

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch AT Tax Advisory & Trustee Steuerberatung GmbH, Rudolfsplatz 9, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 11. Februar 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 17. Jänner 2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2017, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2017 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt. Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist als Kommanditgesellschaft im gewerblichen Grundstückshandel tätig, die für die Jahre 2011 bis 2017 ihren Gewinn durch

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte, da sie die Buchführungsgrenzen des UGB nicht überschritt.

1. abgabenbehördliche Prüfung:

1.1 allgemeiner Sachverhalt:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2011 bis 2017 wurde in Tz. 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgestellt, dass bei der Bf. als beschwerdeführende KG das Erzielen steuerlicher Vorteile aus Grundstücksgeschäften im Vordergrund stehe. Somit unterliege gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 der erwirtschaftete Verluste 2011 dem Verlustverwertungsgebot und könne nur mit zukünftigen Gewinnen der gleichen Einkunftsquelle gegengerechnet werden.

Insbesondere würden Verluste aus der Anschaffung von 15 Grundstücken (Wohnungen als Umlaufvermögen) in den Jahren 2011 bis einschließlich März 2012 infolge der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sofort im Gründungsjahr 2011 und im Jahr 2012 zu entsprechenden Verlusten führen. Da das Erzielen von steuerlichen Vorteile offen beworben und im Vordergrund stehe, seien diese Verluste gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 weder ausgleichs- noch vortragsfähig.

Aufgrund des gewerblichen Grundstückshandels befinden sich die in Rede stehenden Grundstücke im Umlaufvermögen der Bf., da diese wieder für den Verkauf bestimmt seien.

Die Bf. wurde mit 24.11.2011 durch Eintragung ins Firmenbuch gegründet. Unbeschränkt haftender Gesellschafter zum Zeitpunkt der Gründung sei ***Name1***, geb. ***GebDatum1***, als Kommanditist sei die ***AA-GmbH*** mit einer Kommanditeinlage iHv € 100,00 eingetragen. Den Geschäftszweig bilde lt. Eintragung im Firmenbuch die Immobilienverwaltung.

Mit 24.12.2011 sei im Firmenbuch eine Erhöhung der Kommanditeinlage auf EUR 778.100,00 eingetragen worden, welche durch die ***AA-GmbH*** treuhändig für 21 weitere natürliche Personen als Gesellschafter gehalten worden seien. Bei der ***AA-GmbH*** Vermögenstreuhandgesellschaft handle es sich um ein Tochterunternehmen, der Geschäftsanteile zur Gänze (100%) von der ***Bank1*** gehalten werden. Die Treuhandverträge seien seitens der ***AA-GmbH*** von ***H.T.*** und ***A.P.*** unterfertigt worden.

Im Gründungsjahr 2011 seien von der beschwerdeführenden KG 14 Wohnungen und im März 2012 eine weitere Wohnung durch die nachstehenden Gesellschaften erworben worden:

1. ***RT-GmbH***

2. ***TH-GmbH***
3. ***G-GmbH***
4. ***CO-GmbH***
5. ***TI-GmbH***
6. ***AA-GmbH***
7. ***HS-GmbH***

Aufgrund der Beteiligungsverhältnisse sei in direkter oder indirekter Linie eine Verflechtung der vorstehenden Gesellschaften mit der ***Bank1*** bzw. der ***C-GmbH*** gegeben, sodass seitens der BP von einem Naheverhältnis zwischen diesen Gesellschaften ausgegangen worden sei.

Im Anhang zum Konzernabschluss für das Geschäftsjahr 2011 der ***Bank1*** sei auf den Seiten 44 und 45 nachzulesen, dass es sich bei der Bf. um ein nahestehendes Unternehmen handle. Die im Jahre 2011 getätigten Liegenschaftsankäufe seien mit EUR 778.200,0 an Eigenkapital und zu EUR 1.454.000,00 mit Fremdkapital finanziert worden.

Die aus Käufen von Wohnungen entstandenen Verluste seien mittels Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2017 entsprechend den kapitalistischen Beteiligungen zugewiesen worden.

Da die Immobilien noch im Jahre 2011 zahlungswirksam erworben worden seien, haben diese zahlungswirksamen Anschaffungen aufgrund der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung im Jahr 2011 zu einem Verlust geführt.

Die aus den Käufen von 14 Grundstücken (Wohnungen) im Jahre 2011 entstandenen Verluste seien entsprechend den kapitalistischen Beteiligungen mittels eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO zugewiesen worden. Seit Gründung der Bf. im Jahre 2011 habe sich die geschäftliche Tätigkeit wie folgt entwickelt:

Jahr:	Anzahl erworb. Grundstücke:	Anzahl verkaufte Grundstücke:	steuerliches Ergebnis:
2011	14	0	- 2.120.455,42
2012	1	2	39.620,49
2013	0	1	58.116,45
2014	0	1	389.294,60
2015	0	1	223.757,19
2016	0	1	74.438,98
2017	0	0	- 24.804,50
Σ	15	6	- 1.360.032,21

Unter „erworbene Grundstücke“ seien alle im betreffenden Geschäftsjahr angeschafften und grundbücherlich eingetragenen Grundstücke (Wohnungen) zu verstehen. „Verkaufte Grundstücke“ seien die im betreffenden Geschäftsjahr veräußerten Grundstücke (Wohnungen).

Insbesondere seien die im Jahre 2011 geltend gemachten Verluste aufgrund der damaligen Rechtslage möglich gewesen, da bei gewerblichem Grundstückshandel die entstandenen Aufwendungen bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 sofort ertragsmindernd geltend gemacht werden konnten. Ab 01.04.2012 sei dies erst mit dem Zeitpunkt des Verkaufes möglich gewesen, weshalb nur der Saldo in die steuerliche Bilanz einfließe.

Mit Stichtag 31.12.2017 seien 9 Grundstücke (Wohnungen) im Besitz der Bf. gewesen. Neben der treuhändig gehaltenen Investition des Kommanditisten, ***AA-GmbH***, sei das Unternehmen der Bf. fremdfinanziert. Die Kontoführung erfolge durch die ***Bank1***, bei welcher auch der unbeschränkt haftende Gesellschafter, ***Name1***, von 18.01.2010 bis 30.12.2014 angestellt gewesen sei.

Aufgrund mehrerer Sachverhalte in ähnlich gelagerten Fällen sei davon auszugehen, dass nur im 1. Jahr hohe Verluste entstanden seien, da in jedem Jahr (seit 2004) neue KGs gegründet worden seien.

Nach Inkrafttreten des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 ab 1.4.2012 seien keine neuen KGs mehr gegründet worden, wofür die Änderung des § 4 Abs. 3 EStG 1988 ab 01.04.2012 offenkundig sei:

„Bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder der Einlagewert von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen. Grund und Boden ist in die Anlagekartei gemäß § 7 Abs. 3 aufzunehmen.“

Dadurch sei es nicht mehr möglich, die Betriebsausgaben für die Anschaffung von Immobilien im Anschaffungsjahr sofort geltend zu machen. Somit sei der durch die BP unterstellte Zweck der Immobilienhandel-KGs nicht mehr zu erreichen.

Um den Anschein zu wahren, dass es sich um gewerblichen Grundstückshandel handle, werden nach den Feststellungen der BP in den Jahren nach Gründung der Gesellschaft vereinzelt Wohnungen gekauft bzw. verkauft.

Von Seiten der Finanzverwaltung sei es zu keiner Überprüfung der Verluste gekommen, da die Erklärungsabgabe und Bescheiderlassung zur Gänze elektronisch und automatisationsunterstützt erfolgte und keine Risikokennzahlen angesprochen worden seien.

Im Zuge einer *Hausdurchsuchung* am 29.04.2015 seien zudem elektronische Unterlagen bezüglich der steuerschonenden Beendigung einer Gesellschaft gefunden worden. In diesen Berechnungen sei ein *Szenario* durchgespielt worden, welches einen begünstigten Steuersatz vorsehe, wenn zwischen der Beendigung der Erwerbstätigkeit und der Auflösung der KG nicht mehr als 6 Monate liegen und die Beteiligung überdies mehr als 7 Jahre bestanden habe. Die Berechnung dieser Prognose gehe von der Annahme steuerlicher Gutschriften in den verlustreichen Jahren aus. Somit seien Steuerersparnisse geplant worden.

Mit einem Schreiben vom 8. November 2012 sei auch noch auf die Möglichkeit der Hereinnahme eines neuen Gesellschafters in Form einer Kapitalgesellschaft offeriert worden. Dadurch

„[...] besteht jedenfalls die Möglichkeit, dass die Besteuerung hinausgeschoben wird. Insbesondere besteht die Chance, dass die laufenden Ergebnisse aus den Wohnungsverkäufen nunmehr nur mit einem geringeren Anteil besteuert werden. [...]“.

Auch dies unterstütze die Ansicht der BP, dass die KGs lediglich zum Zwecke der Ausnutzung von steuerlichen Vorteilen gegründet worden seien.

Aufgrund der Tatsache, dass der unbeschränkt haftende Gesellschafter, *****Name1*****, zum Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft im Angestelltenverhältnis zur *****Bank1***** gestanden und die Räumlichkeiten der KGs nur auf dem Papier am Standort der *****Bank1***** liegen, sei von einer gezielten Steuerung der Ergebnisse, vor allem der Verluste in den ersten beiden Jahren, auszugehen.

1.2 Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht:

Aus Sicht der BP sei die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO verletzt worden. Die in Form einer Beteiligung als Kommanditist bei einer KG angebotene Investitionsmöglichkeit, deren treuhändiges Halten durch die *****AA-GmbH***** bei der *****Bank1***** allgemein angeboten worden sei, stelle das Erzielen steuerlicher Vorteile in den Vordergrund. Diese Tatsache unterliege dem Verlustverwertungsverbot des § 2 Abs. 2a EStG 1988, wonach der ausgewiesene Verlust auf die Wartetaste zu legen sei.

Die Tatsache der Bewerbung des steuerlichen Vorteils sei ein für die Abgabenerhebung bedeutsamer Umstand und demgemäß entsprechend offenzulegen gewesen.

1.3 hinterzogene Abgabe:

Der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG mache sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine

Abgabenverkürzung bewirke (vgl. VwGH 5.3.1990, Zl. 88/15/0048). Somit ergebe sich gemäß § 207 Abs. 2 BAO die Verjährungsfrist von 10 Jahren.

Abgabenhinterziehung erfordere ein vorsätzliches Handeln. Vorsätzliches Handeln beruhe nach ständiger Rspr des VwGH zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, sei aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen und in der Begründung entsprechend darzulegen seien (vgl. VwGH 28.11.2007, 2007/15/0165 mwN; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 207).

Nach der Rechtsprechung des VwGH sei bereits bei einer gezielt gewählten Gestaltung, bei welcher ein wirtschaftliches Risiko ausgeschlossen sei und dies zu ungerechtfertigten (und steuerlich nicht anzuerkennenden) Verlustzuweisungen führe, auf vorsätzliches Handeln zu schließen (vgl. VwGH 16.12.1999, Zl. 97/15/0167). Somit ergebe sich auch im abgeleiteten Bescheid eine vorsätzlich hinterzogene Abgabe.

1.4 Liebhaberei:

Es handle sich gemäß § 1 Abs. 1 LVO um eine Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle. Der Gewerbebetrieb sei nachweislich auf einen Gesamtgewinn ausgerichtet und das Erscheinungsbild entspricht einem vergleichbaren Betrieb im Immobilienhandel (vgl. VwGH 20.11.1996, Zl. 89/13/0259).

1.5 Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988:

Gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 seien negative Einkünfte aus einer Beteiligung an Gesellschaften weder ausgleichsfähig noch vortragsfähig, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund stehe. Von einem im Vordergrund stehenden steuerlichen Vorteil sei jedenfalls dann auszugehen, wenn das Eingehen der Beteiligung

*„mit Steuervorteilen aus einem zu erwartenden Beteiligungsverlust beworben werde“
(s. Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 2).*

Ziel der Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 sei es, dass Verluste aus Betätigungen, bei denen in erster Linie die Erzielung von steuerlichen Vorteilen im Vordergrund stehe, nicht mehr mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können (vgl. EB zum StRefG, BGBl I 28/1999; dazu weiters im Bericht des Finanzausschusses zum StRefG 2000:

„Verlustbeteiligungsmodellen soll durch neue Maßnahmen begegnet werden und soll ein generelles Verlustausgleichsverbot für Beteiligungsmodelle geschaffen werden, bei denen das Erzielen eines Steuervorteils im Vordergrund stehe“. Zweck der Regelung sei es, unerwünschte Steuergestaltungen, die zu Budgetausfällen führen, zu vermeiden.

Im Zuge der Hausdurchsuchung der ***Bank1*** am 29.04.2015 seien sowohl eine PowerPoint-Präsentation, als auch ein Konzept zum Immobilienhandel in einer Personengesellschaft gefunden worden, in denen sich u.a. folgende Begründung finde:

WARUM ZEICHNET EIN ANLEGER EINE BETEILIGUNG“

„Möglichkeit der steuerlichen Verwertung von negativen Einkünften zur Reduzierung der Einkommensteuer“

Auf derselben Seite erfolge eine Berechnung der Steuerersparnis. Allerdings sei ein „öffentliches Angebot“ iSd § 97 EStG für das Vorliegen eines allgemeinen Angebots nicht erforderlich (vgl. Laudacher in Jakom, EStG, § 2, Rz. 152).

Insgesamt seien in dieser Beteiligungsform 32 Kommanditgesellschaften gegründet worden, was ein Indiz für das allgemeine Angebot darstelle, da nicht immer die gleichen Personen an den KGs beteiligt seien. In allen Fällen sei der Firmensitz der KGs auch der Sitz der ***Bank1***.

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

In Bezugnahme des § 2 Abs. 2a EStG 1988 unterliege der erwirtschaftete Verlust somit dem Verlustverwertungsverbot und könne nur mit zukünftigen Gewinnen der gleichen Einkunftsquelle gegengerechnet werden. In folgender Aufstellung werde die kumulierte Wartetaste aufgrund der erklärten Überschüsse/Fehlbeträge aufgezeigt:

Jahr:	Einkünfte GW-Betrieb:	Wartetaste kumuliert:
2011	- 2.120.455,42	- 2.120.455,42
2012	39.620,49	- 2.080.834,93
2013	58.116,45	- 2.022.718,48
2014	389.294,60	- 1.633.423,88
2015	223.757,19	- 1.409.666,69
2016	74.438,98	- 1.335.227,71
2017	- 24.804,50	- 1.360.032,21

In der Spalte „Wartetaste kumuliert“ werden die Überschüsse gegen die Verluste gerechnet und gebe den jeweils im Jahr zu erklärenden Wartetastenverlust gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 an.

1.6 Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO:

Nach der Rechtsprechung des VwGH sei maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157; Ritz, BAO, § 303).

Im vorliegenden Fall hätte nach den Feststellungen der BP eine *Offenlegung der Bewerbung steuerlicher Vorteile* stattfinden müssen. Diese neuen Tatsachen seien somit zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Behörde nicht bekannt gewesen.

Die neu hervorgekommenen Tatsachen würden sich auf Dokumente gründen, welche im Zuge der Hausdurchsuchung am 29. April 2015 in den Räumlichkeiten der ***Bank1*** gefunden, deren Adresse zugleich auch Firmensitz der Kommanditgesellschaft sei. Hierzu werde auf die Beilagen der Fußnote 6 verwiesen.

Feststellungen nach § 188 BAO unterliegen zwar keiner Verjährung, sie seien aber wirkungslos, wenn die Festsetzungen abgeleiteter Abgaben infolge des Eintritts der Festsetzungsverjährung gemäß §§ 207ff BAO nicht mehr zulässig sei. Demgemäß habe im Hinblick auf die Regelung des § 207 Abs. 2 BAO ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO auch darüber abzusprechen, inwieweit vom Feststellungsbescheid abgeleitete Abgaben hinterzogen worden seien bzw. sein können (vgl. § 207 Anm. 17, 18; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 188).

Aufgrund der in Punkt 1.3 angeführten Erläuterung sei für die Abgabenbehörde die vorsätzliche Tatverwirklichung einer Abgabenhinterziehung gegeben. Somit sei auch im abgeleiteten Einkommensteuerbescheid gemäß § 207 Abs. 2 BAO eine Erstreckung der Verjährungsfrist auf 10 Jahre gegeben.

2. Beschwerde vom 11. Februar 2019

2.1 Mangelhaftigkeit der Feststellungen der BP:

A. für den Bescheidspruch irrelevante Ausführungen bzw. Fehler der BP:

Die ***HS-GmbH*** sei im Zeitpunkt der Unterfertigung des Kaufvertrages weder direkt noch indirekt ein Tochterunternehmen der ***Bank1*** oder der ***C-GmbH*** gewesen.

Die von der BP durchgeführten Ermittlungen des Sachverhaltes seien einseitig und mangelhaft und würden teilweise auf reinen Vermutungen basieren, die jeder Lebenserfahrung widersprechen.

In Tz 2, Absätze 4 bis 6 gehe die BP aufgrund der direkten und indirekten Beteiligungsverhältnisse von einem Naheverhältnis der liegenschaftsverkaufenden Gesellschaften mit der ***Bank1*** bzw. der ***C-GmbH*** (gemeint sei wohl die ***C-SE***) aus. Es habe kein Naheverhältnis bestanden, das Einfluss auf die ImmobilienTransaktionen an einen fremden Dritten, die Bf. bzw. deren Treugeber-Kommanditisten gehabt hätte. Eine allfällige Überprüfung der Fremdüblichkeit habe ausschließlich zwischen wirtschaftlichem Käufer (im vorliegenden Fall die Kommanditisten) und Verkäufer zu erfolgen. Die Beziehungen zwischen ***C-SE*** und ***Bank1*** seien daher vollkommen irrelevant.

Es sei korrekt, dass das Girokonto der Bf. bei der ***Bank1*** geführt worden sei, die Fremdfinanzierung sei jedoch durch die ***I-AG*** erfolgt.

Weiters sei es zwar korrekt aber komplett irrelevant, dass in jedem Jahr ab 2004 neue KGs gegründet worden seien, da die Mehrheit der Treugeber-Kommanditisten nur an dieser Gesellschaft als Kommanditisten beteiligt gewesen seien. [...] Nach Auffassung der BP würden die Räumlichkeiten der KGs nur auf dem Papier am Standort der ***Bank1*** liegen.

B. Für den Bescheidspruch relevante Ausführungen bzw. Fehler betr. § 2 Abs. 2a EStG 1988:

Dass die Bf. zum Zwecke der Ausnützung steuerlicher Vorteile gegründet worden sei, sei durch keinerlei Beweise unterlegt und entspreche jedenfalls nicht den Tatsachen. Die Treugeber-Kommanditisten haben im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels tätig sein wollen. Die Treuhandlösung sei für die Treugeber-Kommanditisten insofern von Interesse gewesen, als Immobilienspezialisten mit dem Immobilien- und Finanzierungsmanagement sowie der Risikostreuung betraut worden seien. Die Mehrheit der Kommanditisten sei nur an der Bf. als Kommanditist beteiligt. [...]

Die BP unterstelle weiters, dass die erfolgten Wohnungsan- und -verkäufe nur getätigt worden seien, um den Anschein des gewerblichen Grundstückshandels zu wahren. Diese Aussage sei durch keinerlei Beweise unterlegt und verkenne klar die Geschäftsstrategie der Bf..

Die von der BP angesprochenen *Hausdurchsuchungen* haben 2015 bei mehreren Gesellschaften stattgefunden, an welchen die Kommanditisten weder direkt noch indirekt beteiligt und bei welchen die ***AA-GmbH*** Gesellschafterin und Treuhänderin gewesen sei. Jedoch haben diese Hausdurchsuchungen *nicht die Bf.* und auch *nicht* die an der Bf. beteiligten *Kommanditisten* betroffen. Dies sei umso bemerkenswerter, als das OLG die Rechtsverletzung durch die angeordnete Hausdurchsuchung bestätigt und darüber hinaus ausgeführt habe, dass die Begründung der Staatsanwaltschaft schlichtweg nicht nachvollziehbar und die Strafbarkeit des Vorwurfs überhaupt in Frage zu stellen sei. Wie es trotz Retournierung und Löschung der sichergestellten Unterlagen faktisch möglich gewesen sei, dass diese – ohnedies vollkommen

irrelevanten – Unterlagen im Rahmen des BP-Verfahrens als Beweismittel herangezogen werden, werde noch abzuklären sein.

Bei den in Tz. 3 Absatz 4 angeführten Unterlagen handle es sich um eine Gegenüberstellung *Kündigung versus Einbringung*, womit die gesetzlichen Möglichkeiten der *Beendigung* einer Kommanditbeteiligung aufgezeigt werden. Die Bf. sei jedoch zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Arbeitsunterlage noch nicht gegründet gewesen. Darüber hinaus würde eine abweichende Kommanditeinlage, andere Betriebsausgaben und andere Ergebnisse haben. Mangels Umsetzung der in diesen Unterlagen angeführten Möglichkeiten haben diese für die Jahre 2011 bis 2017 keine Relevanz.

Das in Tz 3 Absatz 5 angeführte Schreiben sei im November 2012 erstellt worden, stelle Verbesserungsmaßnahmen der wirtschaftlichen und finanziellen Situation der KG dar und erläutere die steuerlichen Änderungen infolge des Stabilitätsgesetzes 2012. Die Relevanz dieses Schreibens für die Gründung der Bf. und die Feststellung der Einkünfte 2011 sei somit nicht gegeben. Auch die von der BP auf Seite 6, Fußnote 6 angeführte Powerpoint-Präsentation stamme aus 2009 und weise keinen Konnex zur Bf. auf.

Von der BP werde auch die Ansicht vertreten, dass das Angestelltenverhältnis des unbeschränkt haftenden Gesellschafters im Zeitpunkt der Gründung der Bf. „...für eine gezielte *Steuerung der Ergebnisse, vor allem der Verluste in den ersten beiden Jahren ...*“ ausschlaggebend gewesen sei.

2.2 rechtliche Beurteilung – Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmebescheide:

Aus der Argumentation der BP ergebe sich glasklar, dass hinsichtlich des Jahres 2011 keine Tatsachen neu hervorgekommen seien. Dies insbesondere, als die von der BP angeführten Unterlagen und angeblich steuerlich relevanten Tatsachen *keinen Konnex* zur Bf. bzw. zu deren Treugeber-Kommanditisten haben oder aus *Zeitpunkten* stammen, die nach dem 12.04.2012 bzw. 27.07.2012 liegen (das sei das Datum der Erlassung des Feststellungsbescheides 2011).

Dass die von der BP angeführten Beweise keine neu hervorgekommenen Tatsachen sein können, ergebe sich schon aus der Überlegung, dass der von der BP herangezogene Grundtatbestand des § 2 Abs. 2a EStG 1988 dann anzuwenden sei, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund stehe. Dies sei wohl ganz eindeutig aus dem Blickwinkel des beteiligten Steuerpflichtigen zu beurteilen.

Diese angeblichen Beweise würden überhaupt keine Aussage darüber treffen, aus welchen Gründen die Treugeber-Kommanditisten die gegenständliche Beteiligung erworben haben. Dies ergebe sich schon gar nicht aus diesen Unterlagen, dass für die Treugeber-Kommanditisten bei Eingehen der Beteiligung steuerliche Vorteile im Vordergrund gestanden

sein. Selbst im Treuhandvertrag werde festgehalten, dass Steuervorteile weder Inhalt noch Geschäftsgrundlage bilden.

Die Gründungen neuer KGs würden keine neu hervorgekommenen Tatsachen sein, da diese dem Finanzamt gegenüber offengelegt worden seien.

Die in Fußnote 6 erwähnte Powerpoint-Präsentation und die dort angeführte Ausarbeitung seien mangels Konnex zur Bf. bzw. mangels Konnex zu den Treugeber-Kommanditisten vollkommen irrelevant. Diese seien auch nicht für die Bf. erstellt worden.

Das in Tz. 3 Absatz 5 erwähnte Informationsschreiben stamme von November 2012 und könne daher nicht hinsichtlich 2011 eine „neu hervorgekommene Tatsache“ sein, da dieses in 2011 schlichtweg nicht existent gewesen sei. Damit sei die Wiederaufnahme des Verfahrens aus den folgenden Gründen eindeutig nicht zulässig:

Laut Ritz, BAO-Kommentar, seien Wiederaufnahmegründe nur jene, welche auf Tatsachen basieren, die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung existierten, aber später hervorgekommen seien. Umstände, die erst später entstehen, würden ausdrücklich keinen Wiederaufnahmegrund darstellen.

Gemäß der Rechtsprechung des VwGH dürfe eine Wiederaufnahme nicht erfolgen, wenn sich die Beweismittel aus nach der Bescheiderlassung entstandenen Tatsachen ergeben (*novae causae supervenientes*) (vgl. VwGH 23.9.1997, Zl. 93/14/0065; 20.11.1997, Zl. 96/15/0221).

Stoll halte im Kommentar zur BAO fest, dass nach der Bescheiderlassung entstandene Tatsachen oder zustande gekommene Beweismittel „keine taugliche Grundlage“ für eine Wiederaufnahme seien und diese somit unterbleiben müsse (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, § 303, S. 2920).

Auch *Ellinger/Urtz* in BAO würden deutlich formulieren, dass kein Wiederaufnahmegrund bestehe, wenn er sich auf Tatsachen oder Beweismittel stütze, die erst nach der Bescheiderlassung entstanden seien.

Es sei somit untauglich, eine Wiederaufnahme für das Jahr 2011 auf Tatsachen oder Beweismittel zu stützen, welche einerseits nach Bescheiderlassung vom 26.04.2012 bzw. 27.07.2012 entstanden und andererseits keinen Bezug zur Bf. aufweisen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre sei nur durch die Auffassung der BP bedingt gewesen, dass die im Jahre 2011 erworbene Beteiligung dem **Verlustverwertungsverbot gemäß § 2 Abs. 2a 1. TS EStG 1988** unterliege und die Verluste des Jahres 2011 vorzutragen seien. Abschließend sei erwähnt, dass Wiederaufnahmegründe aufgrund der herrschenden Judikatur nicht nachgeholt und auch nicht ausgetauscht werden dürfen (s. Ritz, BAO-Kommentar, § 307 Rz. 3).

2.3 Rechtswidrigkeit der Einkünfte-Feststellungsbescheide:

Aufgrund der rudimentären Argumente der BP soll – nach Wiedergabe des Gesetzestextes - § 2 Abs. 2a EStG 1988 anwendbar sein, da

- Aufgrund mehrerer Sachverhalte in nahezu gleich gestrickten Unternehmen davon auszugehen sei, „... dass nur im ersten Jahr hohe Verluste entstanden, da in jedem Jahr (seit 2004) neue KGs gegründet wurden“. Nach Inkrafttreten des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 (ab 1.4.2012) seien keine neuen KGs mehr gegründet worden.
- Im Zuge einer Hausdurchsuchung – eine andere Gesellschaft betreffend – sei eine Unterlage aus dem Jahr 2009 gefunden worden, aus der ersichtlich sei, ob im Falle der Beteiligung steuerliche Begünstigungen in Anspruch genommen werden können.
- Im Zuge einer Hausdurchsuchung – eine andere Gesellschaft betreffend – sei ein Brief vom November 2012 gefunden worden, der „Informationen zur Immobilienhandelsgesellschaft“ enthalte und Verbesserungsmaßnahmen der wirtschaftlichen und finanziellen Situation der KG darstelle und die steuerlichen Folgen infolge des Stabilitätsgesetzes 2012 erläutere.
- Ebenso sei im Zuge dieser Hausdurchsuchung eine Präsentation der ***Bank1*** aus 2009 gefunden worden, in der die Prinzipien des gewerblichen Grundstückshandels angeführt und dargestellt werden: Grund für die Zeichnung einer Beteiligung einer Immobilienhandel KG sei die Möglichkeit der steuerlichen Verwertung von negativen Einkünften zum Zwecke der Reduzierung der Einkommensteuer.
- Des Weiteren sei im Zuge der Hausdurchsuchung – eine andere Gesellschaft betreffend – ein interner Aktenvermerk aus 2008 gefunden worden, der die Prinzipien des gewerblichen Grundstückshandels festlege, der erläutere,
 - o wann Bilanzierungspflicht eintrete,
 - o wann der Grundstückshandel gewerblich sei,
 - o wie die Ergebnisse auf einzelne Beteiligte aufzuteilen seien und
 - o dass Grund für die Zeichnung einer Beteiligung einer Immobilienhandel KG die Möglichkeit der steuerlichen Verwertung von negativen Einkünften zum Zwecke der Reduzierung der Einkommensteuer sei.

Entsprechend dem Grundtatbestand des 1. Teilstrich des § 2 Abs. 2a EStG 1988 werde die Verlustausgleichsbeschränkung schlagend, wenn bei einer Beteiligung an Gesellschaften und Gemeinschaften das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund stehe.

Von einem im Vordergrund stehenden Vorteil sei nach Auffassung der BP dann auszugehen, „... wenn das Eingehen der Beteiligung mit Steuervorteilen aus einem zu erwartenden Beteiligungsverlust beworben werde.“ Dabei werde seitens der BP Wiesner in Grabner/Wanke, EStG, § 2 vom 1.7.2016 (!) zitiert, wo ein Verlustausgleich dann nicht möglich sei, wenn der Steuervorteil dominiere und durch professionelle Anbieter beworben werde. Bloße Hinweise

auf die Beteiligungsverluste aus Gründen der Prospekthaftung würden keine Bewerbung darstellen (s. ESt-RL 2000, Rz. 165).

Die rechtliche Beurteilung durch die BP stütze sich daher auf Rechtsmeinungen, die vor der höchstgerichtlichen Entscheidung vom 21.2.2018, Zl. Ro 2016/13/0027, veröffentlicht worden seien. Aus dem vorstehenden VwGH-Erkenntnis ergebe sich klar, dass die vertretene Meinung der Finanzverwaltung verfehlt sei. Das bloße Bewerben mit Verlusten per se führe nicht zu einer Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988.

In den ESt-Richtlinien 2000 seien in Rz 165 die Auffassung vom BMF-Erlass vom 14.12.1999, AÖF 1999/268, übernommen worden, dass von einem im Vordergrund stehenden steuerlichen Vorteil *„jedenfalls dann auszugehen sei, wenn das Eingehen der Beteiligung (...) mit Steuervorteilen aus einem zu erwartenden Beteiligungsverlust beworben werde“*. Ein Renditevergleich sei dann nicht mehr anzustellen. [...]

Auf Grundlage des VwGH-Erkenntnisses vom 21.2.2018, Zl. Ro 2016/13/0027, ergebe sich klar, dass nicht jedes Bewerben von Steuervorteilen zur Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 führen könne. Es sei vielmehr zu hinterfragen, ob das Bewerben so intensiv gewesen sei, dass der Steuervorteil im Vordergrund gestanden sein könnte.

Betrachte man die Wortfolge *„wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund stehe“*, liege es auf der Hand, dass *„im Vordergrund stehen“* in seiner ursprünglichen Bedeutung zu verstehen sei. Wie bei einem Bild, bei dem das Hauptmotiv im Vordergrund stehe und etwaige andere Motive verdeckt oder nur am Rande ersichtlich seien, sei im konkreten Fall wohl eindeutig gemeint, dass der Grundtatbestand des 1. TS des § 2 Abs. 2a EStG 1988 nur dann anwendbar sei, wenn der entscheidende Grund der Beteiligung das Erzielen steuerlicher Vorteile sei und somit im Vordergrund stehe. Nicht vom Gesetzeswortlaut sei daher gedeckt, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile vielleicht eine zusätzliche Motivation sei, diese Motivation aber gegenüber einer anderen Hauptmotivation in den Hintergrund trete.

Diese Auslegung ergebe sich nicht nur aus dem o.a. Erkenntnis, sondern auch eindeutig aus der bisherigen Judikatur. Denn nach Ansicht des UFS sei kein Anwendungsfall des Grundtatbestandes 1. TS des § 2 Abs. 2a EStG 1988 gegeben, wenn die steuerliche Verlustverwertbarkeit nicht den entscheidenden Kalkulationsfaktor bei der Erstellung des Angebots darstelle (vgl. UFS 30.5.2007, GZ. RV/0150-G/05). Eine Darlegung von steuerlichen Vorteilen vor Abschluss einer Beteiligung führe aber jedenfalls nicht dazu, dass § 2 Abs. 2a EStG 1988 anwendbar sei. Eine Darlegung von Steuervorteilen vor Abschluss einer Beteiligung führe per se nicht schon dazu, dass der Grundtatbestand des 1. TS des § 2 Abs. 2a EStG 1988 anzuwenden sei, sondern nur dann, wenn es einen zusätzlichen Hinweis gebe, dass diese Vorteile für den Beteiligten im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages im Vordergrund gestanden seien.

Nach Auffassung der Bf. sei Normadressat des § 2 Abs. 2a EStG 1988 eindeutig und logischerweise der einzelne Steuerpflichtige. Aus der Sicht des einzelnen Steuerpflichtigen sei zu beurteilen, ob und inwieweit Steuervorteile im Vordergrund gestanden seien. Dabei könne und dürfe es nicht zu einer nur im altgermanischen Recht verankerten Sippenhaftung kommen, man dürfe auch nicht alle Beteiligten „über einen Kamm scheren“. Es sei daher bei jedem einzelnen Beteiligten zu prüfen, ob tatsächlich der Steuervorteil im Vordergrund gestanden sei. Denn wenn selbst für eine allfällige Mehrheit der Beteiligten ein Steuervorteil im Vordergrund gestanden wäre, sei nach Ansicht der Bf. kein Schluss „argumentum a maiore ad minus“ zulässig, der zur Sippenhaftung führen würde. Schließlich wäre es keinesfalls ausgeschlossen, dass sich einzelne Personen nicht wegen eines Steuervorteils beteiligt hätten. Insbesondere seien bei diesen Verfahren teilweise Anleger beteiligt, die über gar kein ausgleichsfähiges Einkommen verfügen. Bei diesen könne logischerweise der Steuervorteil nicht im Vordergrund gestanden haben, selbst wenn der Steuervorteil auf intensivste Weise beworben worden wäre.

Soweit nach den Ausführungen der BP die jährliche Gründung von KGs (seit 2004) unterstreiche, dass die Bf. zum Zwecke der Ausnutzung steuerlicher Vorteile gegründet worden sei, sei dem entgegenzuhalten: Es sei gänzlich unklar, warum die Gründung von mehreren KGs in unterschiedlichen Jahren dazu führen solle, dass der Grundtatbestand des 1. TS des § 2 Abs. 2a EStG 1988 gegeben sein solle. Es seien sowohl betriebswirtschaftliche Überlegungen (Diversifikation, Risikostreuung, Risikovermeidung) als auch zu beachtende Grenzen bei der kreditgewährenden Bank und unterschiedliche Gesellschafterstrukturen maßgeblich. Es sei in der Immobilienbranche vollkommen üblich, nur für eine einzige Immobilie ein „Special Purpose Vehicle“ zu gründen.

Letztlich sei es aber für die Höhe der steuerlichen Ergebnisse völlig egal, ob zusätzliche Immobilieninvestitionen in einer bestehenden oder in einer neuen Gesellschaft getätigt werden. Der von der BP gezogene Schluss, dass die Gründung mehrerer KGs nur zum Zwecke der Ausnutzung steuerlicher Vorteile erfolgt sei, entspreche nicht dem Verfahrensgrundsatz der Objektivität.

Selbst wenn man unterstelle, dass eine steuerfreundliche Planung stattgefunden habe, sei in keiner Weise der Schluss zulässig, dass bei Eingehen dieser Beteiligung steuerliche Vorteile im Vordergrund gestanden haben.

Dass im Zuge einer Hausdurchsuchung elektronische Unterlagen bezüglich der steuerschonenden Beendigung einer Gesellschaft gefunden worden seien, sei darauf zu verweisen, dass diese Unterlage für die Beteiligung an einer anderen KG erstellt worden sei. Es sei daher völlig rätselhaft, warum diese Unterlage ein Hinweis darauf sein solle, dass im Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligungen an der Bf. steuerliche Vorteile im Vordergrund gestanden seien. Ergänzend werde bemerkt, dass die Träger-Kommanditisten bis heute nicht aus der Bf. ausgeschieden seien und ein Ausscheiden gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 aus der

Sicht der Rahmenbedingungen 2009 noch möglich gewesen sei. Nunmehr sei aufgrund der Judikatur des VwGH bzw. BFG bzw. der ESt-Richtlinien ohnedies nicht mehr möglich (vgl. VwGH 22.3.2010, Zl. 2008/15/0094; BFG 2.4.2015, GZ. RV/7100236/2014; ESt-Richtlinien 2000, Rz. 7321).

Warum ein Schreiben vom 8.11.2012 ein Hinweis darauf sein solle, dass für die gegenständlichen Beteiligten im Zeitpunkt des Eingehens steuerliche Vorteile im Vordergrund gestanden haben sollen, sei vollkommen rätselhaft.

Die im Jahre 2009 von der ***Bank1*** erstellte Powerpoint-Präsentation „*Die Zeiten ändern sich*“ sei für Mitarbeiterschulungen konzipiert und verwendet worden. Diese Unterlage stehe in keinem Konnex zur Bf. und habe die gegenständliche Beteiligung in keinsten Weise beworben. Bei der gegenständlichen Beteiligung sei daher außersteuerliche Risiko derart hoch, dass ein Steuervorteil ohnedies immer im Hintergrund stehen müsse.

Die Betätigung der KG sei mit hohem Risiko behaftet gewesen: es seien hauptsächlich Wohnungen angeschafft worden, die mit einem Mietverhältnis belastet und nur ein extrem niedriger Mietzins erzielbar gewesen sei. Nur wenn diese Mietverhältnisse zeitnah beendet werden konnten, habe hinsichtlich der angekauften Wohnungen die Chance auf signifikante Wertsteigerungen und beträchtliche Gewinne bestanden. Nur dann haben die Wohnungen für die Käufer hergerichtet werden können. Aufgrund der besseren Ausstattung haben bessere Mieten erzielt oder eine Eigennutzung vorgenommen werden können.

Wenn hingegen das mietengeschützte Bestandverhältnis länger aufrecht bliebe, würden jährlich Zinsen und Eigentümerkosten zu bedienen sein, die mit Eigenmitteln oder Fremdkapital zu finanzieren wären. Damit habe das beträchtliche Risiko bestanden, dass bei einem Verkauf der Wohnungen mit dem Verkaufserlös nur noch die Schulden abgedeckt werden könnten und die Beteiligung somit mit einem Totalverlust des eingesetzten Kapitals ende. Dabei sei zu bedenken, dass der Ankauf von Immobilien mit hohen Nebenkosten (Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Rechtsanwaltskosten, Maklergebühr etc.) belastet sei. Es sei daher beim Ankauf der Wohnungen im bezahlten Preis sowohl die Chance auf Wertsteigerung als auch das Risiko der Wertstagnation und Kapitalvernichtung miteinkalkuliert. Wie sich jede einzelne Wohnung dann entwickeln würde, sei aus der Sicht des Käufers kaum planbar.

Auch den Verfassern dieser Beschwerde seien diese Beteiligungen bereits im Jahre 2005 angeboten und sie haben, obwohl sie über die steuerlichen Rahmenbedingungen Bescheid wussten, nicht in diese Art der Betätigung investiert. [...]

Aus einer von betriebswirtschaftlichen Fragen sei ersichtlich, dass sich bei dieser Art der Betätigung ein wirtschaftlich denkender Investor zunächst primär darüber Gedanken machen werde, ob das Investment wirtschaftlich sinnvoll sei. Ein allfälliger Steuervorteil trete daher

zwangsläufig in den Hintergrund. Darüber hinaus könne dieser Steuervorteil keineswegs mit Sicherheit angenommen werden, da bekannt sei, dass die Finanzverwaltung besonders restriktiv vorgehe, wenn Verluste anfallen. Dies sei auch aus dem vorliegenden Verfahren ersichtlich.

Aufgrund der Betätigung der Bf. sei die gegenständliche Beteiligung objektiv überhaupt nicht geeignet, steuerliche Vorteile in den Vordergrund treten zu lassen. Dies ergebe sich auch ganz klar aus ex-post erstellten Renditeberechnungen. Aus diesen sei ersichtlich, dass der Hauptteil der Rendite keinerlei steuerliche Ursache habe.

Die im Jahre 2009 von der ***Bank1*** erstellte Powerpoint-Präsentation „*Die Zeiten ändern sich*“ könne keine Relevanz hinsichtlich der Anwendung des Grundtatbestandes des § 2 Abs. 2a erster TS EStG 1988 haben, da aus objektiven Gründen die steuerlichen Vorteile gar nicht im Vordergrund gestanden haben können. Darüber hinaus führe nicht jede Darstellung eines Steuervorteiles sofort zur Anwendung des Grundtatbestandes des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG 1988. Dies ergebe sich bereits aus der VwGH-Rechtsprechung und dem BFG-Erkenntnis (vgl. VwGH 21.2.2018, Zl. Ro 2016/13/0027; UFS 30.5.2007, GZ. RV/0510-G/05). Es müsse daher die steuerliche Verlustverwertbarkeit der entscheidende Kalkulationsfaktor sein.

Nur die Darlegung von steuerlichen Vorteilen – vor Abschluss einer Beteiligung – allein, führe jedenfalls nicht dazu, dass § 2 Abs. 2a EStG 1988 anwendbar sei. Diese Rechtsauffassung ergebe sich auch aus dem Urteil des Sächsischen Finanzgerichts zum mit dem österreichischen § 2 Abs. 2a EStG 1988 vergleichbaren § 2b dEStG (vgl. Sächsisches FG vom 19.12.2007, Zl. 2 K 954/07, rkr, DStRE 2008). Das Sächsische Finanzgericht habe iZm der Auslegung des § 2b dEStG festgestellt, dass ein „*Im-Vordergrund-Stehen eines steuerlichen Vorteils*“ nur dann erfüllt sei, wenn der steuerliche Vorteil werbetechnisch in den Vordergrund gestellt werde.

Schädlich könnten somit konkrete Hinweise auf die mögliche Höhe der Steuerersparnis oder die damit verbundenen Stundungseffekte nur dann sein, wenn diese Werbeelemente den entscheidenden Auslöser für Investitionsentscheidungen des Investors dargestellt haben. Dies werde bei Veröffentlichungsmaterial vorliegen, bei dem der überwiegende Schwerpunkt der Information in der Darlegung und Erklärung des Steuervorteils bestehe (s. Jakom/Laudacher, EStG, § 2 Rz. 148).

Zusammenfassend sei somit festzuhalten, dass sich aus den von der BP angeführten Unterlagen aus zeitlichen und inhaltlichen Gründen keinerlei Rückschluss ziehen lasse, dass für die Beteiligten bei Eingehen der Beteiligung steuerliche Vorteile im Vordergrund gestanden seien. Dies liege vor allem auch daran, dass die gegenständliche Beteiligung objektiv gar nicht dazu geeignet gewesen sei, Steuervorteile in den Vordergrund zu stellen und diese objektiv nicht im Vordergrund gestanden seien.

2.4 Verfassungswidrigkeit des § 2 Abs. 2a erster Teilstrich EStG 1988:

Aufgrund der in der Folge dargestellten **unbestimmten Gesetzesbegriffe** der Norm des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG 1988 bestehe die hohe Wahrscheinlichkeit, dass die Vorschrift gegen das verfassungsrechtlich **geforderte Bestimmtheitsgebot** verstoße. Der Grundtatbestand des § 2 Abs. 2a 1. TS EStG 1988 sei aus den nachstehenden Gründen vollkommen unbestimmt:

Das in den EB zum Steuerreformgesetz 2000 enthaltene und in der Folge in den ESt-Richtlinien übernommene Kriterium der „Bewerbung“ könne nicht dem Gesetz entnommen werden. Aufgrund der Literatur zu diesem Thema gewinne man den Eindruck, dass das Bewerben bzw. die Werbung mit Steuervorteilen zwar nicht im Gesetz, aber in den Erläuternden Bemerkungen zu finden sei (vgl. Precht, Verlustausgleichsbeschränkungen, S. 113).

Da das Kriterium der Bewerbung gar nicht gesetzlich definiert sei, würden sich weitere Zweifelsfragen dahingehend ergeben, wie ausführlich die Aussagen dazu sein müssen, welche Intensität der Bewerbung zukommen müsse etc.. Auch die Finanzverwaltung bleibe die Antworten dazu schuldig.

Der Begriff des „steuerlichen Vorteils“ sei nicht definiert, genauso wenig, ob es sich um tatsächliche nominelle Steuerersparnis handeln müsse oder ob bereits Steuerstundungseffekte ausreichen würden. Es sei auch nicht definiert, welches Ausmaß ein solcher Steuervorteil erreichen müsse.

Darüber hinaus sei der Grundtatbestand eindeutig so zu verstehen, dass er aus dem Blickwinkel jedes einzelnen Beteiligten zu beurteilen sei. Normadressat des Grundtatbestandes sei der einzelne Steuerpflichtige, sodass aus dessen Sicht die steuerlichen Vorteile im Vordergrund stehen müssen. Wenn auf die subjektive Einschätzung über das im Vordergrundstehen steuerlicher Vorteile abzustellen sei, sei die Norm allerdings zumindest schwer vollziehbar. Dies insbesondere, da Gedanken des Steuerpflichtigen keine geeigneten feststellbaren Tatsachen seien. Wenn diese Anwendungsprobleme zur Unvollziehbarkeit führen, dann sei es nicht zulässig, dass statt der subjektiven Sicht lediglich die objektiven und damit erfassbaren Tatsachen herangezogen werden, nur damit das Gesetz vollziehbar bleibe. Jede andere Auslegung würde teleologisch zu nicht nachvollziehbaren Ergebnissen führen. Man stelle sich zB vor, dass die Beteiligung zwar exzessiv mit Steuervorteilen beworben werde, diese Werbung dem Steuerpflichtigen aber gar nicht bekannt gewesen sei und er sich aus seiner subjektiven Sicht jedenfalls nicht wegen des Erzielens steuerlicher Vorteile beteiligt habe.

Auch sei die Konstellation nicht eindeutig geregelt, dass die Beteiligung objektiv gar nicht geeignet sei, steuerliche Vorteile in den Vordergrund zu stellen, subjektiv aber ein Steuervorteil im Vordergrund gestanden habe.

Die „insbesondere“-Voraussetzungen des 1. Teilstrich des § 2 Abs. 2a EStG 1988 seien vollkommen unbestimmt, da

- nicht definiert werde, was unter einem allgemeinen Anbot zu verstehen sei;
- was unter Rendite zu verstehen sei. Es gebe eine Vielzahl an finanzmathematischen Methoden eine Rendite zu berechnen, welche zu völlig unterschiedlichen Ergebnissen führen können. ... Dass die Methode des modifizierten internen Zinsfußes anzuwenden sei, sei dem Gesetz in keinsten Weise zu entnehmen.
- unklar sei, was unter **Rendite vor Steuern** bzw. unter einer **Rendite nach Steuern** zu verstehen sei. Das Gesetz bleibe hierzu eine Erklärung schuldig.
- unklar sei, ob bei Ermittlung der Rendite auf **subjektive Besonderheiten** des Steuerpflichtigen einzugehen oder von einem **hypothetischen Modellgesellschaftler** auszugehen sei, der auch von den Modellgestaltern bei der Zusammenstellung zugrunde gelegt worden sei.

Den EB zufolge sei die Regelung in der Weise angelegt, dass nicht auf die konkreten Verhältnisse des Anlegers abzustellen sei.

Allein aus dieser – sicherlich noch immer unvollständigen – Liste der unbestimmten Gesetzesbegriffe sei klar ersichtlich, dass § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG den **Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 18 B-VG nicht erfüllen könne.**

Ähnliche Bedenken seien wohl auch Hintergrund dafür gewesen, dass im Ministerialentwurf zur Steuerreform 2015/16 die **Abschaffung** der gegenständlichen Vorschrift vorgesehen gewesen sei. [...]

2.5 Das Verlustausgleichsverbot für Beteiligungen § 2 Abs. 2a 2. Teilstrich EStG 1988:

Ergänzend sei erwähnt, dass die gegenständliche Regelung des § 2 Abs. 2a 2. Teilstrich EStG 1988 nicht anwendbar sei: denn weder liege im gegenständlichen Fall der Unternehmensschwerpunkt im gewerblichen Handel mit unkörperlichen Wirtschaftsgütern (Immobilien seien keine unkörperlichen Wirtschaftsgüter), noch liege der Unternehmensschwerpunkt in der gewerblichen Vermietung, da die Umsätze und Gewinne nahezu ausschließlich aus dem Immobilienhandel stammen (s. Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 2 Rz. 171; Precht, Verlustausgleichsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht, S. 184f).

2.6 Beweisverwertungsverbot im Abgabenverfahren:

Im vorliegenden Fall werde seitens der BP versucht, die die hier bekämpften Bescheide u.a. auf **rechtswidrig erlangte Beweismittel** zu stützen. Dieser Versuch sei zum Scheitern verurteilt. Zum einen, weil die „Beweismittel“ in keinem zeitlichen Kontext zu den bekämpften Bescheiden stehen, zum anderen, weil es sich um rein interne Aktenvermerke handle, die nicht

dazu gedacht gewesen seien, in irgendeiner Art und Weise an Kunden übermittelt zu werden. Diese können damit nicht schädlich iSd § 2 Abs. 2a EStG 1988 sein.

Durch eine Hausdurchsuchung werde in das unter verfassungsrechtlichen Schutz stehende Hausrecht eingegriffen. Art. 9 StGG normiere, dass das Hausrecht unverletzlich sei und erkläre das Gesetz vom 27.10.1862 zum Schutz des Hausrechts (HausrechtsG) zu seinem Bestandteil. Zusätzlich garantiere Art. 8 Abs. 1 EMRK jedermann einen Anspruch auf Achtung seiner Wohnung.

Gemäß § 3 HausrechtsG dürfen **Hausdurchsuchungen** zur finanziellen Aufsicht nur in den durch das Gesetz bestimmten Fällen vorgenommen werden. Die Hausdurchsuchung werde auch verfassungsrechtlich (Art. 9 StGG) explizit an einen richterlichen Befehl/an eine richterliche Bewilligung (Beschluss) gebunden. Der Beschluss, mit dem die hier gegenständliche Anordnung der Staatsanwaltschaft genehmigt werde, sei mit Entscheidung des Oberlandesgerichts (Zl. 22 Bs 152/15) als rechtswidrig aufgehoben worden. Die Durchsuchung sei daher nach Maßgabe der STPO **ohne gesetzliche Legitimation** erfolgt. Gemäß § 107 Abs. 4 STPO haben die Staatsanwaltschaft und Finanz- bzw. Kriminalpolizei in diesem Fall den entsprechenden Rechtszustand mit den ihnen zu Gebote stehenden Mitteln (wieder)herzustellen.

Die BAO enthalte keine Rechtsgrundlage für Hausdurchsuchungen. Werde während des Abgabenverfahrens ein häusliches Geheimnis (bzw. ein interner Aktenvermerk) durch systematisches Suchen offenbart, so liege darin ein durch keine Norm der BAO gedeckter Eingriff in das durch das Hausrecht geschützte Geheimnissphäre vor. Die dabei erlangten Beweise dürfen – bei verfassungskonformer Interpretation – nicht verwendet werden (vgl. Schenk, Beweisverwertungsverbote im Abgabenrecht unter Verweis auf Streck, Außenprüfung, Rz.762; Achatz, Beweisverwertungsverbote, S. 26). Ansonsten würde der durch die Hausdurchsuchung erfolgte Verfassungsverstoß perpetuiert und der Grundrechtseingriff gewissermaßen perfekt werden (vgl. Schenk, Beweisverwertungsverbote im Abgabenrecht unter Verweis auf Thienel, JBl 1992).

Auch wenn im Abgabenverfahren gemäß § 166 BAO als Beweismittel alles in Betracht komme, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich sei, so dürfe diese Norm nicht so verstanden werden, dass durch sie jegliche Beweiserhebungsgebote und Beweisverwertungsverbote außer Kraft gesetzt werden. Diese Bestimmung stelle lediglich klar, dass im Verwaltungsverfahren auch andere als die ausdrücklich geregelten Beweismittel in Betracht kommen. Wenn – wie hier im gegenständlichen Fall – die Erlangung eines Beweismittels gegen ein verfassungsrechtlich gewährleistetes Grund- und Freiheitsrecht verstoße und sonstige verfassungsgesetzliche Bestimmungen verletzt werden, dürfe ein solchermaßen beschafftes Beweismittel nicht verwertet werden (vgl. Ritz, BAO, § 166, Rz. 8).

Dies ergebe sich aus dem nahezu perversen Umstand, dass die in dieser BP ungeniert verwendeten Unterlagen in Wahrheit gar nicht existieren dürfen, da diese gemäß den beiliegenden Auskünften retourniert und gelöscht worden seien!

Jede andere Leseart des § 166 BAO würde die Verletzung einer grundrechtlich geschützten Rechtsposition bedeuten (vgl. VfGH 1.10.2013, Zl. G2/2013, Punkt 4.5 zur Abgrenzung zwischen Zulässigkeit und Unzulässigkeit von Beweisen, die der Behörde zwar vorliegen, aber auf vergleichbarer eingriffsintensive illegale Überwachungsmaßnahmen oder nicht dazu ermächtigte Behörden zurückgehen.

Es werde daher seitens der Bf. beantragt, die **rechtswidrig erlangten Beweismittel** im Abgabenverfahren im Rahmen der freien Beweiswürdigung **nicht zu berücksichtigen**.

2.7 Der finanzstrafrechtliche Vorwurf der Verjährung:

Obwohl das Thema „Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG“ unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht auf Ebene der KG ex definitione nicht verwirklicht werden könne und obgleich das Thema Verjährung auf Ebene des Feststellungsverfahrens irrelevant sei, werde in aller Kürze dazu Stellung genommen.

Die BP sei darauf hingewiesen worden, dass der erhobene finanzstrafrechtliche Vorwurf bereits auf mehreren Ebenen (strafrechtliche und durch das BFG) falsifiziert worden sei. Falsifiziert sei dieser Vorwurf durch die o.a. Entscheidung des Oberlandesgerichts und durch die Einstellung des Verfahrens durch die zuständige WKStA. Falsifiziert sei diese Entscheidung auch durch die Entscheidung des BFG 18.9.2017, GZ. RV/7103165/2016, das in einem Verfahren einer KG, die von der Hausdurchsuchung betroffen gewesen sei, festgestellt habe:

„Durch die Einstellung des Verfahrens betreffend Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und § 38 FinStrG durch die zuständige WKStA – welche von Amts wegen zu ermitteln habe, weshalb die Bindungswirkung hinsichtlich ihrer Entscheidung zu bejahen sei – sei die Vorfrage des Vorliegens einer Abgabenhinterziehung durch die zuständige Behörde verneint worden, weshalb hinsichtlich 2005 keine Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre eingetreten sei. Der Erlassung des bekämpften Bescheides stehe sohin der Eintritt der Festsetzungsverjährung iSd § 207 Abs. 2 BAO entgegen.“

Warum daher die BP diesen Textteil dennoch im BP-Bericht belassen habe, sei genauso rätselhaft wie die vorsätzliche Zitierung alter Literatur und das Heranziehen gelöschter und somit eigentlich gar nicht mehr vorhandener Dokumente, die darüber hinaus zu dem konkreten Fall auch gar keinen Konnex haben würden.

Letztlich sei die Beteiligung an der Bf. zu dem Zweck eingegangen worden, um an einer Wertsteigerung der Immobilien zu partizipieren. Dies erhelle sich auch aus dem Umstand der Renditeberechnung. Aufgrund der Renditeberechnung sei die Beteiligung objektiv nicht geeignet, dass steuerliche Vorteile im Vordergrund stehen. Weil aus der Berücksichtigung der

Ertragssteuerwirkung keine Verdoppelung der Rendite erzielbar sei, könne nach Auffassung der Bf. auch der Grundtatbestand des § 2 Abs. 2a 1. TS EStG 1988 gar nicht erfüllt sein.

Dass die Renditeberechnung der Maßstab für den Grundtatbestand des § 2 Abs. 2a 1. TS EStG 1988 sei, vermute auch Precht, wenn sie ausführe, dass es nicht vermessen erscheine, auch im Falle des § 2 Abs. 2a 1. TS EStG 1988 davon auszugehen, dass den Kriterien, die zur Verwirklichung des Grundtatbestandes herangezogen werden, ungefähr jenes Gewicht und jene Größe zukommen müsse, die auch die Merkmale des Regelbeispiels besitzen (vgl. Precht, Verlustausgleichsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht, S. 119). Dabei sei der Renditevergleich gemäß § 2 Abs. 2a 1. TS EStG 1988. Das Regelbeispiel diene quasi der Umschreibung dessen, welches Ausmaß dem Steuervorteil in etwa zukommen müsse, damit von einem im Vordergrund stehenden Interesse gesprochen werden könne. Festzuhalten sei daher, dass dem Grundtatbestand ungefähr dieselbe Reichweite zukommen dürfte wie dem Regelbeispiel. Es werde daher in etwa von einer Gleichwertigkeit zwischen Grundnorm und Beispielfällen ausgegangen werden können.

Darüber hinaus sei § 2 Abs. 2 EStG 1988 höchstwahrscheinlich verfassungswidrig und es an der Zeit, dass diese vollkommen unbestimmte Norm auf Verfassungskonformität untersucht werde. Diese Norm sei nicht nur aus der Sicht des Steuerpflichtigen völlig unbefriedigend, sondern auch aus der Sicht der Finanzverwaltung unvollziehbar. Dies erhärte sich auch dadurch, dass die Finanzverwaltung selber nur nach mehreren Korrekturanläufen und Erläuterungen in der Lage sei, eine erlasskonforme Renditeberechnung durchzuführen, ganz zu Schweigen vom fehlenden Vorliegen einer bundesweit einheitlichen Vorgehens- und Berechnungsweise.

Entscheidend für die Anwendung des § 2 Abs. 2a 1. TS EStG 1988 und somit des Verlustverwertungsverbots seien die Verhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung, das sei 2011. Da das Erzielen steuerlicher Vorteile nicht im Vordergrund gestanden sei, sei der Einkünfte-Feststellungsbescheid für das Jahr 2011 ersatzlos aufzuheben.

Bei Aufhebung des Einkünfte-Feststellungsbescheides für das Jahr 2011 fallen die Grundlage für die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2012 bis 2016 sowie die Feststellungsbescheide 2012 bis 2017 weg, da es keine verrechenbaren Verluste aus Vorjahren gebe. Die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb – sei abgesehen von der Berücksichtigung des Grundfreibetrages – unverändert.

Es werde daher gemäß § 262 Abs. 2 BAO beantragt, hinsichtlich der vorliegenden Beschwerden über die Wiederaufnahmebescheide 2011 bis 2016 und hinsichtlich der Beschwerden gegen die Einkünfte-Feststellungsbescheide 2011 bis 2017 keine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen, sondern diese Beschwerde direkt dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Dies

insbesondere, da in ähnlich gelagerten Fällen seitens des zuständigen Finanzamtes schon seit Jahren keine Beschwerdeentscheidungen ergangen seien.

Zusätzlich werde gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Abschließend werde die ersatzlose Aufhebung der Einkünfte-Feststellungsbescheide der Jahre 2011 bis 2017 sowie der Wiederaufnahmebescheide für die Feststellungsbescheide der Jahre 2011 bis 2016 beantragt.

Nach dem als Beilage 1 (zur Beschwerde) angeführten Schreiben vom 29. Juni 2016 der Steuerfahndung Wien als Finanzstrafbehörde, seien u.a. die nachstehenden, im Zuge der Hausdurchsuchungen vom 29. April 2015 bei der ***Bank1*** sichergestellten Unterlagen, auf Antrag wie folgt rückerstattet worden:

- Jene Unterlagen der ***Bank1***, die zur dringlichen Rückgabe Ende Mai 2015 an die Bf. gesichtet worden seien, seien teilweise gescannt und elektronisch archiviert worden. Der hierfür zuständige Sachbearbeiter sei beauftragt worden, diese elektronischen Kopien zu vernichten. Der Sachbearbeiter habe die Vernichtung folgender Unterlagen mit Schreiben vom 27.06.2016 bestätigt.
- Jene Unterlagen, die im Zuge der Hausdurchsuchungen sichergestellt worden seien, werden gegen nachzureichende Bestätigung im Juli 2016 gelöscht. Grund der Verzögerung sei, dass der hierfür zuständige IT-Experte erst im Juli wieder im Dienst sei.

Nach der Mail vom 28. Juli 2016 (Beilage 2 zur Beschwerde) seien „sämtliche Daten“ betreffend die „Causa ***“ gelöscht worden. Unter „sämtliche Daten“ seien die Rohdaten (Images, Sicherungen) und extrahierte Daten (Auswertungen) auf dem Server der IT-Fahndung sowie die Daten auf dem Transferlaufwerk zu verstehen. Die Zugänge der berechtigten Personen seien ebenfalls gelöscht worden.

3. Beschwerdeentscheidung vom 5. September 2019:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 sowie Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2017 wurde als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

3.1 Verlustausgleichs- und Verwertungsverbot des § 2 Abs. 2a EStG:

Gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 seien negative Einkünfte aus einer Beteiligung an Gesellschaften weder ausgleichsfähig noch vortragsfähig, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. „Von einem im Vordergrund stehenden steuerlichen Vorteil sei jedenfalls

dann auszugehen, wenn das Eingehen der Beteiligung mit Steuervorteilen aus einem zu erwartenden Beteiligungsverlust beworben werde“ (s. Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 2).

Ziel der Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 sei es, dass Verluste aus Betätigungen, bei denen in erster Linie die Erzielung von steuerlichen Vorteilen im Vordergrund stehe, nicht mehr mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können (vgl. EB zum StRefG, BGBl I 28/1999; dazu des weiteren im Bericht des Finanzausschusses zum StRefG 2000:

„Verlustbeteiligungsmodellen soll durch neue Maßnahmen www.bmf.gv.at begegnet werden und soll ein generelles Verlustausgleichsverbot für Beteiligungsmodelle geschaffen werden, bei denen das Erzielen eines Steuervorteils im Vordergrund steht“. Zweck der Regelung sei es, unerwünschte Steuergestaltungen, die zu Budgetausfällen führen, zu vermeiden). Die Bf. sehe ein solches Bewerben des steuerlichen Vorteils als nicht gegeben.

Im Zuge der Hausdurchsuchung der *****Bank1***** am 29.4.2015 seien sowohl eine PowerPoint-Präsentation, als auch ein Konzept zum Immobilienhandel in einer Personengesellschaft gefunden worden. In beiden Dokumenten finde sich unter dem Punkt „**WARUM ZEICHNET EIN ANLEGER EINE BETEILIGUNG**“ folgende Begründung:

“Möglichkeit der steuerlichen Verwertung von negativen Einkünften zur Reduzierung der Einkommensteuer.“

Auf derselben Seite folge eine Berechnung der Steuerersparnis. Allerdings sei ein „öffentliches Angebot“ iSd § 97 für das Vorliegen eines allgemeinen Angebots nicht erforderlich (vgl. Laudacher in Jakom, EStG, § 2, Rz. 152).

Auch das Erkenntnis des VwGH vom 21.2.2018, Zl. Ro 2016/13/0027, welches in die Rz. 165 der ESt-Richtlinien eingearbeitet worden sei, erläutere, dass eine Bewerbung mit einem zu erwartenden Beteiligungsverlust zu einer Erfüllung des Tatbestandes des § 2 Abs. 2a EStG 1988 führe. Es bedürfe einer Abwägung der Intensität der Bewerbung des steuerlichen Vorteils mit anderen in Aussicht gestellten Vorteilen der Beteiligung. Stehe auf Grund der Intensität der Bewerbung der steuerliche Vorteil aus der Beteiligung im Vordergrund, seien weitere Überprüfungen des allgemeinen Angebotes der Beteiligung sowie des Verhältnisses von Rendite vor Steuern und Rendite nach Steuern nicht mehr anzustellen. Es liege dann jedenfalls eine Beteiligung vor, die unter den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 2a EStG 1988 falle.

Insgesamt seien in dieser Beteiligungsform 32 Kommanditgesellschaften gegründet worden, was ein Indiz für das allgemeine Angebot darstelle, da nicht immer die gleichen Personen an den KGs beteiligt seien. In allen Fällen sei der Firmensitz der KG auch der Sitz der *****Bank1*****.

Tatbestandsmerkmal des § 2 Abs. 2a EStG 1988 sei das *Erzielen steuerlicher Vorteile*, wobei im Gesetz selbst keine Kriterien angeführt seien, die zur Verwirklichung des Grundtatbestandes des § 2 Abs. 2a EStG 1988 führen. Ein Verlustausgleich sei jedenfalls dann nicht mehr möglich,

wenn der Steuervorteil aus der Beteiligung dominiere. Das sei gegeben, wenn das Eingehen der Beteiligung mit Steuervorteilen aus einem zu erwartenden Beteiligungsverlust durch professionelle Anbieter beworben werde. Bloße Hinweise auf Beteiligungsverluste aus Gründen der Prospekthaftung stellen keine Bewerbung dar (Rz 165 EStR 2000). Entsprechend den Richtlinien seien somit weitere Überprüfungen des allgemeinen Angebotes der Beteiligung sowie des Verhältnisses von "Rendite vor Steuern" und "Rendite nach Steuern" nicht mehr anzustellen.

Der Einwand der Bf., dass im vorliegenden Fall ein hohes außersteuerliches Risiko vorliege und somit die Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 verwehrt wäre, sei insoweit nicht nachvollziehbar, da der treuhändig gehaltene Kommanditist nur mit der Haftungseinlage hafte und der Komplementär eine Haftungsfreistellung seines Dienstgebers zugesichert bekomme.

Um eine Reduzierung der Einkommensteuer zu erzielen, sei es zudem notwendig, die Finanzierung der Wohnungskäufe zu 2/3 mit Fremdkapital zu finanzieren. Das Fremdkapital werde nicht von der ***Bank1*** selbst zu Verfügung gestellt, allerdings erhalte diese eine Vermittlungsprovision. Das Pfandrecht für den jeweiligen Kreditgeber sei im Grundbuch eingetragen. Das Naheverhältnis zum Verkäufer der Immobilien sei bereits im BP-Bericht beschrieben worden und sei nach Ansicht der BP ein weiteres Indiz auf Ausbleiben des hohen außersteuerlichen Risikos.

Unter Bezugnahme auf § 2 Abs. 2a EStG 1988 unterliege der erwirtschaftete Verlust somit dem Verlustverwertungsverbot und kann nur mit zukünftigen Gewinnen der gleichen Einkunftsquelle verrechnet werden.

3.2 Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO:

Im vorliegenden Fall sei maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/015; Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 303).

Um den oben genannten Sachverhalt vollständig rechtlich subsumieren zu können, hätte eine Offenlegung der Bewerbung der steuerlichen Vorteile stattfinden müssen. Diese neuen Tatsachen sei somit zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Behörde nicht bekannt gewesen.

Die neu hervorgekommenen Tatsachen würden sich auf Dokumente gründen, welche im Zuge einer Hausdurchsuchung am 29.4.2015 in den Räumlichkeiten der ***Bank1*** gefunden worden seien. Deren Adresse sei zugleich auch Firmensitz der Bf..

Feststellungen gemäß § 188 BAO würden zwar keiner Verjährung unterliegen, sie seien aber wirkungslos, wenn die Festsetzung von ihnen abgeleiteter Abgaben (§ 192) infolge des Eintritts der Festsetzungsverjährung (s. §§ 207ff) nicht mehr zulässig sei. Gegebenenfalls habe daher ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO auch darüber abzusprechen, welcher Teil der festgestellten gemeinschaftlichen Einkünfte sowie die Anteile der Beteiligten an diesen Grundlage für die Ermittlung sein können, insoweit vom Feststellungsbescheid abgeleitete Abgaben hinterzogen worden seien.

Der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG mache sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirke (vgl. VwGH 5.3.1990, Zl. 88/15/0048). Somit ergibt sich gemäß § 207 Abs. 2 BAO die Verjährungsfrist von 10 Jahren.

Eine Abgabenhinterziehung erfordere demnach vorsätzliches Handeln. Vorsätzliches Handeln beruhe nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, sei aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen und in der Begründung entsprechend darzulegen seien (vgl. VwGH 28. 11. 2007, Zl. 2007/15/0165, mwN; s. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO § 207).

Nach der Rechtsprechung des VwGH sei bereits eine gezielt gewählte Gestaltung, bei welcher ein wirtschaftliches Risiko ausgeschlossen sei und dies zu ungerechtfertigten (und steuerlich nicht anzuerkennenden) Verlustzuweisungen führe, auf vorsätzliches Handeln zu schließen (vgl. VwGH 16.12.1999, Zl. 97/15/0167). Im Zuge der Hausdurchsuchung am 29.4.2015 sei zudem ein handschriftlicher Aktenvermerk sichergestellt worden, welcher aufgrund eines Telefonats mit dem treuhändig gehaltenen Kommanditisten geführt worden sei, welcher auf die Höhe des zugewiesenen Verlustes im Verhältnis zu seinen Einkünften eingehe. Somit ergebe sich auch im abgeleiteten Bescheid eine vorsätzlich hinterzogene Abgabe.

Der Beschwerdevorentscheidung wurde ein Dokument mit den Überschriften „*Prinzipien des gewerblichen Grundstückshandels*“ und „*Gewinnermittlung auf Ebene der Gesellschaft*“, „*Besonderheiten der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung*“ sowie ein Satz von Powerpoint-Folien in Kopie beigelegt.

Der Beschwerdevorentscheidung wurde ebenso ein handschriftlicher Vermerk betreffend ein Telefonat mit Dr. *** beigelegt, aus dem sich ergebe, dass das zu versteuernde Einkommen EUR 1.270.000 und die bisher bezahlten Steuern EUR 630.000,00 betragen. Es würde demnach zu einer Ergebniszurückweisung von EUR 1.170.000,00 kommen.

4. Vorlageantrag vom 10. Oktober 2019:

Mit Eingabe vom 10. Oktober 2019 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

4.1 allgemeine Ausführungen zur Beschwerdeentscheidung:

Aus der Beschwerdeentscheidung sei klar erkennbar, dass der Instanzenzug nur auf dem Papier existiere und die Berufungsvorentscheidung (Anm: Beschwerdeentscheidung) eine Farce sei, weil für insgesamt 12 in unterschiedlichen Jahren gegründete Kommanditgesellschaften – die Bf. sei eine davon – eine gleichlautende Entscheidung ergangen sei. In sämtlichen (Beschwerdevor)Entscheidungen werde

- der mangelnde zeitliche Zusammenhang zwischen dem Erstellungszeitpunkt der Beilagen der Niederschrift und dem Erstellungszeitpunkt der Beilagen der BVE mit keinem Wort gewürdigt;
- nicht erwähnt, dass die Beilagen lt. BV nicht die verfahrensgegenständliche KG betreffen;
- die unterschiedliche Gesellschafterstruktur in keinsten Weise berücksichtigt;
- das eindeutig nicht existente Thema „Naheverhältnis“ als Begründung herangezogen;
- die für ein Feststellungsverfahren irrelevanten Themen lang ausgeführt;
- zum eigentlichen Thema – warum § 2 Abs. 2a EStG 1988 anzuwenden sei – außer Zitaten keinerlei erkennbare Argumente enthalten.

4.2 Zur Auslegung des § 2 Abs. 2a EStG 1988:

Ergänzend zur Beschwerde sei anzumerken, dass zu Beginn der Beschwerdeentscheidung Literatur vom 1.7.2106 zitiert werde. Daraus werde klar, dass die Behörde die Behörde die rechtliche Beurteilung auch auf Rechtsmeinungen stütze, die vor der VwGH-Entscheidung vom 21.2.2018, Zl. Ro 2016/13/0027, veröffentlicht worden seien. [...]

Auf Grundlage des vorstehenden VwGH-Erkenntnisses ergebe sich somit klar, dass nicht jedes Bewerben von Steuervorteilen zur Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 führen könne. Es sei vielmehr zu hinterfragen, ob das Bewerben so intensiv gewesen sei, dass der Steuervorteil im Vordergrund gestanden sei. In den weiteren Ausführungen des Vorlageantrages werde Punkt 2.2.1.1 der Beschwerde wiedergegeben. [...]

4.2.1 kein allgemeines Anbot:

Zu Beginn der Beschwerdeentscheidung werde das Thema „allgemeines Anbot“ angesprochen, obgleich der Grundtatbestand des § 2 Abs. 2a EStG 1988 dieses Tatbestandsmerkmal nicht enthalte. Somit sei klar, dass die Finanzverwaltung den

Spezialtatbestand des § 2 Abs. 2a EStG 1988 anwende. Klar sei jedoch, dass die Anwendung des Spezialtatbestandes schon aufgrund der **Renditeberechnungen scheitere**.

Um daher den Ausführungen der Finanzverwaltung irgendeinen Sinn zu geben, könne es sein, dass die Finanzverwaltung die Rechtsmeinung von Pechtl teile, dass der Grundtatbestand dem Spezialtatbestand entsprechend auszulegen sei. Dabei werde aber übersehen, dass auf Basis dieser Überlegungen die Anwendbarkeit des Grundtatbestandes aufgrund der Renditeberechnungen scheitere. Die Behörde betreibe also eine Art von „Rosinenpicken“, indem sie die ihrer Tendenz passenden Tatbestandsmerkmale des „Insbesondere-Tatbestands“ für die Definition des allgemeinen Tatbestands heranziehe.

Hinsichtlich des angeblichen „*allgemeinen Anbots*“ sei allerdings zu beachten, dass gemäß dem von der Behörde zitierten „*Laudacher in Jakom10, § 2 Rz 152*“ kein allgemeines Anbot vorliege, wenn das Anbot auf einen Anleger zugeschnitten sei, wovon die Behörde im vorliegenden Fall auszugehen scheine (s. Beilage 3 der Beschwerdeentscheidung).

Wenn es im vorliegenden Fall kein allgemeines Anbot gegeben habe, könne auch aus diesem Blickwinkel der Grundtatbestand des § 2 Abs. 2a EStG 1988 nicht vorliegen und wenn sich aufgrund der Renditeberechnung ergebe, dass die „Nach-Steuer-Rendite“ nicht in dem Maße erhöht sei, wie dies der „Insbesondere-Tatbestand“ verlange, dann könne auch der Steuervorteil nicht im Vordergrund gestanden sein.

4.2.2 fehlende schlüssige Begründung:

Auf den Seiten 2 und 3 der Beschwerdeentscheidung werde zwar das (neue) VwGH-Erkenntnis vom 21.2.2018, Zl. Ro 2016/13/0027, zitiert, ohne jedoch zu begründen, warum der gegenständliche Fall § 2 Abs. 2a EStG 1988 unterliegen sollte. Insbesondere sei der Beschwerdeentscheidung die vom VwGH geforderte Abwägung der intensiven Bewertung des steuerlichen Vorteils mit anderen in Aussicht gestellten Vorteilen der Beteiligung nicht einmal im Ansatz zu entnehmen.

Obwohl dem Ersteller der BVE offensichtlich die neuen ESt-Richtlinien bekannt gewesen seien, habe er die alte Rz 165 der ESt-Richtlinien 2000 zitiert. Insbesondere werde in der BVE ausgeführt, dass

„entsprechend den Richtlinien seien somit weitere Überprüfungen des allgemeinen Anbots der Beteiligung sowie des Verhältnisses von „Rendite vor Steuern“ und „Rendite nach Steuern“ nicht mehr anzustellen.“

Laut Rz. 165 Wartungserlass 2018 seien weitere Überprüfungen des allgemeinen Angebots der Beteiligung sowie des Verhältnisses von „Rendite vor Steuern“ und „Rendite nach Steuern“ nur dann nicht mehr anzustellen, wenn aufgrund der Intensität der Bewertung der steuerliche Vorteil aus der Beteiligung im Vordergrund stehe. Der gemäß Rz. 165 ESt-Richtlinien 2000 idF

Wartungserlass 2018 für die Beurteilung einer Beteiligung gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 entscheidende Punkt werde auf den Seiten 2 und 3 der BVE somit – aus welchen Gründen auch immer – nicht erwähnt.

4.2.3 mangelnde Beweiswürdigung betr. Tatbestand des § 2 Abs. 2a EStG 1988:

Zu Beginn der BVE werden die im Zuge der Hausdurchsuchung der ***Bank1*** am 29.04.2015 gefundene Power-Point-Präsentation sowie ein Konzept zum Immobilienhandel angeführt, ohne zu erwähnen, dass die Power-Point-Präsentation bereits im September 2009 erstellt worden sei. Beide Dokumente seien bereits Beilage im BP-Bericht gewesen.

Bereits in der Beschwerde sei dargelegt worden, dass diese Präsentation für Mitarbeiterschulungen erstellt und verwendet worden sei. Beim Konzept „Immobilienhandel KG“ handle es sich um einen internen Aktenvermerk eines Mitarbeiters, der seine subjektive Wahrnehmung wiedergebe und – lt. Beilage 3 der Beschwerde – im Jahre 2008 erstellt worden sei. Sowohl die Power-Point-Präsentation als auch das Konzept würden keinen inhaltlichen Konnex zur Bf. aufweisen, noch bewerben sie diese in irgendeiner Weise. In der BVE werde in keinsten Weise auf diesen fehlenden inhaltlichen Konnex zur verfahrensgegenständlichen Bf. eingegangen.

4.2.4 verfehlt betriebswirtschaftliche Schlussfolgerungen:

Die von der Behörde angeführte Haftungsbegrenzung mit der Haftungseinlage des Kommanditisten sei kein zutreffendes Argument gegen ein hohes außersteuerliches Risiko: Es sei zwar korrekt, dass der Kommanditist „nur“ mit der Hafteinlage hafte, dennoch müsse sich der Kommanditist bei seiner Investitionsentscheidung die Frage stellen, ob er seine Einlage wieder zurückbekomme. Dies sei bei einem Kapitaleinsatz von EUR 780.000,00 entscheidend. Für den Kapitaleinsatz des Kommanditisten sei die Haftungsbegrenzung von grenzenloser Irrelevanz.

Aufgrund des hohen Kapitaleinsatzes ergebe sich klar, dass die betriebswirtschaftlichen Überlegungen im Vordergrund gestanden und keine durch den Ankauf von Immobilien allenfalls erzielbare Steuerstundung. Eine Fremdfinanzierung erhöhe eindeutig das Risiko, das bis zum Totalverlust führen könne. Es werde daher auf alle weiteren von der Bf. in der Beschwerde zur Investitionsentscheidung angeführten Argumente verwiesen.

4.3 Ergänzende Ausführungen zur Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO:

Zur behaupteten Verletzung der Offenlegungspflicht habe das Oberlandesgericht Wien in der Entscheidung vom 26.1.2016, Zl. 22 Bs 152/15m, festgestellt:

„Jedoch ist Steuerumgehung weder verboten noch strafbar. Sie ist wie jedes andere Verkürzungsdelikt nur bzw. erst dann strafbar, wenn mit ihr die Verletzung einer Steuer- oder zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht einhergeht. [...] Ungeachtet der schon grundsätzlich fraglichen Strafbarkeit fehlt es fallbezogen bereits an einer tragfähigen Begründung, weshalb der mögliche Gestaltungsmissbrauch mit der Verletzung einer steuerrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht einhergegangen sein soll.“

Im vorliegenden Fall würden sich die neu hervorgekommenen Tatsachen auf

- einen *internen Aktenvermerk* gründen, der die Prinzipien des gewerblichen Grundstückshandels festlege und erläutere, wann Bilanzierungspflicht eintrete, wann der Grundstückshandel gewerblich sei, wie die Ergebnisse aufzuteilen seien und der erläutere, dass Grund für die Zeichnung einer Beteiligung [...] die Möglichkeit der Verwertung von negativen Einkünften zum Zwecke der Reduzierung der Einkommensteuer sei;
- eine Power-Point-Präsentation gründen, die für Mitarbeiterschulungen der ***Bank1*** konzipiert und verwendet worden sei; ...
- eine nicht unterfertigte Schad- und Klagloserklärung gründen, wo es sich um ein Muster aus 2011 ohne jeglichen inhaltlichen Konnex zur Bf. handle;
- auf eine Telefonnotiz gründen, das als Beilage zu Fußnote 3 bezeichnete Dokument – „Händischer Aktenvermerk Dietler.pdf“ bezeichnet worden sei. Dabei handle es sich um eine Telefonnotiz, die das Jahr 2010 und ein Telefonat mit Dr. Stepic betreffe, der an der Bf. nicht beteiligt gewesen sei. Auch dieses Dokument habe keinen zeitlichen und keinen inhaltlichen Bezug zur Bf..

Im Übrigen werde auf die in der Beschwerde zum Thema „Wiederaufnahme“ gemachten Ausführungen verwiesen.

4.4 irrelevante Ausführungen zum nicht existenten Naheverhältnis:

Das Naheverhältnis zwischen wem werde nicht definiert und es werde nicht erläutert, weshalb dies ein Indiz für das Ausbleiben eines hohen außersteuerlichen Risikos sein solle, wird nicht erläutert. Da die Immobilien eindeutig am Markt verkauft werden, könnte das (ohnehin nicht vorhandene) Naheverhältnis nur dann ein Indiz für ein geringeres Risiko sein, wenn unter dem Marktpreis habe gekauft werden können. Dass das nicht der Fall gewesen sei, sei im Rahmen des Strafverfahrens auch durch Gutachten nachgewiesen worden und widerspreche auch jeglicher Lebenserfahrung. Denn warum hätten die Verkäufer der Immobilien diese unter dem Marktpreis an die betreffenden Gesellschaften verkaufen sollen? Dieses Argument sei umso unglaubwürdiger, als es sich bei den Verkäufergesellschaften um Tochtergesellschaften eines börsennotierten Unternehmens gehandelt habe.

Die Aussage, dass die ***Bank1*** eine Vermittlungsprovision für die Vermittlung der Fremdfinanzierung erhalten habe, sei schlichtweg falsch und durch keinerlei Belege nachweisbar.

4.5 irrelevante finanzstrafrechtliche Ausführungen – wider besseren Wissens:

Das Thema Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht könne auf Ebene der Kommanditgesellschaft ex definitione nicht verwirklicht werden. Obwohl das Thema „Verjährung“ auf Ebene des Feststellungsverfahrens irrelevant sei, werde in aller Kürze dazu Stellung genommen. Denn aus diesen Ausführungen ergebe sich klar, dass hier in keinsten Weise der Grundsatz der Objektivität gewahrt worden sei:

Im vorliegenden Fall sei der finanzstrafrechtliche Vorwurf bereits auf mehreren Ebenen (strafrechtlich und durch das BFG) falsifiziert worden. Dieser Vorwurf sei auch durch die Entscheidung des OLG (Zl. 22 Bs 152/15m) falsifiziert worden, u.a. durch die Einstellung des Verfahrens durch die zuständige WKStA. Ebenso sei durch die BFG-Entscheidung vom 7.9.2017, GZ. RV/7103165/2016, welche ein Verfahren einer KG betreffe, die von der Hausdurchsuchung betroffen gewesen sei, festgestellt worden:

„Durch die Einstellung des Verfahrens betreffend Abgabenhinterziehung gemäß § 33 (1) und § 38 FinStrG durch die zuständige WKStA - welche von Amts wegen zu ermitteln hat, weshalb Bindungswirkung hinsichtlich ihrer Entscheidungen zu bejahen ist - wurde die Vorfrage des Vorliegens einer Abgabenhinterziehung durch die zuständige Behörde verneint, weshalb hinsichtlich 2005 keine Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre eingetreten ist. Der Erlassung des bekämpften Bescheides steht sohin der Eintritt der Festsetzungsverjährung iSd § 207 Abs. 2 BAO entgegen.“

Es bleibe daher rätselhaft, warum die Behörde die Einstellung des Strafverfahrens komplett ignoriere und in der BVE die vorsätzliche Hinterziehung von Abgaben behauptet werde. Ebenso rätselhaft seien die vorsätzliche Zitierung älterer Literatur und das Heranziehen bereits gelöscht und somit eigentlich gar nicht mehr vorhandener Dokumente als neue Beweismittel, die darüber hinaus zum konkreten Fall keinen zeitlichen und inhaltlichen Konnex zur Bf. haben.

4.6 Beweisverwertungsverbot:

Hinsichtlich sämtlicher Beilagen der Beschwerdevorentscheidung sei zu erwähnen, dass diese aus einer rechtswidrigen Hausdurchsuchung stammen und aus dem nahezu perversen Umstand, dass diese verwendeten Unterlagen in Wahrheit gar nicht existieren dürfen, da diese gemäß den der Beschwerde angefügten Auskünften (s. Anlage 1 und 2 der Beschwerde vom 11.02.2019) **retourniert und gelöscht** worden seien. Diese Unterlagen müssen einem Beweisverwertungsverbot unterliegen.

Jede andere Leseart des § 166 BAO würde die Verletzung einer grundrechtlich geschützten Rechtsposition bedeuten (vgl. VfGH 1.10.2013, Zl. G2/2013, Punkt 4.5 zur Abgrenzung zwischen Zulässigkeit und Unzulässigkeit von Beweisen, die der Behörde zwar vorliegen, aber auf vergleichbare eingriffsintensive illegale Überwachungsmaßnahmen oder dazu nicht ermächtigten Behörden zurückgehen).

Es werde daher beantragt, die rechtswidrig erlangten Beweismittel im Abgabenverfahren im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO werde weiters die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

5. Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juli 2024 durch das Finanzamt:

Auf den Vorhalt des Bundesfinanzgerichts an das Finanzamt Österreich betreffend die Erbringung des Nachweises, dass im gegenständlichen Fall der Quotient Nach-Steuer-Rendite / Vorsteuer-Rendite den Wert 2 übersteigt und somit ein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliege, wird mitgeteilt:

Aufgrund der Renditeberechnung, die vom Bereich KMU anhand der Berechnungsunterlagen in sog. Stepic-Fällen erstellt worden seien, seien die zukünftige Verkaufserlöse mit EUR 5.000,00 pro m² angesetzt worden. Wie zu erwarten gewesen sei, sei die Rendite nach Steuern nicht doppelt so hoch wie vor Steuern. Der Quotient Nach-Steuer-Rendite / Vor-Steuer-Rendite übersteige in keinem Fall den Wert 2, womit in diesem gleichgelagerten Fall somit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliege.

Das Finanzamt teile somit die Auffassung der Bf., dass im Beschwerdefall nicht das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund stehe.

Mit Eingabe vom 20. August 2024 wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 BAO zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aus den im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass mit 29. Dezember 2011 14 Grundstücke (Wohnungen) und mit 29. März 2012 1 Grundstück (Wohnung) als Umlaufvermögen erworben und die Anschaffungskosten dafür in den jeweiligen Jahren sofort gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 als Betriebsausgaben abgesetzt wurden.

Die in den Jahren 2011 bis März 2012 getätigten Liegenschaftsankäufe wurden nach den Beschwerdeausführungen zu EUR 778.200,00 mit Eigenkapital und zu EUR 1.454.000,00 mit Fremdkapital finanziert.

Die Geschäftsstrategie der Bf. besteht nach den Ausführungen in der Beschwerde vor allem darin, mietengeschützte (teilweise mit Friedensmietzins belastete) gebrauchte Substandardwohnungen (d.h. vor allem Wohnungen der Kategorie D) zu erwerben, zuzuwarten bis dass diese bestandsfrei werden, um diese dann zu sanieren und zu verkaufen.

Bis zum Jahre 2016 wurden wiederum 6 Wohnungen veräußert, sodass sich nur noch 9 Wohnungen im Besitz der Bf. befinden. Die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 wurde zunächst erklärungsgemäß durchgeführt, für das Jahr 2017 erfolgte eine Veranlagung im Sinne der Feststellungen der BP.

2. Rechtliche Beurteilung:

2.1 Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Die Bescheidbegründung muss erkennen lassen welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde. Wird mit einem Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO verfügt, so hat die Begründung dieser Maßnahme eine nach Lage des Falles (ausreichende) Darstellung der neu hervorgekommenen entscheidungserheblichen Tatsachen und Beweise, worin diese bestanden haben und wann sie neu hervorgekommen sind, zu enthalten.

Neben dem Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes ist zweite Tatbestandsvoraussetzung einer erfolgreichen Wiederaufnahme, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens auch einen im Spruch *anders lautenden Bescheid* herbeigeführt hätte. Kann dies für den vorgebrachten Wiederaufnahmegrund aus materiell-rechtlichen Gründen ausgeschlossen werden, kann der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen schon deswegen stattgegeben und muss

der Wiederaufnahmegrund erst gar nicht näher verfahrensrechtlich geprüft werden (vgl. VwGH 25.09.2012, Zl. 2009/17/0049; Stoll, BAO-Kommentar, S. 2917; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 303 Tz. 11; Stoll Kommentar, BAO, Rzeszut/Tanzer/Unger, § 303 Rz 48f; Althuber in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch § 303, 821f). Schon im Wiederaufnahmeverfahren ist auf die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid einzugehen. Ist die Möglichkeit eines Einflusses des geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes auf die Sachentscheidung zu verneinen, dann ist das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren nicht wiederaufzunehmen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2918).

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Beschwerde bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. VwGH 10.03.2016, Zl. 2013/15/0280; 02.09.2009, Zl. 2005/15/0031).

Im gegenständlichen Verfahren enthalten die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide selbst keine Begründung, sondern verweisen diesbezüglich auf die "Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind." Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen. Ein im Wiederaufnahmebescheid enthaltener Verweis auf die Ausführungen in einem Außenprüfungsbericht ist rechtlich zulässig, wenn aus diesem Bericht die Wiederaufnahmegründe hervorgehen (vgl. VwGH vom 29.01.2015, Zl. 2012/15/0030; 22.11.2012, Zl. 2012/15/0172; 10.03.2016, 2013/15/0280).

Betrachtet man den Sachverhalt unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen, so ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass die belangte Behörde im Rahmen der Außenprüfung die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 deswegen verfügte, da es die Auffassung vertrat, es sei eine **Abgabenhinterziehung** durch ungerechtfertigte Verlustzuweisungen aufgrund des Verlustverwertungsgebots des § 2 Abs. 2a EStG 1988 gegeben. Insbesondere sei die Tatsache der Bewerbung steuerlicher Vorteile im Zuge der BP neu hervorgekommen, welche seitens der Bf. hätte offengelegt werden müssen. Nach Auffassung des Finanzamtes seien die erzielten Verluste aus dem gewerblichen Grundstückshandel nur mit positiven Einkünften aus eben dieser Betätigung zu verrechnen.

Mit Stellungnahme vom 15. Juli 2024 hält die belangte Behörde ihre Rechtsansicht **nicht mehr aufrecht** und stellt klar, dass im Beschwerdefall nicht das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht und somit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliegt. Insbesondere wurde nach den vom Finanzamt angestellten Rendite-Berechnungen ein **Quotient** aus *Rentabilität nach Steuern / Rentabilität vor Steuern* nach der Methode des internen Zinsfußes vor Steuern von **1,58** ermittelt. Bei marktüblicher Wiederveranlagung

beträgt dieser Quotient aus *Rentabilität nach Steuern / Rentabilität vor Steuern* nach der Methode des internen Zinsfußes **1,39**. Die Berechnungsgrundlagen wurden der Bf. zur Kenntnis gebracht.

Die Vortrags- und Ausgleichsfähigkeit von Verlusten ist Teil der Bemessungsgrundlage bei der veranlagten Einkommensteuer und damit Spruchbestandteil des jeweiligen Bescheides (vgl. VwGH 27.4.1994, Zl. 93/13/0208; 15.9.1999, Zl. 94/13/0043; 21.1.2004, Zl. 2003/13/0093; 26.11.2015, Zl. 2012/15/0038).

Somit ergibt sich aus materiell-rechtlichen Gründen für den von der belangten Behörde herangezogenen Wiederaufnahmegrund, dass die zweite Tatbestandsvoraussetzung, das Herbeiführen einer im Spruch anderslautender Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 für eine erfolgreiche Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO nicht vorliegt.

Der Wiederaufnahmsgrund ist daher aus materiell-rechtlicher Sicht nicht geeignet, im Spruch anderslautende Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 zu erlassen.

Da somit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 nicht vorliegt, und das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung seitens der BP ausschließlich damit begründet wurde, dass aufgrund (unberechtigter) Verlustzuweisungen auf ein vorsätzliches Handeln zu schließen sei, erübrigen sich weitere Auseinandersetzungen mit der Frage, ob eine Hinterziehung von Abgaben iSd § 33 Abs. 1 FinStrG vorliegt.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 waren daher aufzuheben.

2.2 zu Spruchpunkt II:

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Wird daher im Beschwerdeverfahren der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt gemäß § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus (vgl. VwGH 21.12.2012, Zl. 2010/17/0122), die alten Sachbescheide leben wieder auf (vgl. VwGH 30.3.2006, Zl. 2006/15/0016, 0017; 28.2.2012, Zl. 2009/15/0170).

Infolge der Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 vom 17. Jänner 2019 gehören die nachstehenden

Feststellungsbescheide gemäß § 188 für die Jahre 2011 bis 2016 wieder dem Rechtsbestand an:

Zeitraum:	Bescheidbezeichnung:	Datum:
2011	Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO miteinschließlich Berichtigungsbescheid gemäß § 293b BAO v. 26.04.2012	26.04.2012 27.07.2012
2012	Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO	19.07.2013
2013	Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO	18.07.2014
2014	Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO	22.02.2018
2015	Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO	22.02.2018
2016	Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO	22.02.2018

Da infolge Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide die Feststellungsbescheide vom 17. Jänner 2019 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind, ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 BAO die gegen die Sachbescheide 2011 bis 2016 gerichtete Beschwerde als gegenstandslos geworden zu erklären (vgl. Ritz, BAO, § 261 Tz. 4).

2.3 Verlustausgleichs- und Verwertungsverbot des § 2 Abs. 2a EStG 1988:

Gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 sind negative Einkünfte weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 (idF BGBl I 117/2016) bzw. § 18 Abs. 6 und 7 (in den Vorfassungen) vortragsfähig,

- aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn
 - der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird
 - und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen,
- aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist.

Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage gilt ab der Veranlagung 2000 das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a EStG 1988 für Verluste aus Beteiligungen, bei denen in erster Linie die Erzielung von steuerlichen Vorteilen im Vordergrund steht. Dazu können Betätigungen im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich gehören, wenn Steuerminderungen durch Verlustzuweisungen allgemein – insbesondere durch professionelle Anbieter – angeboten werden (vgl. Siller, Verlustbeschränkung des § 2 Abs. 2a EStG, SWK 1999, S. 582).

Ein lediglich aus Gründen der Prospekthaftung allgemein gegebener Hinweis auf mögliche Beteiligungsverluste ist dabei noch keine Bewerbung von Steuervorteilen, sofern der Hinweis nicht über jenes Maß hinausgeht, das zur Abwendung eines zivilrechtlichen Haftungsrisikos erforderlich ist. Ein steuerlicher Vorteil kann in einer Steuerstundung bestehen und ebenso in einer Progressionsermäßigung. Steht das Erzielen steuerlicher Vorteile jedenfalls im Vordergrund, sind weitere Überprüfungen (allgemeines Angebot, Renditevergleich, siehe Tz 176/8 f) nicht mehr erforderlich, die Betätigung fällt jedenfalls unter § 2 Abs 2a EStG 1988 (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 2, Rz. 6/8, S. 110).

Die Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf zu diesem Verlustausgleichsverbot nennen in diesem Zusammenhang den Einsatz von Grundstücken im Rahmen von Steuersparmodellen: wenn nach Handels- oder Steuerrecht keine Buchführungspflicht besteht, können im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Weiterveräußerung angeschaffte oder eingelegte Grundstücke als Umlaufvermögen zur Gänze als Betriebsausgabe abgesetzt und damit hohe ausgleichsfähige Scheinverluste erreicht werden (vgl. Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter, EStG, § 2 Rz. 136, S. 48; ÖStZB 8/1999, S. 160).

Steuerliche Vorteile stehen dann nicht im Vordergrund, wenn bei der Beteiligung ein hohes außersteuerliches Risiko vorliegt. Das außersteuerliche Risiko überlagert den Steuervorteil, wenn die Beteiligung sämtliche der folgenden Merkmale aufweist (s. sinngemäß ESt-Richtlinien 2000, Rz. 166).

Der in § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorgesehene Renditevergleich ist auf Grundlage des Gesamtkonzepts der Beteiligung anzustellen; dabei ist auf *erreichbare Renditen* abzustellen, konkrete Verhältnisse einzelner Beteiligter wie etwa Eigen- oder Fremdfinanzierung sind nicht von Bedeutung (vgl. Precht, Verlustausgleichsbeschränkungen, S. 147). Unter „erreichbaren“ Renditen sind jene zu verstehen, die bei Eintritt bestmöglicher Steuereffekte und unter optimaler Ausnutzung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten erzielt werden können (ESt-Richtlinien 2000, Rz. 170).

Die Erläuternden Bemerkungen zum SteuerreformG 2000 verstehen darunter die generelle Annahme eines Grenzsteuersatzes von 50%, Besteuerung des Abschichtungserlöses mit bestmöglicher Nutzung von Steuervorteilen, d.h. gleichmäßige Verteilung auf 3 Jahre iSd § 37 Abs. 2 EStG 1988, Beteiligungsfinanzierung aus Eigenmitteln, es sei denn, die Gesamtkonzeption sieht eine Fremdfinanzierung vor sowie eine Bandbreite des möglichen Abschichtungserlöses im Ausmaß des bestmöglichen Beitrages (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 2 Rz. 176/16).

Ergeben somit Investitionsrechnungen mit Berücksichtigung steuerlicher Vorteile (ohne Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG) **Renditen** in Höhe von **mehr als dem Doppelten** der entsprechenden Investitionsrechnung ohne Berücksichtigung steuerlicher Vorteile (bei Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG), liegt demnach grundsätzlich ein Anwendungsfall des ersten

Teilstreiches des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vor. Nähere Bestimmungsgründe zur Rendite oder des Zeitraumes ihrer Ermittlung fehlen im Gesetz. Als Auslegungsbehelf sind demnach die Gesetzesmaterialien heranzuziehen (vgl. Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter, EStG. § 2, Rz. 138).

Nach den Erläuternden Bemerkungen zum Steuerreformgesetz 2000 ist unter der Rendite der nach der Methode des internen Zinsfußes abgezinste Barwert der Zahlungsströme zu verstehen, wobei Wiederveranlagungen mit einem marktüblichen Zinssatz zu verrechnen sind. Maßgeblich sind die Renditen, die „erreichbar wären“; damit knüpft das Gesetz bei der Berechnung der Rendite an Verhältnisse mit dem höchsten Steuersparpotential an (s. sinngemäß EStR 2000 Rz. 170).

Die maßgebliche Grenze der zulässigen Rendite ist dann erfüllt, wenn – jeweils ohne Anwendung des Verlustausgleichs- und Verlustvortragsverbots – die Nachsteuer-Rendite **mehr** als das **Doppelte** der Rendite vor Steuern beträgt (vgl. Siller, Verlustbeschränkung gemäß § 2 Abs. 2a EStG, SWK 1999, S. 586ff; Zöchling/Matzka, Immobilieninvestitionen und die Erzielung steuerlicher Vorteile, ÖStZ 1999, S. 226) und die Betriebsführung überwiegend auf diesem Umstand beruht. Weiters ist es steuerschädlich, wenn Anlegern Verlustzuweisungen in Aussicht gestellt werden (vgl. Zöchling, Immobilieninvestitionen und die Erzielung steuerlicher Vorteile, ÖStZ 1999, S. 226f).

Aus den im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass die beschwerdeführende KG in den Jahren 2011 bis 29. März 2012 15 Wohnungen erwarb und die Anschaffungskosten dafür in den jeweiligen Jahren sofort gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 als Betriebsausgaben absetzte. Die Liegenschaftsankäufe wurden nach dem Beschwerdevorbringen sowohl mit Eigenkapital (778.200 Euro) als auch mit Fremdkapital (1.454.000 Euro) finanziert.

Bis zum Jahre 2016 veräußerte die Bf. wiederum 6 Wohnungen, sodass sich nur noch 9 Wohnungen im Besitz der Bf. befinden. Im Zuge der Feststellungen der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 wurden die erzielten Verluste als abzugs- und vortragsfähig behandelt.

Durch die Vorgehensweise der (gesetzmäßigen) Gewinnermittlung der Bf. – Investitionen in Eigentumswohnungen als Sofortaufwand – rückte für die Außenprüfung und folglich für die belangte Behörde das Erzielen steuerlicher Vorteile in den Vordergrund, wonach in Bezugnahme des § 2 Abs. 2a EStG 1988 somit dem Verlustverwertungsverbot unterliegt und daher nur mit zukünftigen Gewinnen der gleichen Einkunftsquelle gegengerechnet werden kann (vgl. Tz. 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung).

Weder die belangte Behörde noch die Bf. legten eine der Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 entsprechende Renditeberechnung vor, sodass die belangte Behörde mit 11. Juli 2024

durch das Bundesfinanzgericht aufgefordert wurde, eine Renditeberechnung anzustellen, um nachzuweisen, dass der Quotient Nach-Steuerrendite / Vor-Steuerrendite den **Wert 2** übersteigt und damit ein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliegt.

Maßgeblich für die Berechnung des internen Zinsfußes sind ausschließlich die Anschaffungskosten bzw. Veräußerungserlöse **der bis 01.04.2012 angeschafften** und bereits veräußerten (oder noch nicht veräußerten) Wohnungen.

Die „Rendite vor Steuern“ ist anhand eines Zahlungsstromes unter Außerachtlassung der sofortigen Abschreibung der Anschaffungskosten zu errechnen und der „Rendite nach Steuern“ gegenüberzustellen.

Analog den sog. Stepic-Fällen wurden nach den Berechnungen des Finanzamtes die zukünftigen Verkaufserlöse mit EUR 5.000/m² angesetzt, wobei die „Rendite nach Steuern“ nicht doppelt so hoch wie die „Rendite vor Steuern“ war.

Sämtliche Werte, die der Berechnung des internen Zinsfußes zugrunde gelegt wurden, sind den Verfahrensparteien bekannt.

Aus den von der belangten Behörde mit 15. Juli 2024 übermittelten Berechnungsunterlagen ergibt sich, dass der Quotient „Rendite nach Steuern“ / „Rendite vor Steuern“ in keinem Fall den Wert 2 erreicht und somit **kein Anwendungsfall** des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliegt. Das Erzielen steuerlicher Vorteile steht somit nicht im Vordergrund.

Da somit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 gegeben und das Erzielen steuerlicher Vorteile für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2011 bis 2017 somit nicht im Vordergrund steht, sind die **im Zeitraum 2011 bis 2017 erwirtschafteten Verluste** somit **ausgleichs- und vortragsfähig**.

2.4 Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2017:

Da hinsichtlich des Jahres 2017 somit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliegt und das Erzielen steuerlicher Vorteile somit nicht im Vordergrund steht, sind die Verluste des Jahres 2017 iHv EUR 24.804,50 somit ausgleichs- und vortragsfähig.

3. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt (vgl. VwGH 25.09.2012, Zl. 2009/17/0049). In weiterer Folge ergibt sich die Gegenstandsloserklärung direkt aus dem Gesetz.

Darüber hinaus handelt es sich bei der maßgebliche Rechtsfrage bezogen auf die Ausgleichs- und Vortragsfähigkeit von Verlusten um die Beurteilung eines sich aus dem Gesetz ergebenden Sachverhalts und damit um keine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. August 2024