ***Sohn des Kommanditist-Bf*** bewirkt die verbücherte fideikommissarische Substitution eine nach allen Seiten wirkende Sicherung seiner Rechtsstellung. Das Recht des Nacherben nach dem Anfall ist vererblich, veräußerlich und pfändbar (Welser, Erbrechts-Kommentar, § 613 Rz 1).

Insgesamt ist das Eigentumsrecht bei einer fideikommissarischen Substitution zwischen Vorerben und Nacherben funktionell geteilt. Diese beiden haben zusammen das Recht eines freien Eigentümers (Welser in Rummel/Lukas, ABGB4 § 613 ABGB, Rz 3). Sie können daher gemeinsam die Substitution aufheben oder der Vorerbe kann mit Zustimmung des Nacherben über die Substitutionsmasse verfügen, und zwar auch gegen den Willen des Erblassers (vgl. Welser, Erbrechts-Kommentar, § 613 Rz 3).

Durch diese quasi-fideikommissarische Substitution iVm dem Fruchtgenussrecht des ***Kommanditist-Bf*** werden zwar die Rechte der „Vorerbin“ ***Ehefrau*** an der in ihr Eigentum übertragenen Liegenschaft weitgehend beschränkt, denn ihr steht weder der Fruchtgenuss noch eine wirtschaftliche Dispositionsmöglichkeit alleine zu (zB die Liegenschaft im Wege der Erbfolge weiterzugeben).

Keinesfalls werden durch dieses Rechtsinstitut aber die Rechte des ***Kommanditist-Bf*** dahingehend gestärkt, dass er über das Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer verfügen kann. Durch die schenkungsweise Übertragung an seine Gattin hat er sich des zivilrechtlichen Eigentums an der Liegenschaft begeben. Durch die vertraglich vereinbarte quasi fideikommissarische Substitution zugunsten seines Sohnes erfolgt eine funktionelle Teilung des Eigentumsrechtes zwischen der Gattin und seinem Sohn. Diese beiden haben gemeinsam wiederum das Recht eines freien Eigentümers.

Ist dieses (funktionell geteilte) Recht, wie im vorliegenden Fall mit einem Fruchtgenussrecht des Übergebers ***Kommanditist-Bf*** belastet, ergeben sich für ihn als Fruchtnießer keine anderen Auswirkungen als für den Fall einer Vermögensübertragung ohne fideikommissarische Substitution. Denn die Belastung eines Wirtschaftsgutes mit einer fideikommissarischen Substitution treffen ausschließlich den Vorerben, das Rechtsinstitut „verbessert“ aber in keiner Weise die Rechtstellung des Fruchtnießers ***Kommanditist-Bf*** dahingehend, dass bei diesem wirtschaftliches Eigentum am verschenkten Vermögen anzunehmen wäre. Denn nach wie vor verbleiben ihm (nur) alle wirtschaftlichen Erträge aus der Liegenschaft und kann er das Wirtschaftsgut unter Schonung der Substanz nutzen, kann aber ebenso wenig wie die Vorerbin über die Substanz verfügen, diese veräußern oder belasten.

Selbst einer Abänderung oder gänzliche Aufhebung der Vereinbarung über die fideikommissarischen Substitution vor deren Eintritt wurde im Notariatsakt vom 16. 12. 2012 unter Punkt 4 dergestalt vereinbart, dass diese jederzeit, aber nur einvernehmlich zwischen dem Übergeber ***Kommanditist-Bf*** und der Übernehmerin ***Ehefrau*** erfolgen kann.

Tritt in weiterer Folge zB mit dem 50sten Geburtstag des Sohnes der Substitutionsfall ein, wird das zuvor geteilte Eigentum in dessen Hand vereinigt. Auch dann steht dem Vater ausschließlich das Fruchtgenussrecht zu und ist die Liegenschaft zu seinen Gunsten mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot belastet.

Allerdings kann er auch dann nicht, wie zu keinem Zeitpunkt ab der unentgeltlichen Übertragung, die Veräußerung des Grundstückes iS einer ausreichenden Chance - und Risikotragung erwirken.

Damit liegen aber im gegenständlichen Fall keine Gründe vor, die eine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende eigentümerähnliche Stellung für ***Kommanditist-Bf***, welche wirtschaftliches Eigentum an der Liegenschaft begründen könnten, rechtfertigen. Insgesamt

ergibt die rechtliche Würdigung des konkreten Sachverhaltes, dass keine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO vom 27.04.2016 vorliegt, die zu einer Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO führen könnte und daher ist die Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung zu Recht erfolgt.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.“

Beschwerdevorentscheidung für das Veranlagungsjahr 2015 bis 2017 vom 25.1.2021

Es ergingen die Beschwerdeentscheidungen für die Jahre 2015 bis 2017 hinsichtlich der Beschwerde vom 25.8.2020 gegen die abweisenden Bescheide der Anträge auf Wiederaufnahme vom 30.7.2020 am 25.1.2021.

Über die Beschwerde wurde auf Grund des § 263 BAO entschieden und diese nach Wiedergabe des Sachverhaltes als unbegründet abgewiesen:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nur wenn die neue Tatsache für die Antragstellerin neu hervorgekommen ist und ihr somit zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht bekannt war, kann sie von ihr zum Gegenstand eines Wiederaufnahmeverfahrens gemacht werden. Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Antrag dient nämlich nicht der Verlängerung von Abgabenverfahren und der Aushöhlung der Rechtskraft, sondern soll ausschließlich die Berücksichtigung von Tatsachen ermöglichen, deren Geltendmachung im Abgabenverfahren mangels Kenntnis nicht möglich war (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3, § 303 Rz 17).

Fest steht im vorliegenden Fall, dass der Beschwerdeführerin die von ihr vorgebrachten Umstände im gesamten Umfang bereits bekannt waren. Dies wird auch dadurch unterstrichen, dass in der Beschwerde wiederholt auf den Wiederaufnahmeantrag vom 2.2.2016 bezüglich des Verfahrens über die Feststellung der Einkünfte 2013 und das dazugehörige Schreiben vom 25.4.2016 verwiesen wird. Neues wird hingegen nicht vorgebracht. Die Beschwerde gegen den damals dazu ergangenen Abweisungsbescheid wurde vom Bundesfinanzgericht bereits mit Erkenntnis (GZ RV/5101099/2016) vom 12.2.2019 abgewiesen. Die gegenständliche Beschwerde besteht lediglich aus der Darstellung der einzelnen Verfahrensschritte im Zusammenhang mit dem Sonderbetriebsvermögen und der bereits wiederholt dazu zum Ausdruck gebrachten Rechtsmeinung der Beschwerdeführerin. Dazu ist anzumerken, dass es mehrfach verabsäumt wurde, diese Einwände in einer Beschwerde gegen die in den verschiedenen Veranlagungszeiträumen erlassenen Sachbescheide vorzubringen.

Nach § 262 Abs 2 BAO hat die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung zu unterbleiben, wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt. Aus dem Antrag ergibt sich jedoch kein Rechtsanspruch auf Unterbleiben der Beschwerdeentscheidung bzw. auf Vorlage innerhalb der drei Monate. Nach ungenütztem Ablauf dieser Frist, ist die Abgabenbehörde verpflichtet eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen.

Aufgrund des Fehlens eines für die Wiederaufnahme des Verfahrens tauglichen Wiederaufnahmegrundes war die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.“

Beschwerdeentscheidung für das Veranlagungsjahr 2018 vom 25.1.2021

Es erging am 25.1.2021 die Beschwerdeentscheidung für das Jahr 2018 hinsichtlich der Beschwerde vom 25.8.2020 gegen den Bescheid über die Aufhebung des Bescheides betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Veranlagungsjahr vom 3.8.2020.

Über die Beschwerde wurde auf Grund des § 263 BAO entschieden und diese nach Wiedergabe des Sachverhaltes als unbegründet abgewiesen. Die Begründung ist inhaltsgleich der Begründung der Beschwerdeentscheidung für das Veranlagungsjahr 2014 vom 25.1.2021.

Vorlageantrag gegen die Beschwerdeentscheidungen für die Veranlagungsjahre 2014 bis 2018 vom 26.2.2021

Von der steuerlichen Vertretung wurde am 26.2.2021 gegen die Beschwerdeentscheidungen vom 25.1.2021 hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2014 bis 2018 ein Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht gestellt:

„A) ERKLÄRUNG, INWIEWEIT DIE BESCHEIDE ANGEFOCHTEN WERDEN: Die oben angeführten Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2014 bis 2018 werden hinsichtlich der Höhe der festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb angefochten.

B) ERKLÄRUNG, WELCHE ÄNDERUNGEN BEANTRAGT WERDEN: Für die oben angeführten Feststellungsbescheide gemäß § 188 Bundesabgabenordnung für die Jahre 2014 bis 2018 wird beantragt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in jener Höhe festzusetzen, wie in den jeweiligen berichtigen Erklärungen der Einkünfte von Personengemeinschaften für die Jahre 2014 bis 2018, auf postalischem Wege eingereicht am 2.2.2020, erklärt wurden.

C) BEGRÜNDUNG: Es wird auf die Darstellungen im Sachverhalt der Beschwerde verwiesen

D) ANTRÄGE: Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen die oben angeführten Beschwerdeentscheidungen an das Bundesfinanzgericht

- Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht
- Antrag auf mündliche Verhandlung
- Antrag auf Urteilsfindung im Rahmen eines Senatsentscheides

Weiters werden folgende Anträge gestellt:

a) Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die gegenständlichen Jahre auf Basis von

- Zuordnung der Liegenschaft ***Liegenschaft XY*** zum Sonderbetriebsvermögen der ***Bf1*** aufgrund der Tatsache, dass das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück bei ***Kommanditist-Bf*** verbleibt.
- Die Berücksichtigung des Gewinns aus der mit dem Grundstück zusammenhängenden Tätigkeit als Sonderbetriebseinnahmen / Ausgaben
- Festsetzung der Anschaffungskosten im Jahr 2013 mit dem laut Betriebsprüfung um 208.000 Euro erhöhten Betrag
- Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Grundlage der am 15.2.2020 eingereichten berechtigten Erklärungen der Einkünfte von Personengemeinschaften für die Jahre 2014 bis 2018
- Folglich: Berücksichtigung der Einkünfte aus dem Grundstück des Sonderbetriebsvermögens in den Einkünften der ***Bf1*** und nicht wie vom Finanzamt Österreich mit Schreiben vom 10. August 2020 angefordert, in den persönlichen Steuererklärungen des Kommanditisten ***Kommanditist-Bf***.“

Nach Darstellung des Sachverhaltes und der auszugsweisen Wiedergabe des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Verlangungsjahr 2013 vom 2.2.2016 wurde ergänzend vorgebracht:

Im Notariatsakt vom 16.12.2012, der grundbücherlichen Übertragung der Liegenschaft ***Liegenschaft XY*** an ***Ehefrau***, enthalte der Absatz 2 den Passus, dass der Fruchtnießer „... alle Lasten die zur Zeit der bewilligten Fruchtnießung mit der dienstbaren Sache verbunden waren, wie zum Beispiel Steuern und Abgaben aber auch die Zinsen für der auf der Liegenschaft eingetragenen Kapitalien zu tragen verpflichtet ist“.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 25.1.2021 werde für den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO korrekt dargestellt, dass ***Ehefrau*** durch die Einräumung der quasi-fideikommissarischen Substitution ein Eigentumsrecht erwerbe, das jenen Rechten und Pflichten entspreche, die einem Fruchtnießer zukomme, auch wenn ihr das

zivilrechtliche Eigentum an der Liegenschaft eingeräumt wurde. Als Fruchtnießerin könne sie aber nicht auftreten, da der Fruchtgenuss ***Kommanditist-Bf*** eingeräumt wurde.

In der Beschwerdeentscheidung werde ausgeführt, dass die Rechte der „Vorerbin“ ***Ehefrau*** an der in ihr Eigentum übergegangenen Liegenschaft weitestgehend beschränkt“ seien, da ihr weder der Fruchtgenuss noch eine wirtschaftliche Dispositionsmöglichkeit alleine zustehe.

Weiters werde in der Beschwerdeentscheidung mit Verweis auf § 613 ABGB dargestellt, dass ***Ehefrau*** mit dem Nacherben ***Sohn des Kommanditist-Bf*** ein geteiltes Eigentumsrecht zukomme.

Das Erkenntnis des VwGH mit der Geschäftszahl 2007/14/0021 vom 28.11.2007 führe zu § 24 BAO folgendes aus: „Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen“.

[...]

Des Weiteren könne ***Ehefrau*** das Grundstück auch nicht vererben, da sie hierfür die Zustimmung des Nacherben ***Sohn des Kommanditist-Bf*** benötige. Aufgrund des Umstandes, dass es sich bei ***Sohn des Kommanditist-Bf*** um den Sohn von ***Kommanditist-Bf*** handle, sei mit einer Zustimmung von ***Sohn des Kommanditist-Bf*** zu einer Schenkung oder einer Vererbung der Liegenschaft nicht zu rechnen.

Aufgrund der oben dargestellten Einschränkungen sei ***Ehefrau*** auch nicht berechtigt, Dritte von der Einwirkung auf die Sache (das Grundstück) auszuschließen, da ***Kommanditist-Bf*** verpflichtet sei, die Substanz gedeihlich zu behandeln und auch für etwaige Instandhaltungen aufzukommen.

Aufgrund der fehlenden selbständigen Verfügungsmacht von ***Ehefrau*** werde ihr auch die Möglichkeit genommen, eine Wertsteigerung zu lukrieren beziehungsweise werde sie nicht mit dem Risiko einer Wertminderung belastet. Diese beiden Möglichkeiten seien aber unter anderem Voraussetzung für den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums durch ***Ehefrau***. Die Argumentation des Finanzamtes Österreich auf Basis des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches möge zwar aus zivilrechtlicher Sicht korrekt sein, aber es ändere nichts daran,

dass ***Ehefrau*** kein wirtschaftliches Eigentum am Grundstück erwerbe, da ihr - wie dargestellt - sämtliche positiven und negativen Befugnisse genommen seien.

Da die steuerliche Vertretung jedoch vom Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück im Sonderbetriebsvermögen von ***Kommanditist-Bf*** ausgehe, gelte das Grundstück mit 1.1.2013 als wieder in das Unternehmen eingelegt. Die Einlage erfolge mit den um 208.000 Euro erhöhten Anschaffungskosten, was auch eine Erhöhung der Abschreibung auf das Grundstück des Sonderbetriebsvermögens ab dem Jahr 2014 bedinge.

Da der Antrag bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens für die PEE 2013 erst mit Erkenntnis GZ RV/5101099/2016 vom 12.2.2019 abgewiesen worden sei und aufgrund der Rechtsmeinung der steuerlichen Vertretung, seien die Erklärungen über die Feststellung der Einkünfte aus Personengemeinschaften für die Jahre 2014 bis 2018 auch auf Basis der Anschaffungskosten für das Betriebsvermögen (Stand vor Betriebsprüfung) zu ermitteln.

In den Veranlagungen der Jahre 2014 bis 2018 seien die Einkünfte aus dem Grundstück des Sonderbetriebsvermögens (AfA auf Basis der ursprünglichen Anschaffungskosten) weiterhin in der jeweiligen Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften für die entsprechenden Jahre erklärt und auch seien vom Finanzamt die Erstbescheide für das Jahr 2014 am 27.4.2016, für das Jahr 2015 am 16.9.2016, für das Jahr 2016 am 31.10.2017, für das Jahr 2017 am 27.11.2018 und für das Jahr 2018 am 11.3.2019 erklärungsgemäß veranlagt worden.

Die Berücksichtigung der niedrigeren Anschaffungskosten sei deshalb erfolgt, weil erst am 12.2.2019 der Antrag über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften 2013 endgültig abgewiesen worden sei.

Mit Schreiben vom 17.2.2020 seien aufgrund des dargestellten Sachverhaltes die korrigierten Erklärungen der Einkünfte von Personengemeinschaften für die Jahre 2015 bis 2018 beim Finanzamt eingereicht worden.

Jeweils mit Bescheid vom 30.7.2020, eingegangen am 5.8.2020, sei der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2015 bis 2017 abgewiesen worden. Das Finanzamt habe die Abweisung damit begründet, dass kein Grund für eine Aufhebung des Bescheides und eine Neuveranlagung vorliege. Gleichzeitig habe aber das Finanzamt die rechtskräftigen Bescheide für die angeführten Jahre dahingehend berichtigt, dass aus den bisher erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb die Einkünfte aus dem Sonderbetriebsvermögen im Veranlagungswege zur Gänze auszuschneiden seien. Die neuen Bescheide für die Jahre 2015 bis 2017 seien jeweils am 31.7.2020 ergangen, und am 5.8.2020 eingegangen.

Laut Rechtsansicht der steuerlichen Vertretung liege das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundstück des Sonderbetriebsvermögens seit jeher bei ***Kommanditist-Bf***, daher sei die

Neuveranlagung für die Jahre 2015 bis 2018 unter Streichung der Sonderbetriebsausgaben und Einnahmen nicht rechtmäßig.

Für das Jahr 2018, veranlagt am 11.3.2019 sei mit 3.8.2020 ein Aufhebungsbescheid erlassen worden. Mit selbigem Datum sei ein geänderter Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2018 erlassen worden, in dem die Einkünfte aus dem Sonderbetriebsvermögen zur Gänze aus der Veranlagung gestrichen wurden. Die Vorgehensweise wurde seitens des Finanzamtes damit begründet, dass die Einkünfte aus dem Fruchtgenuss in der persönlichen Einkommensteuererklärung von Herrn ***Kommanditist-Bf*** zu berücksichtigen seien. Dieser Aussage des Finanzamtes werde mit dem oben angeführten Argument, dass das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück des Sonderbetriebsvermögens seit jeher und daher auch in den Jahren 2013 bis 2018 ***Kommanditist-Bf*** zuzurechnen sei, entgegengetreten. Da ***Kommanditist-Bf*** Kommanditist der ***Bf1*** sei, sei die Eigenschaft des Grundstückes als Sonderbetriebsvermögen nie verloren gegangen. Die Einkünfte seien daher in der Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften zu erfassen.

Aufgrund des Sachverhalts bleibe das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück bei ***Kommanditist-Bf***:

- Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten von ***Kommanditist-Bf***
- Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft ***Liegenschaft XY*** zugunsten von ***Kommanditist-Bf***. Ein Hotelgebäude etwa ist den Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen, wenn diese den Kauf finanzieren, die Hoteleinrichtung erwerben und das Hotel selbst bewirtschaften (VwGH 17.9.1996, 92/14/0054; EStR2000 Rz 124)
- im Grundbuch einverleibte fideikommissarische Substitution zu Gunsten von ***Sohn des Kommanditist-Bf***
- Verpfändung der Versicherungssummen für die Feuerversicherung für das Gebäude ***Liegenschaft XY*** zugunsten von ***Kommanditist-Bf***
- Die Chance auf Wertsteigerung oder das Risiko des Wertverlustes kann auf Grund der fideikommissarischen Substitution und des Veräußerungsverbots niemals auf ***Ehefrau*** übergehen. Aber gerade diese Voraussetzung wird von der Finanzverwaltung in ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 25.01.2021 als maßgebliches Kriterium eines wirtschaftlichen Eigentums dargestellt.

Veranlagungsjahr 2019: Am 10.2.2021 wurde der Feststellungsbescheid für das Jahr 2019 mit Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 7.749,13 Euro mit folgender Begründung erlassen: „Wie bereits in den Vorjahren dargestellt sind die Einnahmen und Ausgaben im Rahmen des Fruchtgenusses bei der Einzelperson zu berücksichtigen. Es wurden somit – wie in den Vorjahren – die geltend gemachten Einnahmen und Ausgaben gestrichen. Hinsichtlich der

genauen Begründung dazu, wird auf das Betriebsprüfungsverfahren und die Vorjahre verwiesen.“

Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2019 vom 4.3.2021

Die steuerliche Vertretung erhob am 4.3.2021 Beschwerde gegen die Höhe des Bescheides vom 10.2.2021 über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2019.

Hinsichtlich Verfahrenslauf wird auf die Beschwerde vom 25.8.2020 sowie auf den Vorlageantrag vom 26.2.2021 betreffend die Veranlagungsjahre 2014 bis 2018 verwiesen.

Beantragt wurde für das Jahr 2019 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in jener Höhe festzusetzen, wie in der Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften für die Jahre 2019, eingereicht via Finanz Online am 13.10.2020, erklärt wurden sowie die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, eine mündliche Verhandlung sowie die Urteilsfindung im Rahmen einer Senatsentscheidung.

Weiters werden folgende Anträge gestellt:

a) Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die gegenständlichen Jahre auf Basis von

- Zuordnung der Liegenschaft ***EZ*** ***Liegenschaft XY*** zum Sonderbetriebsvermögen der ***Bf1*** aufgrund der Tatsache, dass das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück bei ***Kommanditist-Bf*** verbleibt.
- Die Berücksichtigung des Gewinns aus der mit dem Grundstück zusammenhängenden Tätigkeit als Sonderbetriebseinnahmen / Sonderbetriebsausgaben
- Festsetzung der Anschaffungskosten im Jahr 2013 mit dem laut Betriebsprüfung um 208.000 Euro erhöhten Betrag
- Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Grundlage der am 15.2.2020 eingereichten berichtigten Erklärungen der Einkünfte von Personengemeinschaften für die Jahre 2014 bis 2018
- Folglich: Berücksichtigung der Einkünfte aus dem Grundstück des Sonderbetriebsvermögens in den Einkünften der ***Bf1*** und nicht wie vom Finanzamt Österreich mit Schreiben vom 10.8.2020 angefordert, in den persönlichen Steuererklärungen des Kommanditisten ***Kommanditist-Bf***.

Nach Darstellung des Sachverhalts wurde auf die Begründung der Beschwerde gegen die Bescheide 2014 bis 2018 vom 25.8.2020 sowie auf den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2013 eingebracht am

2.2.2016 verwiesen. Die Beschwerde bezieht sich inhaltlich wortgleich auf den Vorlageantrag vom 26.2.2021 für die Veranlagungsjahre 2014 bis 2018.

Beschwerdevorentscheidung für das Veranlagungsjahr 2019 vom 26.5.2021

Es erging die Beschwerdevorentscheidung bezüglich der Beschwerde vom 4.3.2021 gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2019 vom 10.02.2021 am 26.5.2021.

Die Beschwerde wurde auf Grund § 263 BAO als unbegründet abgewiesen und die rechtliche Würdigung der Beschwerdevorentscheidung für das Veranlagungsjahr 2014 vom 25.1.2021 inhaltsgleich wiedergegeben. Ergänzend wurde angeführt:

„Auch die mit Rechtsgeschäft vom 16.12.2012 vereinbarte und im Grundbuch verbücherte fideikommissarische Substitution zugunsten des Sohnes ***Sohn des Kommanditist-Bf*** begründet, selbst wenn diese zum verbücherten Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Fruchtnießers hinzutritt (und auch eine Versicherungsprämie aus der Feuerversicherungspolizze zu seinen Gunsten verpfändet wird), kein wirtschaftliches Eigentum zugunsten von ***Kommanditist-Bf*** an der Liegenschaft.

Der Vollständigkeit halber ist bezüglich der Feuerversicherungspolizze noch anzumerken, dass es sich dabei lediglich um eine Vinkulierung handelt und nicht wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht um eine Verpfändung. Diese Zahlungssperre, die von den Vertragsparteien zugunsten Dritter vereinbart wurde, wirkt nicht absolut, sondern nur relativ. Einer späteren tatsächlichen Verpfändung steht dieser Umstand grundsätzlich nicht im Wege. Durch die Vinkulierung wird die Verfügungsbefugnis des Versicherungsnehmers nur insoweit eingeschränkt, dass ohne Zustimmung des Sperrgläubigers nicht über die Versicherung verfügt werden kann. Eine Auszahlung an sich selbst kann ***Kommanditist-Bf*** dadurch nicht beanspruchen. Dazu würde er die Zustimmung von ***Ehefrau*** benötigen. Auf die rechtliche Beurteilung hätte jedoch auch eine tatsächliche Verpfändung der Versicherungsnummer keinen Einfluss.

Zusammengefasst wird immer wieder vorgebracht, dass ***Ehefrau*** das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft nicht „erwerben“ hätte können, da ihr die Voraussetzungen dafür fehlen würden. Dem ist zu entgegnen, dass sich grundsätzlich der zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümer decken. Dann und nur dann, wenn jemand anderer als dieser die positiven sowie die negativen Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, auf Dauer auszuüben in der Lage ist, kann ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum gegeben sein. Die Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes zugunsten eines Fruchtnießers vermag jedoch - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an Liegenschaften begründen.

Damit liegt aber auch kein Sonderbetriebsvermögen hinsichtlich der gegenständlichen Liegenschaft vor, da dies nur möglich wäre, wenn diese im Eigentum von ***Kommanditist-Bf*** stehen würde. Mangels der dafür erforderlichen Voraussetzungen war somit spruchgemäß zu entscheiden.“

Vorlageantrag für das Veranlagungsjahr 2019 vom 7.6.2021

Die Beschwerdeentscheidung für das Jahr 2019 vom 26.5.2021 wurde von der steuerlichen Vertretung am 7.6.2021 vollinhaltlich angefochten und beantragt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in jener Höhe wie in der Erklärung für das Jahr 2019 am 13.10.2020 angeführt festzusetzen.

Beantragt wurde die Vorlage an das Bundesfinanzgericht sowie eine mündliche Verhandlung und die Urteilsfindung im Rahmen eines Senatsentscheides. Beantragt wurde die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2019 auf Basis von

- Zuordnung der Liegenschaft ***EZ*** ***Liegenschaft XY*** zum Sonderbetriebsvermögen der ***Bf1*** aufgrund der Tatsache, dass das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück bei Herrn ***Kommanditist-Bf*** (Kommanditist der ***Bf1***) verbleibt.
- Die Berücksichtigung des Gewinns aus der mit dem Grundstück zusammenhängenden Tätigkeit als Sonderbetriebseinnahmen / Sonderbetriebsausgaben
- Festsetzung der Anschaffungskosten im Jahr 2013 mit dem laut Betriebsprüfung um 208.000 Euro erhöhten Betrag
- Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Grundlage der am 15.2.2020 eingereichten berichtigten Erklärungen der Einkünfte von Personengemeinschaften für die Jahre 2014 bis 2018
- Folglich: Berücksichtigung der Einkünfte aus dem Grundstück des Sonderbetriebsvermögens in den Einkünften der ***Bf1*** und nicht wie vom Finanzamt Österreich mit Schreiben vom 10. August 2020 angefordert, in den persönlichen Steuererklärungen des Kommanditisten ***Kommanditist-Bf***.

Nach Darstellung des Sachverhaltes wird die Begründung des Vorlageantrags vom 26.2.2021 vollinhaltlich wiederholt und hervorgehoben:

In der Beschwerdeentscheidung vom 26.05.2021 werde ausgeführt, dass „durch diese quasi-fideikommissarische Substitution iVm dem Fruchtgenussrecht von ***Kommanditist-Bf*** zwar die Rechte der „Vorerbin“ ***Ehefrau*** an der in ihr Eigentum übertragenen Liegenschaft weitgehend beschränkt werden, denn ihr steht weder der Fruchtgenuss noch eine wirtschaftliche Dispositionsmöglichkeit alleine zu (zB die Liegenschaft im Wege der Erbfolge

weiterzugeben)“. Diese Feststellung der Finanzverwaltung decke sich mit der im Vorlageantrag gegen die Beschwerdeentscheidungen für die Veranlagungsjahre 2014 bis 2018 vom 26.2.2021 erstellten Tabelle, welche verdeutliche, dass ***Ehefrau*** nicht über die Liegenschaft verfügen könne. ***Ehefrau*** halte mangels Verfügungsgewalt die Liegenschaft gleich einem Treuhänder. So betrachtet, habe ***Kommanditist-Bf*** die Rechtsposition eines Treugebers. Gemäß § 24 BAO komme dem Treugeber die Berechtigung zur Nutzung des Treugutes kraft seiner Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer von vornherein zu.

Vorlagebericht vom 30.6.2021

Das Finanzamt Österreich führt im Vorlagebericht vom 30.6.2021 an Beweismitteln das Gebäudegutachten vom 5.12.2014, den notariell beglaubigten Übergabevertrag vom 16.11.2021 sowie einen Grundbuchauszug der gegenständlichen Liegenschaft vom 29.6.2021 an und nimmt nach Darstellung des Sachverhaltes wie folgt Stellung:

„Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer, auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. VwGH 26.07.2005, 2002/14/009).

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung rechtfertigen Verwaltungs- und Nutzungsrechte, insbesondere ein Fruchtgenussrecht, nicht, die Sache, an der solche Rechte bestehen, dem Berechtigten zuzurechnen (vgl. VwGH 25.06.2014, 2010/13/0105).

Das bedeutet, dass zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum nur dann auseinanderfallen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer diese Voraussetzungen erfüllt.

Kommanditist-Bf erfüllt diese jedoch nicht, da seine Befugnisse über einen "bloßen" Fruchtgenussberechtigten nicht hinausgehen. Auch der Umstand, dass seine Gattin nicht voll über das Wirtschaftsgut verfügen kann, hat seine rechtliche Stellung nicht eigentumsähnlicher gestaltet und ihm insbesondere nicht die Risikotragung in Bezug auf den Wert der Liegenschaft, was für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums von Bedeutung ist, verschafft.

Zu dem Einwand der verpfändeten Versicherungssumme aus der Feuerversicherungspolizze ist anzumerken, dass es sich dabei lediglich um eine Vinkulierung handelt. Diese Zahlungssperre, die von den Vertragsparteien zugunsten Dritter vereinbart wurde, wirkt nicht absolut, sondern

nur relativ. Einer späteren tatsächlichen Verpfändung steht dieser Umstand grundsätzlich nicht im Wege. Durch die Vinkulierung wird die Verfügungsbefugnis des Versicherungsnehmers nur insoweit eingeschränkt, dass ohne Zustimmung des Sperrgläubigers nicht über die Versicherung verfügt werden kann. Eine Auszahlung an sich selbst kann ***Kommanditist-Bf*** dadurch nicht beanspruchen. Dazu würde er die Zustimmung seiner Gattin benötigen. Es hätte jedoch auch die Verpfändung der Versicherungsforderung nicht bewirkt, dass ***Kommanditist-Bf*** wirtschaftlicher Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft geworden wäre. Hinzu kommt noch, dass die Vinkulierung erst im Jahr 2016 durchgeführt wurde und daher für die Jahre 2014 und 2015 ohnehin keine Auswirkung gehabt hätte.

Da keine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Feststellungsbescheides 2014 vorliegt, die zu einer Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO führen könnte, wird beantragt, die Beschwerde gegen die Abweisung des Aufhebungsantrages als unbegründet abzuweisen.

Da die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Umstände ihr bereits im gesamten Umfang bekannt waren und auch sonst in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag keine tauglichen Wiederaufnahmegründe angeführt sind, wird beantragt, die Beschwerden gegen die abweisenden Bescheide bezüglich der geforderten Wiederaufnahmen der Jahre 2015, 2016 und 2017 als unbegründet abzuweisen.

Der Feststellungsbescheid 2018 war eindeutig mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet und daher dem Antrag auf Bescheidaufhebung zu entsprechen. Es wird daher beantragt, die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid als unbegründet abzuweisen.

Es handelt sich bei der gegenständlichen Liegenschaft um kein Sonderbetriebsvermögen, da dies lediglich möglich wäre, wenn diese im wirtschaftlichen Eigentum von ***Kommanditist-Bf*** stehen würde. Nachdem die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt werden, wird beantragt, die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2019 als unbegründet abzuweisen.

Fehlerhafte Bezeichnungen der Beschwerdevorentscheidungen im Vorlageantrag vom 26.2.2021:

Gemäß § 264 Abs. 1 BAO hat der Vorlageantrag die Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung zu enthalten. Als Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung genügt es, dass aus dem gesamten Inhalt der Antragsbeschreibung hervorgeht, wogegen er sich richtet, und man aufgrund des Antragsvorbringens nicht zweifeln kann, welche Beschwerdevorentscheidung angefochten ist (vgl. Ritz, BAO, § 264 Tz 4a ff).“

Mängelbehebungsauftrag für die Veranlagungsjahre 2014 bis 2018 sowie Vorhalt für das Jahr 2019 des Bundesfinanzgerichts vom 19.1.2024

Der beschwerdeführenden Partei wurde gemäß § 85 Abs. 2 BAO iVm § 2a BAO aufgetragen, die Gründe auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt (§ 299 Abs. 1 lit. b BAO) für die

Veranlagungsjahre 2014 und 2018 sowie die Tatsachen oder Beweismittel welche in den abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) für die Veranlagungsjahre 2015 bis 2017 darzulegen.

Des Weiteren wurde ersucht, die in der Beschwerde vom 4.3.2021 sowie in dem Vorlageantrag vom 7.6.2021 vertretene Rechtsmeinung dahingehend zu erläutern, weshalb nach der in Rechtskraft erwachsenen Entnahmebesteuerung der gegenständlichen Liegenschaft aus dem Sonderbetriebsvermögen im Jahr 2013 die Ansicht vertreten wird, in den Folgejahren können Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben erneut bei der Gewinnermittlung der Beschwerdeführerin angesetzt werden.

Beantwortung Mängelbehebungsauftrag für die Veranlagungsjahre 2014 bis 2018 sowie Vorhaltsbeantwortung für das Jahr 2019 vom 21.2.2024

Die steuerliche Vertretung brachte nach einmaliger Fristverlängerung am 21.2.2024 vor:

„In der Beschwerdesache Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 2.2.2016, welche durch das Bundesfinanzgericht am 5.5.2019 abgelehnt wurde, da angeblich keine neuen Beweismittel vorgelegt wurden, ist in der Sache selbst, nämlich der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums als fiktiv entnahmebehandelte Grundstücke zu ***Kommanditist-Bf***, keinerlei Entscheidung getroffen worden.

In der weiteren Folge ist daher davon auszugehen, dass die steuerliche Behandlung durch das Finanzamt Österreich in dieser Sache falsch ist. Dies ergibt sich daraus, wie bereits in der oben angeführten Berufung zur Wiederaufnahme angeführt, dass ***Kommanditist-Bf*** alle möglichen dinglichen Rechte einschließlich der fideikommissarischen Substitution besitzt. ***Ehefrau*** kann über diese Liegenschaft keinerlei Verfügungen treffen oder Früchtegewinne erzielen.

Unter Bezugnahme auf die Bestimmungen der Bundeabgabenordnung und der diesbezüglichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum wirtschaftlichen Eigentum ist daher in den einzelnen Besteuerungsabschnitten ab 2013 jeweils zu entscheiden, ob das wirtschaftliche Eigentum bei ***Kommanditist-Bf*** gegeben ist oder nicht.

In Österreich gilt das Prinzip der Abschnittsbesteuerung. Jeder Besteuerungsabschnitt, im Falle der Einkommensteuer ist dies das jeweilige Veranlagungsjahr, ist rechtlich selbstständig zu würdigen, und zwar ob die Verhältnisse, die zu einer bestimmten Art der Besteuerung geführt haben, die bestehenden Tatsachen so vorliegen, dass ein richtiges Besteuerungsergebnis erzielt wird. Rechtsrichtigkeit geht vor Rechtssicherheit.

Der Verwaltungsgerichtshof hat am 18.12.1996 unter der Geschäftszahl 94/15/0151 unter anderem entschieden, dass die Abgabenbehörde nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an eine unrichtige Rechtsauffassung, von der sie bei früheren Veranlagungen ausgegangen ist,

bei späteren Veranlagungen nicht gebunden ist. Bei den Veranlagungssteuern sind infolge des für sie geltenden Abschnittsprinzips die Grundlagen der Besteuerung bei jeder Veranlagung selbständig festzustellen und der Sachverhalt sowie die Rechtslage neu zu prüfen (Hinweis auf Entscheidung vom 4.5.1983, 82/13/0214).

Geht man von diesem Grundsatz aus, so möge das Gericht zunächst für den Besteuerungsabschnitt 2013 und folgende die in der Berufung vom 2.2.2016 vorgebrachten Argumente hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentums rechtlich neu würdigen.

Es ist dies für jeden Besteuerungsabschnitt selbständig zu würdigen, auch im Hinblick auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.12.1996 wie oben erwähnt. Auch in der Entscheidung vom 15.6.2005 unter der Geschäftszahl 2002/13/0104 hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (Hinweis Erkenntnis 19.11.1998, 98/15/0150)

Wendet man diese vom Verwaltungsgerichtshof festgelegten Grundsätze auf den vorliegenden Fall an, so ist man durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht davor geschützt, die falsche Beurteilung des Finanzamtes, die durch die vorangegangene steuerliche Vertretung unbeanstandet geblieben ist, auch in späteren Jahren in falscher Weise fortgeführt werden muss.

Darstellung des Rechtsstandes: In der Bundesfinanzgerichtsentscheidung vom Februar 2019 mit der Geschäftszahl RV/5101099/2016 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Feststellung der Einkünfte 2013 abgelehnt. Die Bescheide wurden von Amts wegen berichtigt. Gegen die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2014 bis 2020 wurden innerhalb der Rechtsmittelfrist Beschwerden eingebracht. Die Beschwerden wurden mit den Beschwerdevorentscheidungen für die Jahre 2014, 2015, 2016, 2017 und 2018 abgelehnt. Dagegen wurde wiederum eine Beschwerde beim Bundesfinanzgericht eingebracht.

Aus meiner Sicht ist für alle erwähnten Jahre das Verfahren offen. Die Begründung, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt, betrifft die falsche rechtliche Würdigung hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentums.

Das Finanzamt hat auf Seite 5 der Beschwerdevorentscheidungen vom 25.1.2021 in seiner Begründung richtig feststellt: „Durch diese quasi-fideikommissarische Substitution iVm dem Fruchtgenussrecht des ***Kommanditist-Bf*** werden zwar die Rechte der „Vorerbin“

Ehefrau an der in ihr Eigentum übertragenen Liegenschaft weitgehend beschränkt, denn ihr steht weder der Fruchtgenuss noch eine wirtschaftliche Dispositionsmöglichkeit alleine zu.“

In allen Berufungen/Beschwerden wurde in einer Tabelle dargestellt, welche Rechte ***Ehefrau*** an dem besagten Grundstück hat/bzw. nicht hat.

Sie hat

- kein Gebrauchsrecht,
- kein Verbrauchsrecht,
- kein Veränderungsrecht,
- kein Belastungsrecht und
- kein Veräußerungsrecht.

Das besagt de facto, dass ***Ehefrau*** keinerlei rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht das Grundstück betreffend besitzt.

Darüber hinaus ist auch noch die Feuerpolizze bezüglich des Gebäudes zugunsten von ***Kommanditist-Bf*** verpfändet, sodass im Falle eines Untergangs des Gebäudes dieser auch noch den Versicherungserlös von der Versicherung bekommen würde, um allenfalls das Gebäude wiederherstellen zu können.

Mit Eintritt der in nächster Zeit erfolgenden fideikommissarischen Substitutionszeitpunktes verliert ***Ehefrau*** auch das formale Eigentum am Grundstück. Sie konnte in den vergangenen Jahren in keiner Weise über das Grundstück und dessen Erträge verfügen.

Sohn des Kommanditist-Bf kann und konnte bis zum Zeitpunkt seines 50. Lebensjahres auch keinerlei Verfügungen bezüglich des Grundstückes durchführen. Er hat auch kein formelles oder wirtschaftliches Eigentum erworben.

Kommanditist-Bf hat zwar das formal im Grundbuch eingetragene Eigentum nicht, aber durch die gesetzten Rechtsakte zu seinen Gunsten (Belastungs- und Veräußerungsverbot, Verpfändung der Feuerversicherungspolizze, mit Ausnahme des Rechts auf Veräußerung des Grundstückes) sämtliche wirtschaftlichen und tatsächlichen Nutzungsrechte. ***Ehefrau*** könnte das theoretische Recht einer Realisierung des Ertrages aus der Veräußerung des Grundstückes zu keinem Zeitpunkt nutzen und wird das auch aus heutiger Sicht in Zukunft nicht können.

Diese Rechtsanschauung wurde aus zivil- und sachenrechtlicher Beurteilung von Rechtsanwalt Dr. Karl Wagner in seinem Gutachten vom 26.1.2016 - auf welches in der Beschwerde vom 30.5.2016 verwiesen und dem Finanzamt dieses als Anlage übermittelt worden ist - bestätigt. Auf Seite 5 des Gutachtens wird ausgeführt, dass das wirtschaftliche Eigentum zweifelsfrei (!) beim Übergeber ***Kommanditist-Bf*** liegt, da ***Ehefrau*** durch die eigentumsrechtlichen Beschränkungen jede wirtschaftliche Disposition genommen worden ist.

Ebenso hat Rechtsanwalt Dr. Rudolf Ganzert in seiner rechtlichen Stellungnahme vom 25.1.2016 - auf welches ebenfalls in der Beschwerde vom 30.5.2016 verwiesen und dem Finanzamt diese als Anlage übermittelt worden ist - zur Verwertbarkeit eines Substitutionsvermögens bei einer fideikommissarischen Substitution in seiner Zusammenfassung festgestellt, dass dem Vorerben hinsichtlich des Substitutionsvermögens nur die Stellung eines formalen Eigentümers zusteht, da dieser nicht berechtigt ist, über das Substitutionsvermögen zu verfügen.

Anhand dieser Ausführungen, welche beide nochmals als Anlage übermittelt werden, ist es undenkbar, der Annahme der Finanzverwaltung, ***Ehefrau*** könnte über das Grundstück verfügen, zu folgen.

Dass das Finanzamt oder die belangte Behörde dennoch das wirtschaftliche Eigentum für ***Kommanditist-Bf*** nicht anerkennt, bleibt mir schleierhaft. Die Begründung gilt für alle Beschwerdevereinscheidungen.

Für die Veranlagungsjahre 2015 bis 2017 wurde Wiederaufnahme des Verfahrens beantragt, da entscheidungsrelevante Sachverhaltselemente (Gutachten von Rechtsanwalt Dr. Wagner sowie Stellungnahme von Rechtsanwalt Dr. Ganzert) zu berücksichtigen sind, die geeignet sind, den Spruch wesentlich zu beeinflussen.

Es wird daher das Gericht ersucht, hinsichtlich meiner Rechtsanschauung über das wirtschaftliche Eigentum, eine Entscheidung zu treffen.

Ich darf daher nochmals darauf verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof am 18.12.1996 unter der Geschäftszahl 94/15/0151 unter anderem entschieden hat, dass die Abgabenbehörde nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an eine unrichtige Rechtsauffassung, von der sie bei früheren Veranlagungen ausgegangen ist, bei späteren Veranlagungen nicht gebunden ist. Bei den Veranlagungssteuern sind infolge des für sie geltenden Abschnittsprinzips die Grundlagen der Besteuerung bei jeder Veranlagung selbständig festzustellen und der Sachverhalt sowie die Rechtslage neu zu prüfen (Hinweis auf Entscheidung vom 4.5.1983, 82/13/0214).

Liegt das wirtschaftliche Eigentum bei ***Kommanditist-Bf***, welcher das Grundstück an die KG vermietet hat, so liegt gemäß § 23 Z 2 Einkommensteuergesetz ein Sonderbetriebsvermögen vor:

„Wirtschaftsgüter, die nicht zum Gesellschaftsvermögen gehören, sondern im Allein- oder Miteigentum eines Gesellschafters stehen und von diesem der Mitunternehmerschaft entgeltlich, unentgeltlich oder auf gesellschaftsrechtliche Grundlage auf Dauer zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung gestellt werden, gehören grundsätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft. Sie bilden sogenanntes Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters“ (siehe Jakom Einkommensteuergesetz 2023, S1226, Randziffer 179).

Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wie oben erwähnt, ersuche ich daher in der Sache selbst, pro Besteuerungsabschnitt ab 2013 eine Entscheidung, ob das wirtschaftliche Eigentum im Sinne der vorgelegten Berufung vom 2.2.2016, in welcher die Gründe für das wirtschaftliche Eigentum ausführlich dargestellt wurden, zu fallen.

Sollte in der Sache selbst keine Entscheidung getroffen werden, wird die Zurückverweisung der Sache an die Finanzbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen beantragt, weil die Finanzbehörde bloß ansatzweise ermittelt hat, da die oben erwähnten rechtsanwaltlichen Stellungnahmen unberücksichtigt geblieben sind.

Die Beantragung auf mündliche Verhandlung sowie auf Urteilsfindung im Rahmen einer Senatsentscheidung bleibt aufrecht.“

Anhang:

Sachen- und zivilrechtlichen Sicht der gegenständlichen Gebäudeentnahme von Dr. Karl Wagner, Wagner Rechtsanwälte GmbH vom 26.1.2016

Stellungnahme Verwertbarkeit des Substitutionsvermögens bei einer fideikommissarischen Substitution durch den Vorerben von Dr. Rudolf M. Ganzert, Ganzert & Partner Rechtsanwälte vom 25.1.2016

Übermittlung der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrags für die Veranlagungsjahre 2014 bis 2018 sowie die Vorhaltsbeantwortung für das Jahr 2019 vom 21.2.2024 der steuerlichen Vertretung **an das Finanzamt Österreich am 21.2.2024** zur Wahrung des Parteiengehörs.

Mündliche Senatsverhandlung vom 21.3.2024

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 21.3.2024 wurde von der steuerlichen Vertretung erneut vorgebracht, dass die fideikommissarische Substitution nicht berücksichtigt

worden sei, obwohl diese im Grundbuch eingetragen sei. Bislang sei der wirtschaftliche Gehalt der beschwerdegegenständlichen Frage nicht ermittelt und die rechtlichen Folgen aus dem wirtschaftlichen Gehalt seien demnach negiert worden.

Im Rahmen der Einvernahme gab die Zeugin ***Ehefrau*** an, sie habe zu keiner Zeit eine Verfügungsmacht über die gegenständliche Liegenschaft ausüben können und sei immer geplant gewesen, dass diese in der Folge auf ***Sohn des Kommanditist-Bf*** übergehen solle.

Beantragt wurde vom steuerlichen Vertreter in der Sache selbst zu entscheiden und das wirtschaftliche Eigentum in den betroffenen Jahren ***Kommanditist-Bf*** zuzusprechen. Im Übrigen wurde auf die schriftlichen Eingaben verwiesen.

Der Behördenvertreter beantragte die Abweisung der Beschwerden und verwies auf sein bisheriges Vorbringen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ***Bf1***, ***FB-Nr.***, besteht aus der seit 29.6.1987 selbständig vertretenden unbeschränkt haftenden Gesellschafterin ***Komplementär*** und dem Kommanditisten ***Kommanditist-Bf***, geb. ***Geb.Dat.***.

Kommanditist-Bf war bis 31.12.2012 alleiniger zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft ***EZ***, Grundbuch ***EZ*** ***GBXY***, bestehend aus dem ***Katasterausmaß***, Grundstücksadresse ***Liegenschaft XY***. Das Gebäude auf dieser Liegenschaft wurde bis zu diesem Zeitpunkt teils an Dritte vermietet und teils von der ***Bf1*** genutzt. Im Ausmaß der Nutzung des Gebäudes durch die KG wurde das Gebäude als Sonderbetriebsvermögen behandelt. Dieser Gebäudeteil wurde seit einer Finanzamtsprüfung im Jahr 1990 als Sachanlage in der Bilanz der ***Bf1*** ausgewiesen. Das Ausmaß der Nutzung wurde bilanziell seit 1990 nicht angepasst.

Mit Notariatsakt vom 16.12.2012 hat ***Kommanditist-Bf*** die Liegenschaft an seine Ehegattin ***Ehefrau*** übergeben. ***Kommanditist-Bf*** behält sich hinsichtlich der gesamten übergebenen Liegenschaft bis zu seinem Ableben die Dienstbarkeit der Fruchtnießung gemäß den Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches vor. Diese Dienstbarkeit ist ohne Zustimmung der Eigentümerin nicht (auch nicht der Ausübung nach) übertragbar. Der Fruchtniesser ist gemäß Punkt „ZWEITENS: Fruchtgenussvorbehalt“ im Sinne von § 512 ABGB (in Rücksicht der auf der Sache haftenden Lasten) und § 513 ABGB (der Erhaltung der Sache) verpflichtet alle Lasten, welche zur Zeit der bewilligten Fruchtnießung mit der dienstbaren Sache verbunden waren, wie zum Beispiel Steuern und Abgaben, aber auch

die Zinsen der auf der Liegenschaft eingetragenen Kapitalien zu tragen und ist der Fruchtnießer auch verbunden, die dienstbare Sache als ein guter Haushälter in dem Stande, in welchem er sie übernommen hat, zu erhalten und aus dem Ertrage die Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen. Den Fruchtnießer treffen auch die Verkehrssicherungspflichten nach den Bestimmungen der Straßenverkehrsordnung. Gemäß Punkt „Drittens: Belastungs- und Veräußerungsverbotsvereinbarung“ verpflichtete sich ***Ehefrau***, die Liegenschaft ohne Zustimmung ihres Ehegatten zu dessen Lebzeiten weder zu veräußern noch zu belasten.

Die Übergabe der Liegenschaft erfolgte unter der Beschränkung des Eigentumsrechtes von ***Ehefrau*** und zwar durch die zugunsten des Sohnes des Übergebers ***Sohn des Kommanditist-Bf***, geboren ***Geb.Dat.***, vereinbarte fideikommissarische Substitution (Nacherbschaft) gemäß „VIERTENS“ des Notariatsaktes vom 16.12.2012. Im Sinne der §§ 608 ff ABGB und § 652 ABGB tritt der Substitutionsfall bei Erreichen des 50sten Lebensjahres von ***Sohn des Kommanditist-Bf*** oder im Falle des früheren Ablebens von ***Ehefrau*** mit deren Todestag ein. Diese fideikommissarische Substitution wird daher erst mit einem dieser Zeitpunkte wirksam und ist ausdrücklich zwischen Übergeber und Übernehmerin vereinbart, dass die Substitution einvernehmlich von beiden Vertragsteilen bis dahin jederzeit noch abgeändert oder auch ganz aufgehoben werden kann. Im Falle der Abänderung oder Aufhebung kann die Substitutionsanmerkung über Antrag der Ehegatten jederzeit grundbücherlich gelöscht werden, ohne dass der vorgesehene Substitutionsberechtigte dies beeinspruchen kann. Der Substitutionsberechtigte ist auch verpflichtet ***Ehefrau*** an der Vertragsliegenschaft ein unentgeltliches und lebenslängliches Fruchtgenußrecht einzuräumen.

Mit Bewertungsstichtag 5.11.2014 wurde von ***SV***, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, am 14.1.2015 ein Bewertungsgutachten über den Verkehrswert der betrieblich genutzten Flächen im Haus ***Liegenschaft XY*** erstellt. Zweck des Gutachtens stellte neben der Ermittlung des Verkehrswertes der betrieblich genutzten Flächen die Vorlage an das Finanzamt dar. Die Bewertung erfolgte nach dem Ertragswertverfahren. Der Verkehrswert der betrieblich genutzten Räume (Fremdenzimmer) der Liegenschaft beträgt gerundet 80.000 Euro.

Durch den Vorgang der Übertragung der Liegenschaft von ***Kommanditist-Bf*** an ***Ehefrau*** wurde im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 vom Finanzamt eine Entnahme des von der ***Bf1*** genutzten Gebäudeteils angenommen. Begründet wurde das Vorliegen der Entnahme damit, dass die Ehefrau von ***Kommanditist-Bf*** nicht an der ***Bf1*** beteiligt war und demnach kein Sonderbetriebsvermögen mehr vorliegt. Als Entnahmezeitpunkt wurde der 31.12.2012 und als Entnahmewert 208.000 Euro basierend auf dem Bewertungsgutachten des Sachverständigen ***SV*** vom 20.3.2015 angenommen. Es wurden folgende steuerliche Feststellung zur Gebäudeentnahme getroffen: *„Herr ***Kommanditist-Bf*** war alleiniger Eigentümer der Liegenschaft ***Liegenschaft XY***, vorgetragen in der ***GB-Eintrag***. Das Gebäude war teil vermietet und teils von der*

*Fa. ***Bf1*** genutzt. ***Kommanditist-Bf*** ist Kommanditist bei der Fa. ***Bf1***. Im Ausmaß der Nutzung des Gebäudes durch dieses Unternehmens stellte das Gebäude Sonderbetriebsvermögen der KG dar. Dieser Gebäudeteil ist seit einer Prüfung im Jahre 1990 in der Bilanz ausgewiesen. Das Ausmaß der Nutzung wurde bilanziell aber nie angepasst. Mit Notariatsakt vom 16.12.2012 hat ***Kommanditist-Bf*** die Liegenschaft an seine Gattin übergeben und hat sich das Fruchtgenussrecht ausbedungen. Mit diesem Vorgang liegt eine Entnahme des von der Fa. ***Bf1*** genutzten Gebäudeteiles vor, da die Übernehmerin nicht an der Fa. ***Bf1*** beteiligt ist und somit kein Sonderbetriebsvermögen mehr gegeben ist. Entnahmezeitpunkt ist der 31.12.2012. Der Wert der gesamten Liegenschaft und des entnommenen Gebäudeteiles wurde von ***SV*** in einem Schätzungsgutachten, datiert vom 5.12.2014 ermittelt. Dieses Gutachten wurde dem Steuerverfahren als Basis zugrunde gelegt und daraus der Teilwert ermittelt. Das Finanzamt ist dabei der Ansicht des Sachverständigen und den Einwänden des steuerlichen Vertreters gefolgt und hat für die Ermittlung des Teilwertes das Ertragswertverfahren anerkannt. Die im Gutachten angesetzte Miete für den Gebäudeteil wurde in der im Mietvertrag mit der Pächterin festgelegten Höhe angesetzt. Dieser Wert ist nicht marktkonform und war anzupassen. Bei der Überleitung auf den Teilwert wurden zusätzlich 3% Anschaffungsnebenkosten angesetzt. Die Wertermittlung ist als Anlage beigefügt. Der Entnahmewert im WJ 2012/13 beträgt 208.000,- Euro. Buchwert liegt keiner mehr vor. Dieser Betrag unterliegt gemäß § 30a (1) EStG dem besonderen Steuersatz von 25%. Bisher wurde die Entnahme tarifversteuert mit 23.331,92 Euro. Dieser Betrag ist aus dem laufenden Verlust auszuscheiden. Der Grund und Boden ist nach § 30a (1) EStG mit dem Buchwert in Höhe von 10.246,87 Euro steuerneutral zu entnehmen und dieser Wert für spätere Verkaufsvorgänge evident zu halten. Der Gesamtwert von Grund und Boden beträgt laut Gutachten mit Ende 2012 168.300 Euro. Umsatzsteuerlich ergeben sich keine Auswirkungen, da der Gebäudeteil weiterhin von Herrn ***Kommanditist-Bf*** in Form des Fruchtgenusses als Vermietungsobjekt genutzt wird.“*

Nach erfolgter Außenprüfung erfolgte die Veranlagung des Feststellungsbescheides von Einkünften gemäß § 188 BAO mit einem Verlust in Höhe von 44.397,66 Euro für das Jahr 2013 unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung am 26.3.2015. Innerhalb der Beschwerdefrist wurde kein Rechtsmittel gegen den Bescheid erhoben. Am 2.2.2016 wurde gegen den Feststellungsbescheid 2013 von der steuerlichen Vertretung (Mandatsübernahme im Jahr 2016) ein Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO gestellt.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Wiederaufnahme ab: „Gemäß § 303 BAO ist für eine Wiederaufnahme des Verfahrens u.a. Voraussetzung, dass neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen. Dazu ist auszuführen, dass der gesamte Sachverhalt bei der Prüfung bekannt war und auch alle Verträge und Vereinbarungen vom Prüfer angesehen und archiviert wurden. Wenn nunmehr seitens des Steuerpflichtigen bzw. seines nunmehrigen Vertreters eine andere

rechtliche Beurteilung erfolgt, so ist dies kein Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens.“

Gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO vom 2.2.2016 für das Veranlagungsjahr 2013 wurde von der steuerlichen Vertretung am 30.5.2016 Beschwerde beim Bundesfinanzgericht erhoben. Die Beschwerde wurde gemäß § 278 BAO mangels Vorliegens eines für die Wiederaufnahme des Verfahrens geeigneten Wiederaufnahmegrundes als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich dieses Verfahrens wird auf RV/5101099/2016 vom 12.2.2019 verwiesen.

Die berichtigten Steuererklärungen und Jahresabschlüsse sowie schriftlichen Anträge für die verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahre 2014 sowie 2018 wurden von der Finanzverwaltung verfahrensrechtlich unter Anwendung von § 299 BAO, die Jahre 2015 bis 2017 verfahrensrechtlich unter Anwendung von § 303 BAO behandelt. Für das Veranlagungsjahr 2019 wurde fristgerecht innerhalb der Rechtsmittelfrist Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid erhoben.

2. Beweiswürdigung

Der relevante Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den elektronisch vorgelegten Aktenteilen sowie Urkunden und sind der Verfahrensablauf sowie der dargestellte Sachverhalt unstrittig.

Strittig ist, ob die Abweisung der Anträge auf Bescheidaufhebung bzw. die Aufhebung der Feststellungsbescheide gemäß § 299 Abs. 1 BAO für die Veranlagungsjahre 2014 und 2018 sowie die Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO für die Veranlagungsjahre 2015 bis 2017 zu Recht ergingen sowie die Höhe der festgestellten Einkünfte für das Veranlagungsjahr 2019.

3. Rechtliche Grundlagen

§ 20 BAO: Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

§ 85 Abs. 2 BAO: Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als

zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

§ 188 Abs. 1 lit. b BAO: Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

§ 272 Abs. 4 BAO: Obliegt die Entscheidung über Beschwerden dem Senat, so können die dem Verwaltungsgericht gemäß § 269 eingeräumten Rechte zunächst vom Berichterstatter ausgeübt werden. Diesem obliegen auch zunächst die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen (§ 85 Abs. 2) und von Aufträgen gemäß § 86a Abs. 1 sowie Zurückweisungen (§ 260), Zurücknahmeerklärungen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1), Gegenstandsloserklärungen (§ 256 Abs. 3, § 261), Verfügungen der Aussetzung der Entscheidung (§ 271 Abs. 1) und Beschlüsse gemäß § 300 Abs. 1 lit. b.

§ 279 Abs. 1 BAO: Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

§ 299 Abs. 1 BAO: Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Abs. 2: Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Abs. 3: Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 303 Abs. 1 BAO: Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

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

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

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

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

4. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Mit den vorliegenden Rechtsmitteln strebt die Beschwerdeführerin die Änderung der durch die Betriebsprüfung im Jahr 2015 rechtskräftig festgestellten Entnahmebesteuerung der gegenständlichen Liegenschaft für das Veranlagungsjahr 2013 sowie die darauf basierende Behandlung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben in den Folgejahren an.

Die steuerliche Vertretung reichte für das Jahr 2014 am 14.7.2016 (Erstbescheid erlassen am 27.4.2016) und für das Jahr 2018 am 18.2.2020 (Erstbescheid erlassen am 11.3.2019) berichtigte Jahresabschlüsse sowie berichtigte Steuererklärungen ein.

Für das Jahr 2014 wurde zusätzlich übermittelt: *„In der Anlage übersende ich Ihnen den berichtigten Jahresabschluss zum 30. Juni 2014 meiner oben bezeichneten Mandantschaft sowie die dazugehörigen Steuererklärungen 2014, da es über FinanzOnline nicht mehr eingebracht werden konnte.“*

Gemäß § 85 Abs. 2 liegen inhaltliche Mängel bei Eingaben vor, wenn gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Im Jahr 2014 hat die Finanzverwaltung das oa Schreiben als Antrag gemäß § 299 BAO gewertet. Gemäß § 299 Abs. 1 letzter Satz hat ein Antrag auf Aufhebung eines Bescheides, falls sich dessen Spruch als nicht richtig erweist, die Bezeichnung des

aufzuhebenden Bescheides sowie die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt, zu enthalten.

Die Finanzverwaltung geht zwar aufgrund der Beilagen davon aus, dass das im Rahmen der gegenständlichen Betriebsprüfung entnommene Grundstück erneut als Sonderbetriebsvermögen qualifiziert wurde, allerdings bestimmt bei der Aufhebung auf Antrag gemäß § 299 BAO die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig hält. Die Sache, über die im Rechtsmittelverfahren gegen den den Antrag abweisenden Bescheid zu entscheiden ist, wird durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (zB VwGH 22.5.2014, 2011/15/0190; 26.11.2014, 2012/13/0123; LVwG NÖ 25.6.2018, LVwG-AV-63/001-2018; BFG 15.4.2019, RV/5101032/2011; 20.4.2021, RV/5101287/2018). Mit welcher konkreten Änderung aber den Vorstellungen des Beschwerdeführers entsprochen wäre, ist dem Schreiben nicht zu entnehmen. Es fehlt an einer Begründung, die in Konnex mit einem konkreten Begehren stehen und dieses untermauern soll.

Allerdings wurden im Laufe des Beschwerdeverfahrens auch von der steuerlichen Vertretung keine Einwände gegen die Behandlung des Verfahrens aufgrund § 299 BAO durch die Finanzverwaltung erhoben und ist demnach grundsätzlich von einer Zustimmung zu dieser verfahrensrechtlichen Vorgehensweise auszugehen.

Nachdem das vorliegende Schreiben im Zusammenhang mit den eingereichten berichtigten Jahresabschluss und Steuererklärungen der steuerlichen Vertretung nicht als mangelfreie Eingabe gewertet werden kann, wäre schon die Behörde zur Erteilung eines Mängelbehebungsauftrages verpflichtet gewesen. Sobald das Verwaltungsgericht für die Erledigung von Bescheidbeschwerden zuständig ist, obliegt diesem die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen; dies etwa, wenn die Abgabenbehörde über eine mangelhafte Beschwerde meritorisch (mit Beschwerdevorentscheidung) abgesprochen hat (§ 85 Rz 19).

Das verfahrensrechtlich zu erschließende Ziel des Parteischrittes der steuerlichen Vertretung war nicht erkennbar (Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO, Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO, Bescheidaufhebung gemäß § 299...) weshalb kein Ermessen hinsichtlich Erteilung eines Mängelbehebungsauftrages in Betracht kam, sondern dieser zwingend vom Bundesfinanzgericht zu erlassen war (VwGH 2.3.2006, 2005/15/0126).

In der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages für die Veranlagungsjahre 2014 und 2018 und 2015 bis 2017 sowie der Vorhaltsbeantwortung für das Veranlagungsjahr 2019 vom 21.2.2024 beantragte die steuerliche Vertretung „die Entscheidung pro Besteuerungsabschnitt ab 2013 ob das wirtschaftliche Eigentum im Sinne der vorgelegten Berufung vom 2.2.2016 (Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2013 gemäß § 303 Abs. 1 BAO), in welcher die Gründe für das wirtschaftliche Eigentum ausführlich dargestellt wurden, zu fällen“.

Über in Rechtskraft erwachsene Entscheidungen darf grundsätzlich nicht mehr in merito, sprich in der Sache entschieden werden. Formelle Rechtskraft bedeutet, dass ein Bescheid durch ordentliche Rechtsmittel (Beschwerde) nicht oder nicht mehr anfechtbar ist (z.B. VwGH 9.9.2013, 2010/17/0274, 0275). Materielle Rechtskraft bedeutet Unwiderrufbarkeit und Unwiederholbarkeit (sh. Ritz, BAO6, § 92 Rz 5).

Über ein und dieselbe Verwaltungssache ist nur einmal rechtskräftig zu entscheiden (ne bis in idem). Mit der Rechtskraft ist die Wirkung verbunden, dass die mit dem Bescheid unanfechtbar und unwiderruflich erledigte Sache nicht neuerlich entschieden werden kann (Wiederholungsverbot). Einer nochmaligen Entscheidung steht das Prozesshindernis der res iudicata entgegen (vgl. VwGH 9.10.1998, 96/19/3364 uva).

Auch im Abgabungsverfahren sind neuerliche (wiederholte) Anträge, denen die materielle Rechtskraft einer bereits vorliegenden Entscheidung entgegensteht, unzulässig (VwGH 18.9.2002, 98/17/0281).

Die Beachtung rechtskräftiger Entscheidungen zählt zu den Grundsätzen eines geordneten rechtsstaatlichen Verfahrens. Wurde eine Entscheidung rechtskräftig, haben alle Parteien dieses rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens einen Rechtsanspruch auf Beachtung der eingetretenen Rechtskraft. Einer nochmaligen Entscheidung (über die Frage, ob ein Entnahmetatbestand vorliegt oder nicht) steht das Prozesshindernis der entschiedenen Sache entgegen (vgl. VwGH 28.4.2017, Ra 2017/03/0027).

Bei der Prüfung des Vorliegens der entschiedenen Sache ist auch vom Verwaltungsgericht von der rechtskräftigen Vorentscheidung auszugehen, ohne deren sachliche Richtigkeit nochmals zu überprüfen. Eine nochmalige Entscheidung widerspricht dem Gedanken, dass der materiellen Rechtskraft grundsätzlich eine Bindungswirkung an eine behördliche Entscheidung folgt (VwGH vom 28.4.2017, Ra 2017/03/0027).

Identität der Sache liegt dann vor, wenn sich gegenüber der früheren Entscheidung weder die Rechtslage noch der wesentliche Sachverhalt geändert hat und sich das neue Parteibegehren im Wesentlichen mit dem früheren deckt (vgl. VwGH 28.4.2017, Ra 2017/03/0027; VwGH 9.8.2016, Ra 2016/16/0057, mwN; oder VwGH 22.02.2006, 2004/17/0028, und die dort zitierte Vorjudikatur).

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist, ob nach der im Veranlagungsjahr 2013 festgestellten und in Rechtskraft erwachsenen Grundstücksentnahme in den Folgejahren 2014 bis 2019 damit im Zusammenhang stehenden Sonderbetriebsausgaben wie Abschreibung für Abnutzung angesetzt werden können. Die Entnahme der gegenständlichen Liegenschaft ist demnach die Sache, sprich die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz im Jahr 2013 gebildet hat (zB VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152). Die Entnahme (die Identität

der Sache) wurde für das Jahr 2013 festgestellt, die Verfahren der Folgejahre 2014 bis 2019 beziehen sich nur auf die Auswirkungen der festgestellten Entnahme der Liegenschaft.

Voraussetzung, ob Betriebsausgaben für ein Sonderbetriebsvermögen steuerlich geltend gemacht werden können – wie dies die beschwerdeführende Partei im Rahmen der gegenständlichen Anträge (§ 299 BAO, § 303 BAO) anstrebt – ist in erster Linie, dass überhaupt tatsächlich ein Sonderbetriebsvermögen vorliegt.

Bis 31.12.2012 war dies unbestritten der Fall. Der Kommanditist der Beschwerdeführerin ***Kommanditist-Bf***, war alleiniger Eigentümer der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft. Das Gebäude hatte er teilweise vermietet, teilweise wurde es von der Beschwerdeführerin genutzt. Der von der Beschwerdeführerin benutzte Teil wurde als Sonderbetriebsvermögen in der Bilanz ausgewiesen und auch steuerlich so behandelt.

Mit Notariatsakt vom 16.12.2012 hat ***Kommanditist-Bf*** die Liegenschaft mit 31.12.2012 an seine Gattin übertragen. Im Rahmen einer durchgeführten Betriebsprüfung wurde vom Finanzamt rechtskräftig festgestellt (Bescheid vom 26.03.2015), dass das Grundstück am 31.12.2012 entnommen wurde und ab diesem Zeitpunkt kein Sonderbetriebsvermögen mehr vorlag.

Das heißt, der Entnahmevergang wurde rechtlich verbindlich und rechtskräftig beurteilt. Die Entscheidung erwuchs in Rechtskraft. Mit dieser Beurteilung („Es liegt kein Sonderbetriebsvermögen mehr vor.“) geht die Rechtsfolge einher, dass das beschwerdegegenständliche Grundstück (das nunmehr kein Sonderbetriebsvermögen mehr darstellt) bei der Feststellung der Einkünfte der Beschwerdeführerin keine Rolle mehr spielt.

Am 2.2.2016 wurde hinsichtlich des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte 2013 die Wiederaufnahme des Verfahrens beantragt. Dieser Antrag wurde vom Finanzamt mangels neuer Tatsachen oder Beweismittel abgewiesen. Die dagegen eingebrachte Beschwerde wurde mit Entscheidung des BFG vom 12.2.2019, RV/5101099/2016, als unbegründet abgewiesen.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass der Entnahmevergang vom 31.12.2012 und die damit verbundenen Rechtsfolgen rechtskräftig beurteilt wurden.

Siehe auch VwGH vom 07.09.2023, Ro 2023/09/0002: „Bei der Prüfung des Vorliegens der entschiedenen Sache ist daher vom rechtskräftigen Vorbescheid auszugehen, ohne die sachliche Richtigkeit desselben nochmals zu prüfen. Identität der Sache liegt dann vor, wenn sich gegenüber dem früheren Bescheid weder die Rechtslage noch der wesentliche Sachverhalt geändert hat und sich das neue Parteibegehren im Wesentlichen mit dem früheren deckt.“

Das bedeutet, es ist weder Aufgabe des Finanzamtes noch des Bundesfinanzgerichtes den Bescheid vom 26.03.2015 auf seine sachliche Richtigkeit zu überprüfen, zumal sich weder die Rechtslage noch der wesentliche Sachverhalt geändert haben. Das „neue“ Parteienbegehren

ist ident mit dem früheren, daran kann auch ein zwischenzeitig eingetretener Wechsel der steuerlichen Vertretung nichts ändern.

Nachdem über die Frage der Entnahmebesteuerung der Liegenschaft im Jahr 2013 das Verfahren bereits abgeschlossen, sowie der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens 2013 vom BFG in RV/5101099/2016 abgewiesen wurde, ohne dass dagegen ein Rechtsmittel erhoben wurde, wurde über diese Rechtsfrage somit abschließend entschieden, wonach sich die Rechtswirkungen des Jahres 2013 auf die Folgejahre erstrecken. Die steuerliche Vertretung bringt jedoch in der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages für die Veranlagungsjahre 2014 bis 2018 sowie in der Vorhaltsbeantwortung für das Jahr 2019 vom 21.2.2024 vor, dass nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung und der diesbezüglichen Rechtsprechung des VwGH zum wirtschaftlichen Eigentum in den einzelnen Besteuerungsabschnitten ab 2013 jeweils zu entscheiden ist, ob das wirtschaftliche Eigentum bei ***Kommanditist-Bf*** gegeben ist:

Es gelte in Österreich das Prinzip der Abschnittsbesteuerung. Jeder Besteuerungsabschnitt, im Falle der Einkommensteuer sei dies das jeweilige Veranlagungsjahr, sei rechtlich selbständig zu würdigen, und zwar ob die Verhältnisse, die zu einer bestimmten Art der Besteuerung geführt haben, sprich die bestehenden Tatsachen so vorliegen, dass ein richtiges Besteuerungsergebnis erzielt werde im Sinne von „Rechtsrichtigkeit geht vor Rechtssicherheit“.

Dem ist zu entgegnen, dass das Prinzip der Abschnittsbesteuerung (Periodenprinzip) lediglich besagt, dass nicht das gesamte Lebenseinkommen eines Steuerpflichtigen, sondern jeweils das Einkommen eines Veranlagungsjahres besteuert wird. Das heißt laufend erhobene Steuern werden in bestimmten Zeitabschnitten periodisch erfasst und schließt ein Besteuerungsabschnitt lückenlos an den vorhergehenden an (im Gegensatz zu einmalig zu erhebenden Steuern). Aufgrund des progressiven Steuertarifs bei der Einkommensteuer ist die Gesamtsteuerbelastung von der Verteilung des Gesamteinkommens auf die einzelnen Jahre abhängig. Nur unter bestimmten Voraussetzungen ist ein Periodenausgleich durch einen Verlustvortrag zulässig (Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht, 5. Aufl. (2023), 4.1. Prinzipien der Einkommensteuer). Das Vorbringen, das Prinzip der Abschnittsbesteuerung sei im Rechtsmittelverfahren anzuwenden, geht demnach im gegenständlichen Verfahren ins Leere und steht dieses Prinzip weder im Zusammenhang mit den Grundprinzipien *res iudicata* / *ne bis in idem* noch diesen entgegen.

Die steuerliche Vertretung bringt das Erkenntnis des VwGH vom 15.12.1994, 94/15/0151 in Bezug auf Treu und Glauben vor, wonach die Abgabenbehörde bei späteren Veranlagungen nicht an eine unrichtige Rechtsauffassung von der sie bei früheren Veranlagungen ausgegangen ist, gebunden sei. In diesem Fall ging es darum, ob eine Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliegt oder nicht. Dies wurde vom Finanzamt zunächst verneint (Befreiungsbestimmung des § 2 Z 11 GewStG). Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung

wurde festgestellt, dass die unter die Befreiungsbestimmung fallende Gepäckträgertätigkeit nur in einem sehr geringen Ausmaß ausgeübt werde und der überwiegende Anteil an den Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit resultiere. In diesem Zusammenhang hat der VwGH ausgesprochen, dass die Abgabenbehörde nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an eine unrichtige Rechtsauffassung, von der sie bei früheren Veranlagungen ausgegangen ist, bei späteren Veranlagungen nicht gebunden ist. Bei den Veranlagungssteuern sind infolge des für sie geltenden Abschnittsprinzips die Grundlagen der Besteuerung bei jeder Veranlagung selbständig festzustellen und der Sachverhalt sowie die Rechtslage neu zu prüfen (Hinweis E 4.5.1983, 82/13/0214).

Daraus ist aber für den gegenständlichen Fall insofern nicht zu gewinnen, als ein Entnahmetatbestand eben nicht bei jeder Veranlagung neuerlich zu überprüfen ist. Es ist im Jahr der Entnahme rechtlich zu würdigen. Diese Würdigung hat dann Wirkung für die Folgejahre. Darüber hinaus ist in dem zitierten Fall das Finanzamt zunächst von einem anderen Sachverhalt ausgegangen, während im gegenständlichen Beschwerdefall der für das Jahr 2013 festgestellte Sachverhalt keine Änderung erfahren hat.

Ebenfalls bezieht sich die steuerliche Vertretung auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.6.2005, 2002/13/0104, wonach der Grundsatz von Treu und Glauben nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schütze. Die Behörde sei vielmehr verpflichtet von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen habe, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass im vorliegenden Verfahren, nicht wie in den beiden angeführten VwGH-Erkenntnissen, weder eine individuelle Vertrauenssituation noch ein Abweichen von einer bestimmten Verwaltungsübung vorliegt:

Nach Treu und Glauben hat jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen und darf sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen, was er früher vertreten hat und worauf andere vertrauen (zB VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265). Gegen Treu und Glauben verstößt etwa die missbräuchliche Ausnutzung von Rechtspositionen oder die bewusst absichtswidrige Auslegung von Parteienerklärungen. Nach der Judikatur des VwGH greift dieses Rechtsprinzip insbesondere dort, wo das Gesetz der Verwaltung bei Ermessensentscheidungen einen Spielraum einräumt (VwGH 29.3.2012, 2008/12/0057). Der Grundsatz von Treu und Glauben setzt demnach grundsätzlich ein individuelles Naheverhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Behörde voraus; nur in einem solchen Fall kann man von einer Vertrauenssituation ausgehen worauf dieser Grundsatz angewendet werden kann (VwGH 8.9.1992, 87/14/0091; 22.6.1993, 93/14/0086; 22.2.1995,

93/15/0040, 2.2.2010, 2007/15/0253). Nach Auffassung des VwGH kann daher eine aus dem Grundsatz von Treu und Glauben folgende Bindung an eine erteilte Auskunft nur für jene Behörde im Verhältnis zur konkret betroffenen Person gelten, die eine entsprechende Auskunft oder Zusage erteilt hat. Im vorliegenden Verfahren wurde allerdings in keinem verfahrensgegenständlichen Jahr eine Auskunft von der Behörde an die Beschwerdeführerin erteilt, an welche sie sich in weiterer Folge nicht gehalten hat. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass auch im Jahr 2013 unstrittig von der Finanzverwaltung keine Auskunft im Rahmen der Betriebsprüfung erteilt wurde, welche in den Folgejahren von der Behörde widerrufen wurde.

Wie von der steuerlichen Vertretung vorgebracht hindert der Grundsatz von Treu und Glauben die Behörde nicht, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung oder Tatsachenwürdigung später abzugehen, und zwar auch zu Lasten des Steuerpflichtigen (u.a. VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104). Aus einer mit den Rechtsvorschriften nicht in Einklang stehenden Verwaltungsübung kann ein Recht auf Beibehaltung dieser Übung nicht abgeleitet werden. Der Umstand, dass etwa bei einer abgabenbehördlichen Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabenschuldners nicht beanstandet wurde, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 11.5.2000, 99/16/0034). Ein Abgehen von einer ständigen (aber gesetzwidrigen) Verwaltungsübung wird nur dann als Verstoß gegen Treu und Glauben gewertet, wenn besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung unbillig erscheinen lassen (zB VwGH 27.6.1991, 90/13/0156; 9.7.1997, 96/13/0185; 26.6.2002, 98/13/0013, 15.9.2011, 2011/15/0126).

Allerdings ist dies in den Veranlagungsjahren 2014 bis 2019 nicht geschehen und ist die Finanzverwaltung nicht von ihrer im Jahr 2013 erkannten Rechtsauffassung und Tatsachenwürdigung abgegangen. Es liegt kein (unbegründetes) Abweichen von einer einmal eingenommenen Auffassung in den beschwerdegegenständlichen Jahren vor, womit auch keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegen kann.

Aufgrund der o.a. Erläuterungen hätte die Finanzverwaltung aufgrund der im Jahr 2013 entschiedenen Sache und der darauf basierenden Rechtswirkungen die beschwerdegegenständlichen Anträge anstatt diese abzuweisen diese zurückweisen müssen (BFG vom 25.9.2019, RV/2100866/2019). Ein Anbringen ist zurückzuweisen, wenn es unzulässig ist (VwGH 26.6.2003, 2003/16/0030). Eine Unzulässigkeit liegt zB bei entschiedener Sache (res judicata) vor.

Veranlagungsjahr 2014

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid vom 30.7.2020 den Antrag auf Aufhebung des Feststellungsbescheides 2014 als unbegründet abgewiesen, wodurch die Beschwerdeführerin aber keinen Rechtsnachteil erlitten hat, da die Beschwerdeführerin nicht

schlechter gestellt wurde als durch eine Zurückweisung. Mit der vorliegenden Entscheidung erfolgt die Abänderung des Spruches des angefochtenen Bescheides dahingehend, dass das Bundesfinanzgericht nicht mehr eine Abweisung, sondern eine Zurückweisung ausspricht. Eine solche Abänderung liegt im Rahmen der Änderungsbefugnis gemäß § 279 BAO (vgl. dazu Ritz, BAO6, § 279 Tz 14 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

In Bezug auf die entschiedene Sache und deren Rechtswirkungen aus dem Veranlagungsjahr 2013 wird auf die oben angeführten Erläuterungen verwiesen.

Veranlagungsjahre 2015 bis 2017

Wie für das Veranlagungsjahr 2014 ist die Beschwerde für die Veranlagungsjahre 2015 bis 2017 zurückzuweisen. Die Finanzverwaltung hätte aufgrund der im Jahr 2013 entschiedenen Sache und der darauf basierenden Rechtswirkungen die Anträge anstatt diese abzuweisen diese zurückweisen müssen. Dazu sei auf das Erkenntnis des BFG vom 25.9.2019, RV/2100866/2019 sowie die Ausführungen unter Veranlagungsjahr 2014 verwiesen sowie gelten die Erläuterungen betreffend res iudicata sinngemäß.

Lediglich der Vollständigkeit halber ist anzumerken, sollte man davon ausgehen, dass keine res iudicata vorliegen würde, wäre den Wiederaufnahmeanträgen auch aus folgenden Gründen kein Erfolg beschieden: das Wiederaufnahmeverfahren hat nicht den Zweck, „allfällige Versäumnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren zu sanieren, sondern es soll die Möglichkeit bieten, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen“ (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0209). Dabei ist bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Dies bedeutet für die Tauglichkeit der erhobenen Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren, dass der Beschwerdeführerin zunächst die Tatsache der fideikommissarischen Substitution gar nicht bekannt gewesen sein hätte dürfen.

Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung sei weiters anzumerken, dass die Einreichung des Schreibens vom 18.2.2020 sowie die berichtigten Steuererklärungen der steuerlichen Vertretung von der Finanzverwaltung für die Jahre 2015 bis 2017 als Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO gewertet wurden. Im Laufe des Beschwerdeverfahrens wurden auch von der steuerlichen Vertretung keine Einwände gegen die Behandlung des Verfahrens aufgrund § 303 Abs. 1 BAO durch die Finanzverwaltung erhoben und ist demnach grundsätzlich von einer Zustimmung zu dieser verfahrensrechtlichen Vorgehensweise auszugehen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei wegen neu hervorgekommen Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren wiederaufgenommen werden.

Hinsichtlich des zwingend zu erlassenden Mängelbehebungsauftrages ebenso für die Jahre 2015 bis 2017 (wonach die Beschwerdeführerin aufgefordert wurde die Tatsachen oder Beweismittel welche im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind darzulegen) sei auf die Ausführungen unter Veranlagungsjahr 2014 verwiesen.

Ob im wiederaufzunehmenden Verfahren die bekannten Tatsachen und Beweismittel richtig beurteilt wurden, also ob vielleicht auf Grund dieser Tatsachen und Beweismittel kein Abweisungsbescheid ergehen hätte dürfen, ist im Wiederaufnahmeverfahren nicht zu beurteilen (BFG vom 05.06.2023, RV/7101089/2021).

Entschiedene Sache, also Identität der Verwaltungssache, über die bereits mit einem formell rechtskräftigen Bescheid abgesprochen wurde, liegt dann vor, wenn einerseits weder in der Rechtslage noch in den für die Beurteilung des Parteienbegehrens maßgeblichen tatsächlichen Umständen eine Änderung eingetreten ist und sich andererseits das Parteibegehren im Wesentlichen mit dem früheren deckt (vgl. Ritz/Koran, BAO, 7.A., § 303 Rz 13 unter Hinweis auf VfGH 25.9.1996, B 4016/95; VwGH 17.9.2009, 2009/07/0045; 23.11.2009, 2007/03/0059; 13.12.2010, 2010/10/0213; 26.6.2012, 2009/11/0059).

Der Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit b BAO fordert, dass (entscheidungsrelevante) Tatsachen oder Beweismittel im (abgeschlossenen) Verfahren neu hervorkommen. Gemeint ist, in jenem Verfahren, das bereits durch Bescheid abgeschlossen ist (vgl. Ritz/Koran, BAO, 7.A., § 303 Rz 46). Die Wendung "im abgeschlossenen Verfahren" beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, mwN).

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der Entscheidung gelangen hätte können, die nunmehr in einem wiederaufgenommenen Verfahren erlassen werden soll (vgl. Ritz/Koran, BAO, 7.A., § 303 Rz 46 unter Hinweis auf VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135; 22.12.2011, 2010/15/0192). Die fideikommissarischen Substitution war bereits aufgrund des Notariatsaktes vom 16.12.2012 der Finanzverwaltung im Rahmen der Betriebsprüfung bekannt.

Voraussetzung für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) ist des weiteren, dass es sich um eine für die Partei neu hervorgekommene Tatsache handelt (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0071). Selbst wenn es sich für das Finanzamt um neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel handeln würde, ist nicht ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin von diesen im wiederaufzunehmenden

Verfahren keine Kenntnis gehabt hat. Das umfangreiche Vorbringen der steuerlichen Vertretung im Hinblick auf die fideikommissarische Substitution und die vorgelegten Beweismittel datieren alle vor dem 25.8.2020.

In der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages für die Veranlagungsjahre 2014 und 2018 und 2015 bis 2017 sowie der Vorhaltsbeantwortung für das Veranlagungsjahr 2019 vom 21.2.2024 als auch im behördlichen Verfahren wurden keine Tatsachen vorgebracht, welche auf ein Vorliegen von relevanten Sachverhaltsänderungen zu prüfen gewesen wären. Im gegenständlichen Fall wurden von der steuerlichen Vertretung auch keine wesentlichen neuen, die Rechtskraft durchbrechenden geeigneten Umstände dargelegt. Auch die geltend gemachten Umstände stellen keine wesentliche Änderung der Sachlage dar. Es deckt sich das Parteienbegehren mit dem im Wiederaufnahmeantrag gestellten Vorbringen aus dem Jahr 2013.

Vorgebracht wurden in der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages von der steuerlichen Vertretung am 21.2.2024 lediglich die Gutachten „Sachen- und zivilrechtlichen Sicht der gegenständlichen Gebäudeentnahme“ von Dr. Karl Wagner, Wagner Rechtsanwälte GmbH vom 26.1.2016 sowie die Stellungnahme „Verwertbarkeit des Substitutionsvermögens bei einer fideikommissarischen Substitution durch den Vorerben“ von Dr. Rudolf M. Ganzert, Ganzert & Partner Rechtsanwälte vom 25.1.2016.

Tatsachen sind allerdings ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094). Keine Wiederaufnahmegründe sprich keine Tatsachen sind etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselemente.

Als neu hervorgekommene Beweismittel können auch keine nach eingetretener Rechtskraft (weder für das Jahr 2013 noch für die Jahre 2015 bis 2017) erstellten Sachverständigengutachten im Hinblick auf zivilrechtliches Eigentum gewertet werden. Beide Gutachten beziehen sich nicht auf Befundergebnisse, welche für die Entnahmebesteuerung im Jahr 2013 oder für die Jahre 2015 bis 2017 relevante, nicht vollständig bekannte Tatsachen in den abgeschlossenen Verfahren betrifft. Die Gutachten stützen sich somit nicht auf Tatsachen, die „neu hervorgekommen sind“ und kommen diese Gutachten demnach nicht als Wiederaufnahmsgründe in Betracht.

Ergänzend sei erwähnt, dass die o.a. Gutachten unter anderem dem BFG bereits im Verfahren RV/5101099/2016 zur Kenntnis gebracht wurden. Auch in diesem Verfahren zur Wiederaufnahme des Jahres 2013 wurde ausgesprochen, dass keine Gründe zur Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO bestehen.

Veranlagungsjahr 2018

Ebenso wie für das Veranlagungsjahr 2014 ging die Finanzverwaltung für das Jahr 2018 bei dem Antrag der steuerlichen Vertretung vom 18.2.2020 von einem Antrag im Sinne des § 299 BAO aus. Im Zuge dessen wurden wie in den Vorjahren im Laufe des Beschwerdeverfahrens von der steuerlichen Vertretung keine Einwände gegen die Behandlung des Verfahrens aufgrund § 299 BAO durch die Finanzverwaltung erhoben und ist demnach von einer Zustimmung zu dieser verfahrensrechtlichen Vorgehensweise auch im Jahr 2018 auszugehen. Am 3.8.2020 wurde der Erstbescheid für das Jahr 2018 aufgehoben und mit Feststellungsbescheid vom 3.8.2020 neu festgesetzt.

Dem Antrag der steuerlichen Vertretung vom 25.8.2020 auf Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2018 wurde zwar stattgegeben, allerdings nicht im Sinne der Beschwerdeführerin. Die Aufhebung des Feststellungsbescheides erfolgte aufgrund der Unrichtigkeit im Zusammenhang mit dem Ansatz der Afa iHv 1.308,17 Euro als Sonderbetriebsausgabe. Das Beschwerdebegehren der steuerlichen Vertretung war ebenfalls wie in den Vorjahren im Jahr 2018 darauf gerichtet, das gegenständliche Grundstück als Sonderbetriebsvermögen zu qualifizieren. Voraussetzung dafür wäre wie in den vorangegangenen Jahren ab 2014, den rechtskräftig festgestellten Entnahmetatbestand anders zu beurteilen, was aufgrund der entschiedenen Sache und deren Rechtswirkung auf die Folgejahre nicht anwendbar ist. Die entsprechende Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Veranlagungsjahr 2019

Für das Jahr 2019 wurde von der steuerlichen Vertretung innerhalb der Rechtsmittelfrist von einem Monat nach Zustellung des Bescheides vom 10.2.2021 fristgerecht am 4.3.2021 Beschwerde erhoben. In der Begründung wurde ebenfalls wie in den Vorjahren Bezug auf das nicht verfahrensgegenständliche Jahr 2013 und die nach der Betriebsprüfung für den Zeitraum 2013 in Rechtskraft erwachsenen Entnahmebesteuerung der gegenständlichen Liegenschaft unter Berufung auf das ***Kommanditist-Bf*** zukommende wirtschaftliche Eigentum genommen.

Wie bereits ausführlich dargelegt greift ebenso im Jahr 2019 der Grundsatz ne bis in idem / res iudicata als eine der grundlegenden Säulen der österreichischen Verfahrensrechtsordnung, wonach in ein und derselben rechtskräftig abgeschlossenen Verwaltungssache nicht zweimal entschieden werden darf. Die diesbezüglich für die Vorjahre dargelegten Erläuterungen gelten sinngemäß für das Jahr 2019.

Die Beschwerde ist für das Veranlagungsjahr 2019 gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 279 BAO als unzulässig zurückzuweisen. Die Finanzverwaltung hätte aufgrund der im Jahr 2013 entschiedenen Sache und der darauf basierenden Rechtswirkungen die Beschwerde zurückweisen müssen anstatt diese abzuweisen. Ein Anbringen ist zurückzuweisen, wenn es unzulässig ist (VwGH 26.6.2003, 2003/16/0030). Eine Unzulässigkeit liegt zB bei entschiedener

Sache (res iudicata) vor. Dazu sei auf das Erkenntnis des BFG vom 25.9.2019, RV/2100866/2019 und die Ausführungen unter Veranlagungsjahr 2014 verwiesen sowie gelten die Ausführungen betreffend res iudicata sinngemäß.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis sowie einen Beschluss 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 vorliegenden Beschwerdeverfahren liegt keine Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das Erkenntnis weder von der Rechtsprechung des VwGH abweicht noch fehlende oder uneinheitliche Rechtsprechung des VwGH im Zusammenhang mit der Behandlung einer rechtskräftig entschiedenen Sache (res iudicata / ne bis in idem) vorliegt.

Linz, am 21. März 2024