

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N.KG, Adr.Bf., vertreten durch Z.Z. GesmbH, Adr.StB, nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung, über die Beschwerde vom 19. Oktober 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Wien 4/5/9/10/18/19 Klosterneuburg [vormals: Finanzamt Wien 4/5/10] betreffend *Wiederaufnahme des Verfahrens Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2014* und *Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2014*, Steuernummer xxx [vormals: yyy], zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Bescheid betr. Wiederaufnahme des Verfahrens Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde betr. Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 2014 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb -15.617,15 Euro.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sowie der festgesetzten Abgaben und die Verteilung der festgestellten Einkünfte auf die einzelnen Beteiligten sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen; dieses bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person oder einen Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin [in Folge: Bf.] ist eine, mit Gesellschaftsvertrag vom 06.04.1998 errichtete, im Firmenbuch unter FN xyz eingetragene Kommanditgesellschaft. Als Geschäftszweig wird „Geschäftsvermittlung, Verwertung und Handel mit Immobilien, Vermietungsbetrieb“ angegeben. Als unbeschränkt haftender Gesellschafter ist Herr Q., als Kommanditistin Y.N., eingetragen.

Hinsichtlich des Beschwerdejahres 2014 wurde mit **Erstbescheid** vom 18.12.2015 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO iHv. -278.652,05 Euro festgestellt und erfolgte ein Verteilung auf die Beteiligten wie folgt: Q. -278.624,18 Euro (= 99,99%); Y.N. -27,87 Euro (= 0,01%).

Bei der Bf. fand eine die Jahre **2013 bis 2015 betreffenden Außenprüfung** – Prüfungsbeginn bei der Bf. 12.08.2016, Prüfungsauftrag vom 10.08.2016. btr. Umsatzsteuer und Feststellungsverfahren 2013 bis 2015, sowie Nachschau Umsatzsteuer 2016 – gem. § 147 BAO statt.

Mit Prüfungsauftrag vom 03.10.2017 wurde die **Außenprüfung** btr. Umsatzsteuer und Feststellungsverfahren **auf das Jahr 2016** und die Nachschau auf die Umsatzsteuer 2017 **erweitert**.

Die belangte Behörde erließ mit 02.05.2018 den **Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2016** und wurden darin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 926.313,59 Euro festgestellt. Bezüglich Begründung wurde auf eine zusätzliche Begründung, welche gesondert ergehe, verwiesen.

In der zusätzliche **Bescheidbegründung**, datiert 03.05.2018, wird ausgeführt, dass die Abgabepflichtige im Zeitraum ab 2009 in einem Gebäudeteil der ehemaligen Werkgeländeobjekte (Adr.Objekt) ca. 18 Wohneinheiten (Lofts) errichtet habe. Ab 2010 (erste Tranche) seien diese Lofts als qualifiziertes Wohnungseigentum verkauft worden. An der Bf. seien Herr Q. und seine Mutter (angabengemäß Gründungshelferin) beteiligt. Komplementär sei Herr Q.. Die Wohnungsgrößen, Kaufpreise, Anteile, Kaufzeitpunkte seien der beiliegenden Excel-Liste zu entnehmen.

1) In den Bilanzen 2012 - 2016 fänden sich Rückstellungen für Bauschäden von
 2012 iHv -789.719,04 Euro;
 2013 iHv -789.719,04 Euro;
 2014 iHv -789.719,04 Euro;
 2015 iHv -1.211.831,11 Euro;
 2016 iHv -1.362.510,67 Euro. Die Erhöhung 2016 betrage somit 150.679,56 Euro.

2) In der Bilanz 2016 sei eine Rückstellung für „drohende Preisreduktion aufgrund Widmungsproblematik“ in Höhe von 1.224.294,26 Euro gebildet worden.

3) Rückstellung für Rechtsberatungskosten in Verbindung mit befürchteten Kaufpreisminderungen (Umwidmungsproblematik) in Höhe von 30.000,- Euro

Ad 1) Rückstellung für Bauschäden:

Der Rücksteilungsbildung vorangegangen seien

- eine einzige Klage des Käufers Käufer1/Käufer2 in Höhe von 121.375,76 Euro,
- mehrere Sachverständigengutachten zum baulichen Zustand des Gebäudes.

Die Rücksteilungsbildung orientiere sich laut Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 20.02.2018 am Gutachten des SV Gutachter2 vom 28.05.2013. Die Rücksteilungsbildung sei - laut Beilage zur Bilanz 2016 - pauschal je nach Stockwerk der jeweiligen Wohnung gebildet worden. So sollten die Bauschäden für Wohnungen im 3. Stockwerk 5 Prozent, jene im 4. Stockwerk 10 Prozent, die im 5. Stockwerk 25 Prozent und jene des Dachgeschoßes 55 Prozent der Errichtungskosten betragen. Mit Schriftsatz des Finanzamtes vom 15.02.2018 sei hinterfragt worden, inwieweit zu den Baumängeln weitere Klagsandrohungen eingegangen seien, oder bereits Klagen oder Urteile vorliegen würden, inwieweit Baumängel beseitigt oder diesbezüglich Anbote oder Aufträge eingeholt worden seien. In der Beantwortung vom 20.02.2018 sei ausgeführt worden, dass angefallene Schäden in Höhe von insgesamt 129.840,- Euro behoben worden seien und weiters: *„Anbote zur Behebung von Baumängeln, Klagen oder Urteile liegen nicht vor. Am 12.2.2018 langte per Mail eine Klagsandrohung in Höhe von 120.000,- Euro für ein einzelnes Loft ein“*. Die Anpassung der Rückstellung für Baumängel für 2016 basiere auf einem Gutachten von Gutachter2 & Partner über ein schadhaftes Dach (siehe gutachterliche Stellungnahme vom 17.06.2016, Seite 3). Der von Herrn Q. erteilte Auftrag (nicht seitens der geprüften Bf.) am 09.06.2016 an Gutachter2 & Partner zur Kostenschätzung habe auf *„eine Kosteneinschätzung eines fiktiven Wassereintritts durch die Flachdachabdichtung und Bewertung eines möglichen Schadens in den darunterliegenden Wohnungen“* (siehe Seite 4 dieser „gutachterlichen Stellungnahme“) gelautet. Die Schätzung der Kosten, basierend auf einer fiktiven Schadensfallannahme, sei bei der Bilanzierung unter Berücksichtigung von Umsatzsteuer, Baukostenhochrechnung und Abzinsung über 27 Jahre errechnet worden. In der Bilanz 2016 sei die Rückstellung zur Schadenshöhe fortgeführt und angepasst worden. Die Berechnung erfolgte indem der mögliche fiktive Schaden für das Dachgeschoß von 55% (2015) auf 70% (2016) erhöht worden sei. In der Kostenberechnung selbst sei angenommen worden, dass bei einem „fiktiven Wassereintritt“, sämtliche Dachgeschoßwohnungen abgesiedelt und die Bewohner in Hotels untergebracht würden, *„eine solche Sanierung kommt den Errichtungskosten gleich“*. Die Summe der rückgestellten Bauschäden würden sich laut Bilanz 2016 auf 1.362.510,67 Euro belaufen. Dem stehe laut Vorhaltsbeantwortung vom 20.02.2018 (also nach Vorliegen des Ergänzungsgutachtens Gutachter2) effektive Sanierungsaufwendungen bis einschließlich 2016 in Höhe von nur 129.840,00 Euro gegenüber. Die Kosteneinschätzung Gutachter2 auf Basis fiktiver Schadensannahmen spiegle sich also in keinsten Weise in den tatsächlichen

Sanierungsmaßnahmen wider. Dies sei verwunderlich, als ein Bauherr zur Vermeidung weiterer Schäden (und das bei einem angeblichen desaströsen Bauzustand bzw. Errichtungsmängeln des Daches) sofort Sanierungsmaßnahmen umsetzen würde. Die Frage nach möglichen Entschädigungen durch Versicherungen sei in diesen Überlegungen vorerst nicht berücksichtigt worden. Die im Jahr 2016 erfolgte Erhöhung der Rückstellungsbildung für zukünftige Kosten unter der Annahme eines fiktiven Wasserschadens von Bilanzwert 2015 in Höhe von 1.211.831,11 Euro, auf Bilanzwert 2016 in Höhe von 1.362.510,67 Euro, somit Erhöhung in Höhe von 150.679,56 Euro, sei daher zu versagen gewesen. Die Annahmen der abgabepflichtigen KG basierten auf theoretischen Rechenmodellen und fiktiven Annahmen. Es handle sich also um eine unzulässige Pauschalrückstellung (siehe auch Ausführungen zu Punkt 2).

Ad 2) Rückstellung wg. drohender Preisreduktion aufgrund Widmungsproblematik:

Die erstmalige Bildung im Jahr 2016 dieser Rückstellung sei wie folgt begründet worden:

Ausgangspunkt für die Rückstellungsbildung sei ein Zeitungsartikel aus der „Die Presse“ vom Datum¹ über die fehlende Umwidmung des Areals Werksgeländeobjekte von Industriegebiet zu Wohngebiet gewesen. Dieser Presseartikel dürfte auf der Beschlussfassung des Gemeinderates der Stadt Wien vom Datum³ basieren. In der Gemeinderatssitzung vom Datum³ sei die Umwidmung der Gründe der ehemaligen Werksgeländeobjekte abgehandelt worden, Die Berechnung der Höhe der Rückstellung sei in Form einer persönlichen Einschätzung des Rechtsanwaltes Dr. RA1 vom 27.03.2017 erfolgt. Diese Einschätzung sei auf Grundlage eines Fragenkataloges der Steuerberatungskanzlei StB vom 09.03.2017 erfolgt. Dazu werde festgehalten:

a) Zum Zeitungsartikel: Aus dem Zeitungsartikel gehe keineswegs hervor, dass Wohnungskäufer ihre gekauften Lofts nicht für Wohnzwecke benutzen dürften. Vielmehr werde im Zeitungsartikel unter Berufung auf die Entscheidungsträger festgehalten: *„man habe nicht vor jemanden auf die Straße zu setzen“*.

b) Im Schriftsatz vom 27.03.2017 sei von Herr Dr. RA1 die Gefahr einer Klage auf Kaufpreisminderung bzw.- Rückabwicklung pauschal mit 65 % eingeschätzt worden. Basierend auf dieser Klagswahrscheinlichkeit werde eine mögliche Preisreduktion mit einem Drittel des seinerzeitigen Verkaufspreises angegeben. Diese pauschalen Ansätze würden von Dr. RA1 als „persönliche Einschätzung“ bekanntgegeben. Angemerkt werde, dass es zum Themenkomplex Widmung zum Bilanzstichtag 31.12.2016 noch keine Klagen bzw. Klagsandrohungen gegeben habe.

c) Kaufverträge: Festgehalten werde, dass die vertraglichen Vereinbarungen in den Kaufverträgen über alle Lofts eindeutig fixierten, dass

- Wohnungseigentum im Industriegebiet erworben werde,
- sich dieser Umstand im Kaufpreis niedergeschlagen hätte,
- Regressansprüche diesbezüglich ausgeschlossen worden seien,
- die Käufer in Kenntnis gerade dieser Mischnutzung als Industrie- und Wohngebiet ihr Loft

erworben hätten.

Die vertragliche Ausformulierung werde am Beispiel des Kaufvertrages Käufer⁵ dargestellt.

Unter Punkt 1.2 werde ausdrücklich darauf hingewiesen, „...dass die Verkäuferin keine Haftung im Falle des Ausbleibens einer Widmungsänderung übernimmt“.

Unter Punkt 8.1 (Gewährleistungen und Zusicherungen) werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei der kaufgegenständlichen Liegenschaft um ein Industriegrundstück handle und keine Widmung für Wohnzwecke vorliege und der Käufer den Kaufgegenstand gerade wegen seiner Situierung in diesem Ensemble erwerbe. „Daher verpflichtet sich die kaufende Partei solange diese Widmung aufrecht ist, den Kaufgegenstand nicht als Wohnung auszubauen, zu errichten oder zu nutzen und zu verwerten ...“

In weiteren Kaufverträgen würden sich unter anderem folgende Vereinbarungen finden:

„Dem Käufer ist aufgrund eigener Besichtigung bekannt, dass es sich bei der Liegenschaft um ein ehemaliges Werksgelände und damit (bei Vertragsunterfertigung) um ein Industriegrundstück mit dementsprechender Widmung bzw., Flächenwidmung handelt. Im Lichte dessen bestätigt der Käufer ausdrücklich, dass er den Kaufgegenstand gerade wegen seiner Situierung im Ensemble der ehemaligen Produktionsgebäude der X-Fabrik erwirbt. Die unter den Punkten 10.1 bis 10.3 genannten Umstände wurden vor Vertragsunterfertigung zwischen den Parteien eingehend besprochen und bei der Kaufpreisbemessung entsprechend berücksichtigt. Der Käufer sichert daher zu, hieraus keine Ansprüche gegenüber dem Bauträger geltend zu machen.“

In der rechtlichen Beurteilung der belangten Behörde wird sodann nach Zitierung des § 9 Abs. 3 EStG und Judikate zu steuerlich unzulässigen Pauschalrückstellungen, hinsichtlich der gegenständlichen Rückstellung ausgeführt:

Die vorliegende Rückstellung für allfällige Kaufpreisreduktionen oder Rückabwicklungen wegen einer angeblichen „falschen“ Widmung der verkauften Lofts, seien aufgrund eines Zeitungsartikels gebildet worden. Konkrete Maßnahmen der einzelnen Käufer in Form von Klagen oder Klagsandrohungen hinsichtlich der Umwidmungsthematik hätten zum Bilanzstichtag (31.12.2016) nicht vorgelegen. Beim zum Bilanzstichtag laufenden Gerichtsverfahren Käufer¹/Käufer² seien Baumängel eingeklagt worden, eine Kaufpreisreduktion aufgrund einer – aus Sicht der Käufer – mangelhaften Widmung sei nicht geltend gemacht worden. Auch sei bis zum heutigen Zeitpunkt keine Klage zur Umwidmungsproblematik eingebracht worden. Festgehalten werde, dass der Zeitungsartikel - mit Berufung auf die politischen Entscheidungsträger - dezidiert ausführe, dass die Käufer nicht befürchten müssten, dass sie ausziehen müssten, sondern die Lofts weiterhin zur Befriedigung ihrer Wohnbedürfnisse nutzen dürften. Eine diesbezügliche Aussage finde sich auch im Protokoll der Gemeinderatssitzung der Stadt Wien vom Datum² [Anm. BFG: Korrekt 27.03.2017] wieder. Aufgrund des Zeitungsartikels sei dann eine pauschale subjektive Einschätzung von Herrn Dr. RA¹ vorgenommen worden und sei diese mit Erfahrungen aus der Vergangenheit begründet worden, ohne diese Erfahrungswerte in irgendeiner Form zu konkretisieren. Diese Einschätzung sei in weiterer Folge pauschal über alle Kaufverträge (mit

Ausnahme des Kaufvertrages Käufer1/Käufer2) „gestülpt“ worden. Völlig unberücksichtigt gelassen sei der Umstand worden, unter welchen Voraussetzungen die Lofts erworben worden seien. Bereits in der Präambel der Kaufverträge seien den Käufern über die Widmung des Kaufgegenstandes als Industriegebiet informiert und eine Haftung ausgeschlossen worden. Schon aufgrund der tatsächlichen Kaufvertragsausgestaltung sei daher eine Rückstellungsbildung nicht zulässig, weil schlichtweg Lofts im Industriegebiet verkauft worden und die Käufer nicht nur darüber informiert worden seien, sondern sogar in den Kaufverträgen gegenüber dem Verkäufer bestätigt hätten, dass sie diese Lofts gerade wegen dieser Situierung in diesem Ensemble erwerben würden. Die Rückstellung seien pauschal für alle Kaufverträge gebildet worden, ohne auf die Verhältnisse der einzelnen Rechtsgeschäfte abzustellen. Neben der steuerlich unzulässigen Bildung von Pauschalrückstellungen fehle es generell an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. Ein Zeitungsartikel, der noch dazu potentiellen Klägern „den Wind aus den Segeln nimmt“, könne in keinsten Weise die hinreichende Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme (Klage) durch die Käufer darlegen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 20.04.2018 werde unter „Grundsätzliches“ ausgeführt, dass bei Bildung von Rückstellungen, Bewertung von Verbindlichkeiten und des Umlaufvermögens im Sinne der Werterhellung stets der Wissensstand zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung maßgeblich sei, insbesondere für

§ 5-Ermittler. Begründet werde die Rückstellungsbildung mit dem Zeitungsartikel aus der „Die Presse“. Nachdem Schadenersatzansprüche (Gewährleistungsansprüche) aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung in den Kaufverträgen ohnehin ausgeschlossen seien, sei im Zeitpunkt der Bilanzerstellung 2016 auch nicht mit einer Inanspruchnahme aus obigem Rechtstitel zu rechnen gewesen. Die Rückstellungsbildung in Höhe von 1.224.294,26 Euro sei 2016 daher steuerrechtlich zu versagen gewesen.

Ad 3) Rückstellung für künftige Rechtskosten im Streitfall XY:

Konkret gehe es um einen Rechtsstreit zwischen der Firma CC GmbH & CoKG und einem Herrn XY. Herr XY habe ein Loft von den Erstbesitzern Besitzer1/Besitzer2 gekauft. Die Erstloftbesitzer hätten seinerzeit das Wohnungseigentum von der Bf. erworben. CC klagte von XY (als Käufer einer Loft) die Zustimmung zur Unterfertigung von Vollmachten ein und verkündet der Bf. den Streit, für den Fall, dass diese Verpflichtung nicht ordnungsgemäß übertragen worden sei. Ohne diese Vollmachtsunterfertigung werde bei den handelnden Firmen und Personen die Begründung von Wohnungseigentum verhindert. Bis dato sei seitens der Bf. kein Nachweis erbracht worden, ob XY zwischenzeitig seiner Verpflichtung ohnedies nachgekommen sei, und ob die Firma CC KG tatsächlich Ersatzansprüche gegen die Bf. eingeklagt habe. Unter Hinweis auf die rechtliche Würdigung unter Punkt 2 sei auch diese Rückstellungsbildung zu versagen gewesen und erfolgte eine Gewinnzurechnung wegen Minderung drohender Prozesskosten XY im Jahr 2016 Euro iHv 30.000,00 Euro.

Als Beilagen wurden der Begründung angehängt:

- Aufstellung der Verkäufe mit Angaben u.a. über Wohnungsgrößen, Kaufpreise, Gargenplätze,

- Berechnungsgrundlage des steuerlichen Vertreters zur Rückstellung für Bauschäden,
- Fragenkatalog Kanzlei StB zur Rückstellung für Kaufpreisminderung an RA Dr. RA1 samt Antwort,
- Auszüge und Hinweise btr. Vertragsinhalte zu den Kaufverträgen,
- Fragen der belangten Behörde vom 10., 11., und 13.04.2018 und Antwort Kanzlei StB vom 18.04.2018.

Gegen diesen Bescheid (**Feststellung von Einkünften** gem. § 188 BAO für das **Jahr 2016**) erhob die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom **29.05.2018 Beschwerde** und führte aus, dass die Beschwerde noch keine Begründung enthalte, da die Begründung des Bescheides unter 1) einen Punkt (Rückstellungen für Bauschäden) enthalte, der auch von der noch laufenden Betriebsprüfung der Jahre 2013 -2015 betroffen sei und noch nicht absehbar sei, wie im Rahmen der noch laufenden Betriebsprüfung und der zu ergehenden Bescheide darüber abgesprochen werde, dies aber für die Begründung der gegenständlichen Beschwerde von maßgeblicher Bedeutung sei.

Die belangte Behörde erließ mit 06.06.2018 einen **Mängelbehebungsbescheid**, und forderte die Bf. auf die fehlende Begründung nachzureichen, da der Erstbescheid ausführlichst begründet worden sei.

Dieser Mängelbehebungsbescheid wurde von der Bf. durch ihre steuerliche Vertretung mit **Schreiben vom 15. Juni 2018** wie folgt beantwortet:

In Punkt „Ad 1)“ wird dargelegt, dass es sich bei der Rückstellung für Bauschäden um die Bilanzposition „Rückstellung Wasserschäden Dach“ handle. Eingangs werde hierzu festgehalten, dass diese Rückstellung, die auf dem SV-Gutachten Gutachter2 vom 06.03.2013 basiere, im Rahmen der Betriebsprüfung für das Jahr 2012 sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach steuerlich anerkannt worden sei. Der Bildung dieser Rückstellung würden mehrere Wasserschäden - beginnend seit 2010 - zu Grunde liegen. Dieser Sachverhalt sei der Behörde bekannt. Im Rahmen der Übermittlung des Übergangsgewinnes im Jahr 2012 sei für dieses Schadensrisiko eine Rückstellung einzustellen bzw. zu bilanzieren gewesen. Der Sachverständige Gutachter2 habe zur gegenständlichen Rückstellungsposition drei Sachverständigengutachten erstellt. Der jeweilige von Herrn Q. erteilte Auftrag habe stets gleich gelautet: *„Am 13. Februar 2013 (weilers 09. Juni 2016 und 29. Dezember 2016) wurde mir von Hrn. Q. mündlich der Auftrag für die Erstellung einer Kostenschätzung (bei möglichen Schaden an der Flachdachfolie) der CC in der Adr.Objekt erteilt.“* Ebenso habe stets der Zweck der Bewertung gleich gelautet: *„Aufnahme und Bewertung eines möglichen Sachschadens, durch Wassereintritt an der Dachhaut (Flachdachfolie).“* Nur der Vollständigkeit halber werde angeführt, dass der von der Behörde schriftlich hervorgehobene „fiktive Wassereintritt“ lediglich die Eigendefinition des SV auf Seite vier oben der Gutachten darstelle. Diese Eigendefinition decke sich nicht mit dem von Herrn Q. erteilten Auftrag samt Zweck der

Bewertung. Der Rückstellungsbildung liege - in weiterer Folge - auch die Klage des Käufers Käufer1 in Höhe von 121.375,76 Euro zu Grunde. Sanierungskosten der Firma Firma4 in Höhe von 129.840,- Euro und eine Klagsandrohung des Käufers Käufer3 in Höhe von 120.000,- Euro, sohin insgesamt 371.215,76 Euro. Zu den Reparaturkosten konnten noch weitere Sanierungskosten in einer Höhe von 12.182,24 Euro erhoben werden. Insgesamt würden die bisher geleisteten Sanierungskosten, Klagssummen und andgedrohte Klagssummen 28 % des Rückstellungsbetrages betragen. Die Behörde leite offensichtlich nur aus den bisher tatsächlich geleisteten Sanierungsmaßnahmen eine allfällig anzuerkennende Rückstellungshöhe ab. Unerklärlicherweise blieben zu diesem Punkt die erwähnte Klage Käufer1 für das Loft 6.6 und die aufrechte Klagsandrohung Käufer3 für das Loft 5.16 unberücksichtigt. Allein die Klagsandrohung Käufer3 berge ein enormes Klagspotenzial. Er scheine über ein für die Bf unerklärliches Detailwissen zum schadhaften Dach zu verfügen, das bisher nur dem SV Gutachter2 bekannt gewesen sei. Sollte dieses Detailwissen auch den übrigen Lofteigentümern bekannt werden, sei unweigerlich mit weiteren Klagsandrohungen bzw. Klagen in noch unbekanntem Ausmaß zu rechnen. Die Behörde spreche von einem „*angeblichen desaströsen Bauzustand bzw. Errichtungsmängeln des Daches*“. Den Gutachten des SV Gutachter2 für die Jahresabschlüsse 2015 und 2016 würden in einem bedeutenden Ausmaß die Gutachten 1-5 des SV Gutachter1 zugrunde liegen. Es erscheine mehr als verwunderlich, dass die Behörde bisher in keinsten Weise auf die SV-Gutachten Gutachter1 eingegangen sei und die negativen Folgerungen und Feststellungen aus insgesamt acht SV-Gutachten als „angeblich“ bezeichne, noch dazu wo der SV Gutachter1 von der MEG beauftragt worden sei. Die 477 Seiten der fünf Gutachten Gutachter1 würden eine eindeutige Sprache sprechen und würden der Formulierung „angeblich“ wohl jede Daseinsberechtigung entziehen. Zur Formulierung „verwunderlich“ der Behörde sei anzuführen, dass es nach wie vor die finanziellen Möglichkeiten der Bf bei weitem übersteige, eine Totalsanierung des Daches durchzuführen. Die Bf könne daher nur punktuelle Sanierungen durchführen, die aber nichts an einem in einem Zuge anfallenden Gesamtsanierungsbedarf ändern und den Gesamtsanierungsbedarf auch kostenmäßig nicht reduzieren würden, da es bei einer endgültigen Dachsanierung einer Gesamtlösung bedürfe, die die bis dahin getätigten Einzelmaßnahmen bautechnisch nicht berücksichtigen könne, da diese nur Flickwerk darstellen würden. Die Kosteneinschätzung Gutachter2 basiere nicht auf „fiktiven Schadensannahmen“, sondern auf mehreren realen Schadensfällen, gerade diese waren ja auch der Grund für die Erstellung der SV-Gutachten (sowohl Gutachter2 als auch Gutachter1). So sei auch von der Bf. der durch den SV Gutachter2 gutachterlich festgestellte Wert im Rahmen des Insolvenzverfahrens der Firma12-Stahlbau GesmbH (Errichter der Dachkonstruktion) als Forderung angemeldet, letztendlich aber vom Masseverwalter bestritten worden. Aufgrund der Vermögenslosigkeit der Firma12-Stahlbau Ges.m.b.H sei von der Bf auf eine Klage verzichtet worden. Damit erscheine insgesamt betrachtet der Rückschluss von bisher getätigten Sanierungsmaßnahmen auf die Rückstellungshöhe aus Sicht der Bf als nicht gerechtfertigt. Zur „Frage nach möglichen Entschädigungen durch Versicherungen“ werde auf den der

Behörde vorliegenden E-Mail-Verkehr vom 28.10.2016 verwiesen, dem zu entnehmen sei, dass die Versicherung keine Schadensdeckung übernehme.

Es liege in der Natur der Sache, dass einer Rückstellungsbildung eine Wertermittlung bzw. Wertfindung zugrunde liege, die nur fallbezogen erfolgen könne. Die Behörde lege nicht dar, weshalb es sich bei einem SV-Gutachten und bei von einem SV erhobenen Errichtungskosten pro m² und einer gesetzlich vorgeschriebenen Rückstellungsbewertung, gewichtet mit einem von einem SV ermittelten Wahrscheinlichkeitsgrad, um ein „theoretisches Rechenmodell“ und „fiktiven Annahmen“ handle. Die von der Bf gewählte Berechnungs- bzw. Bewertungsmethode sei überdies auch im Rahmen der BP für das Jahr 2012 anerkannt worden. Die Behörde spreche von einer „unzulässigen Pauschalrückstellung“ und verkenne dabei völlig, dass bereits konkrete Umstände im EINZELFALL DACH vorliegen würden, die höchstwahrscheinlich (weitere) Verbindlichkeiten erwarten lassen würden - siehe die von der Behörde selbst erwähnten Schadensfälle, Klage und Klagsandrohung - siehe hierzu die RZ 3315 bis 3319 der EStR. Im Rahmen der BP 2012 sei im Widerspruch zur gegenständlichen Begründung die gleiche Rückstellung als Einzelrückstellung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach steuerlich anerkannt worden. Diese Ansicht werde nunmehr von der Behörde unbegründet verworfen, obwohl sich am Sachverhalt seit 2012 nichts geändert habe. Dieser habe sich zum Leidwesen der Bf sogar noch gravierend verschlimmert, wie dies auch den jeweiligen SV-Gutachten zu entnehmen sei.

Unter „ad Ad 2) Rückstellung wegen drohender Preisreduktion aufgrund Widmungsproblematik“ finden sich folgende Ausführungen:

Der Ausgangspunkt für die Rückstellungsbildung sei nicht der Zeitungsartikel in der Presse, sondern die Stellungnahme von Herrn Dr. RA1 vom 11.10.2016 gewesen. Der Presse-Artikel habe in Verbindung mit den darin enthaltenen Tatsachen die Widmungsproblematik nur noch zusätzlich verstärkt.

Zu „a) Zum Zeitungsartikel“ sei festzustellen, dass entgegen der Ansicht der Behörde aus dem Presse-Artikel sehr wohl, und zwar eindeutig, hervorgehe, dass die Käufer die Lofts nicht für Wohnzwecke benutzen dürften. Es sei nicht nachzuvollziehen, wie die Behörde zur Feststellung „keineswegs“ gelange. Die im letzten Absatz erwähnte „recht österreichische Lösung“ ändere wohl nichts am grundsätzlich rechtswidrigen Wohnen in den Lofts. Die im Zeitungsartikel abgebildeten drei Personen seien Käufer der Bf. Wie im Zeitungsartikel richtigerweise erwähnt worden sei, habe die Bf. als Verkaufsargument stets vorgebracht, dass eine Widmungsänderung anstehe, was auch in der jeweiligen Präambel der einzelnen Kaufverträge zum Ausdruck gebracht worden sei, z.B. im Kaufvertrag Besitzer1/Besitzer2 unter 1.2 letzter Satz: *„Im Zuge der Umsetzung des unter Punkt 1.3 dargestellten Projekts ist geplant, eine Änderung der Flächenwidmung auf gemischte Nutzung der Liegenschaft zu erwirken“*. Die Widmungsart „gemischte Nutzung“ würde dabei auch Wohnen vorsehen. Besonders problematisch sei dabei der Kaufvertrag Käufer1/Käufer2: Unter 2. würden die Pläne./2a und .2/b zum Vertragsgegenstand gemacht. Die Beilage ./2a bilde nämlich eine Wohnung und keine

Gewerberäumlichkeiten ab, was von Herrn Käufer¹ im Rahmen seiner Klage - laut Schreiben von Herrn Dr. RA¹ vom 11.10.2016 - vor Gericht bereits „thematisiert“ werde. So heiße es in der Klage Käufer¹: *„Dem Kaufvertrag war eine umfassende Leistungs- und Ausstattungsbeschreibung angeschlossen“*. Damit sei der Rückschluss auf einen Wohnungskauf definitiv gegeben. In der Rückstellungsberechnung sei irrtümlich der Loft von Herrn Käufer¹ übersehen worden und sei daher noch mit einem abgezinsten Betrag in Höhe von 58.367,65 Euro hinzuzurechnen, somit betrage die Rückstellungshöhe insgesamt 1.282.662,27 Euro.

Im Zusammenhang mit der „Widmungsproblematik“ gewinne auch die „Klage XY“ zunehmend an Brisanz, und zwar im negativsten Sinne des Wortes. XY betone in einer von ihm gegen die CC GmbH & Co KG eingebrachten Klage, dass er das Loft (erworben von Besitzer¹/Besitzer²) als Wohnung gekauft habe und dieses nunmehr auch als Wohnung vermiete. XY argumentiere somit gegen die gewerbliche Entwicklung der Liegenschaft und verhindere bzw. verzögere dadurch auch die Begründung von Wohnungseigentum. Diesem aktuellen am HG Wien zu zzz anhängigen Verfahren seien mittlerweile fünf Miteigentümer der EZxKGy als Nebenintervenienten auf Seiten der beklagten CC GmbH & Co KG beigetreten. Durch diese Vorgangsweise des Herrn XY werde die „Widmungsproblematik“ auch gerichtlich eindeutig thematisiert, neben den bereits von Herrn Käufer¹ im Rahmen seiner Klage vor Gericht vorgebrachten Argumente für eine Wohnung. Aufgrund der zunehmenden Brisanz der Klageverfahren XY/CC GmbH & Co KG für die Bf, habe sich diese entschlossen, auf Seiten der CC GmbH & Co KG in das Verfahren CC GmbH & Co KG gegen XY einzutreten, um aktiv im Verfahren zur Schadensreduzierung mitwirken zu können. Dieser Entschluss sei aber zu spät erfolgt, da die Bf. erfahren musste, dass dieses Verfahren mittlerweile rechtsgültig abgeschlossen worden sei, und zwar mit einem Obsiegen von Herrn XY. Es sei nunmehr definitiv davon auszugehen, dass die Bf. von der CC GmbH & Co KG geklagt werden wird, wie dies in der gegenständlichen Klage angekündigt worden sei. Die von der Bf. von den Käufern eingeforderten Vollmachten werden aufgrund dieses Urteils ebenso rechtsunwirksam bzw. sittenwidrig sein. In den mit der CC GmbH & Co KG abgeschlossenen Kaufverträgen der Bf. heiße es nämlich unter Punkt 1: *„Die kaufende Partei verpflichtet sich, die verkaufende Partei und alle Miteigentümer für jegliche von ihr verursachte Verzögerung bei der Begründung von Wohnungseigentum schad- und klaglos zu halten“*. Die Bf. könne wegen der aufgrund dieses Urteils von ihr offensichtlich rechtlich unwirksamen Vollmachtsausfertigung somit auch nicht die Vertragspunkte 6 (Nutzungs- und Verfügungsrecht, Wohnungseigentum) und 7 (Übertragung von Pflichten an Rechtsnachfolger, Vertragsstrafe) erfüllen, womit die Rechtsfolgen des Vertragspunktes 1 (Präambel), letzter Absatz, wohl unausweichlich ausgelöst würden. In der Streitverkündung der „Klage XY“ werde von der CC GmbH & Co KG ausgeführt: *„Sollte die [Bf.] dieser Verpflichtung nicht rechtswirksam nachgekommen sein und die Klägerin im gegenständlichen Verfahren auch nur teilweise unterliegen, stünde dieser ein umfangreicher Schadenersatzanspruch gegenüber der [Bf.] zu“* weshalb der Bf. der Streit verkündet worden sei. Die Klage stamme aus September 2016, womit die zeitliche Verzögerung in Bezug auf die Schad- und Klagloserklärung im Kaufvertrag CC GmbH & Co KG zusehends zum

vertragsrechtlichen Problem der Bf. werde; auch deshalb sei der Beitritt der Bf. zum Verfahren geplant gewesen, nunmehr aber obsolet. Diese Streitverkündung und zumindest ein weiteres der Bf. bekannt gewordenes Klagsverfahren würden somit sowohl in der „Rechtssache XY“ als auch im Bereich der „Widmungsproblematik“ einen Rückstellungsbedarf darstellen, wie dies auch schon im Schreiben von Dr. RA1 vom 11. Oktober 2016 vorgebracht worden sei. Die im Presse-Artikel dargelegte „recht österreichische Lösung“ lasse scheinbar - nämlich ohne Rechtsgrundlage und offensichtlich nur politisch bedingt - bis auf weiteres die derzeitigen Bewohner in der Werksgeländeobjekte wohnen, aber ein Weiterverkauf der Loft's sei aufgrund der ausgebliebenen, aber von der Bf. in Aussicht gestellten, Umwidmung wohl nur noch mit erheblichen Kaufpreisminderungen zum seinerzeitigen Kaufpreis möglich. Auf genau diesen Sachverhalt stütze sich die Bildung der Rückstellung. Die „Rückstellung Schadenersatz Widmung“ erfahre nunmehr durch die Klage XY gegen CC GmbH & Co KG eine neue - zusätzliche – Dimension. Die Behörde führe auf Seite 6, zweiter Absatz, ihrer Begründung wie folgt aus: *„... dass die Käufer nicht befürchten müssen, dass sie ausziehen müssen, sondern die Lofts weiterhin zur Befriedigung ihrer Wohnbedürfnisse nutzen dürfen. Eine diesbezügliche Aussage findet sich auch im Protokoll der Gemeinderatssitzung der Stadt Wien vom Datum2 wieder“* [Anm. BFG: korrekt: Datum3]. Genau diese „Aussage“ mache sich anscheinend XY in der Klage zzz zunutze. Er behaupte nämlich hierzu in einem Schriftsatz vom 22.02.2018, dass er das gegenständliche Loft als Wohnung gekauft habe, nämlich von Besitzer1/Besitzer2, die diese in diesem Ausführungszustand von der Bf. gekauft hätten. Die Umwidmung in Wohngebiet sei Besitzer1/Besitzer2 von der Bf. beim Kauf auch in Aussicht gestellt worden. XY verzögere durch seine Vorgangsweise somit massiv die Entwicklung und bauliche Fertigstellung des Projektes der EZx, was der Bf. durch die Bestimmung im Kaufvertrag mit der CC GmbH & Co KG enormen Schaden zufügen könne. Auch deshalb sei der Eintritt der Bf. in das Verfahren CC GmbH & Co KG gegen XY geplant gewesen. Wenn nun die Behörde auf Seite 6 oben der Begründung behaupte, dass es keine *„Klagsandrohungen hinsichtlich der Umwidmungsthematik zum Bilanzstichtag 31.12.2016 gegeben hat“*, so ignoriere sie gänzlich das Schreiben von Herrn Dr. RA1 vom 11.10.2016 zu Punkt 1) *„Verfahren Käufer1/Käufer2“*. Diesem Punkt sei zu entnehmen, dass im laufenden Verfahren, die „Umwidmungsthematik“ Thema sei, allein schon deshalb, weil in der Klage auf die „umfassende Leistungs- und Ausstattungsbeschreibung“ hingewiesen werde. Dieses Detail im Kaufvertrag dürfte der Behörde anscheinend entgangen sein. Die Klagsverfahren XY/CC würden ihren Ursprung ebenfalls vor dem 31.12.2016 finden. Für die Bf. würden sich aber noch weitere fatale Schritte bzw. Folgen abzeichnen. Dem Schreiben der CC vom 25.04.2018 sei zu entnehmen, dass nunmehr auch Käufer1 gemeinsam mit Herrn XY „auftritt“. Im Schreiben vom 22.05.2018 werde eindeutig ausgeführt, dass *„... ein Gerichtsverfahren anhängig ist, in welchem der Kläger mehrere Kaufverträge sowie Vollmachten als rechtsungültig erklären lassen will“* ... und dies anscheinend konzertiert mit Käufer1. Durch die Klagen XY und CC GmbH & Co KG würden zu Lasten der Bf. konkrete Umstände vorliegen, die mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit eine Verbindlichkeit erwarten lassen würden. Somit liege keine Pauschalrückstellung in Anlehnung

an RZ 3319 EStR vor, sondern eine Einzelrückstellung in Anlehnung an RZ 3315 - 3318. Zur „*subjektiven Einschätzung von Herrn Dr. RA1*“ verweist die Bf. in Folge auf § 1299 ABGB und führt in Folge weiters aus, dass aufgrund der Einschätzung eine pauschale Berechnung zusammengefasster Einzelrückstellungen nach einem einheitlichen Satz gemäß den Bestimmungen der RZ 3315 EStR erfolgt sei. Durch die Ankündigung der Änderung der Flächenwidmung auf gemischte Nutzung - als Verkaufsargument - in den einzelnen Kaufverträgen und der Schad- und Klagloserklärung im Kaufvertrag mit der CC GmbH & Co KG sei im Zusammenhang mit den Klagen Käufer1 und XY ein, eine vertragliche bzw. deliktische Schadenersatzpflicht auslösender, Sachverhalt gesetzt worden. Es bestünden wohl noch Ungewissheiten über die Ersatzpflicht, jedoch drohe diese auch aufgrund der öffentlichen Darstellung (Presse) und der anhängigen Gerichtsprozesse ernsthaft. Durch die Klagen XY sei sowohl subjektiv als auch objektiv eine Berichtigung der Vermögensübersicht des Jahres 2016 gemäß den Bestimmungen des § 4 2 (2) EStG durchzuführen, da die Wahrscheinlichkeit für das Entstehen einer Verbindlichkeit zur Rechtssache XY bereits im Jahr 2016 gegeben gewesen sei (insbesondere durch die Streitverkündigung der CC an die Bf. in Verbindung mit der Stellungnahme Dr. RA1 vom 11.10.2016).

Die Berechnung der in die Bilanz 2016 aufzunehmenden Rückstellung Schadenersatz XY ergebe einen Wert in Höhe von 1.593.422,- Euro.

Daran anschließend wird in der Beschwerdebegründung die Berechnung im Detail erläutert und bzgl. „Ad Ad 3) Rückstellung für künftige Rechtskosten im Streitfall XY“ angemerkt, dass aufgrund der aktuellen Verfahrenssituation Herr XY bis dato seiner Verpflichtung nicht nachgekommen sei und zum Verfahren CC/XY nach Ansicht der Bf. die Rückstellungsbildung daher zu Recht erfolgt sei.

Der Beschwerdebegründung wurden als Anhänge beigelegt:

- Stellungnahme RA RA2 vom 23.05.2018,
- Entwurf Schreiben an das HG Wien von RA RA3 btr. Beitritt der Nebeninterventen und vorbereitender Schriftsatz vom 28.03.2018,
- Mitteilung der CC GmbH & Co KG an die Miteigentümer der EZx vom 25.04.2018,
- Informationsschreiben der CC GmbH & Co KG an die Miteigentümer der EZx vom 22.05.2018,
- Schreiben der Fa. Firma1 Lüftungs- und Tageslichtsysteme GmbH an die Bf. vom 07.10.2014,
- Rechnung der Fa. Firma1 Lüftungs- und Tageslichtsysteme GmbH vom 13.10.2014,
- Schlussrechnung der Fa. Firma2 & Co Gesellschaft mbH über Teilabdichtungsarbeiten vom 30.01.2013,
- Rechnung der Fa. Firma3 Gebäudereinigung vom 11.04.2011,
- Berechnung der Bf. Rückstellung Schadenersatz XY.

Von Seiten der belangten Behörde wurde in Folge die **Schlussbesprechung** gem. § 149 BAO zur Außenprüfung btr. Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte 2013 bis 2016 für den 25.06.2018 angesetzt.

Mittels **Schreiben** der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 11.06.2018 wurde der belangten Behörde mitgeteilt, dass auf die Abhaltung einer Schlußbesprechung gemäß § 149 Abs. 2 BAO verzichtet werde.

Mit Schreiben vom 18.07.2018 richtete die belangte Behörde ein **Ergänzungsersuchen** betreffend der Beschwerde vom 29.05.2018 (Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2016) folgenden Inhaltes an die Bf.:

„Ergänzungspunkte:

die Beschwerde hat keine Begründung, sie werden daher ersucht, diese nachzubringen. Die Bescheide für die Jahre 2013 bis 2015 sind bereits in den Jahren 2014, 2015 und 2016 ergangen, es ist daher nicht nachvollziehbar, warum die Beschwerde nicht begründet werden kann. Im Übrigen wurde der nunmehr mit Beschwerde bekämpfte Bescheid ausführlich begründet. Sollten sie dem Mängelbehebungsauftrag innerhalb gesetzter Frist nicht nachkommen, gilt die Beschwerde gemäß § 85 (2) BAO als zurückgenommen.“

Mit Schreiben vom 10.09.2018 übermittelte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung ein **Antwortschreiben** mit der Beschwerdeergänzung und als Beilage ein E-Mail von Herrn Käufer3 vom 07.09.2018. Laut der in der Anlage beigefügten E-Mail von Herrn Käufer3 verstärke dieser nunmehr seine Klagsandrohung massiv und setze der Bf. nunmehr auch eine Frist, mit der Androhung, seine Prüfberichte der Hausgemeinschaft zur Verfügung zu stellen. Dass Herr Käufer3 offensichtlich über ein - für die Bf. nach wie vor – unerklärliches Detailwissen über den Zustand des Daches verfüge, sei den Punkten a - d zu entnehmen. Dieses Mail untermauere wohl nur noch zusätzlich den Rückstellungsbedarf bzw. die Rückstellungspflicht für die "Rückstellung Wasserschäden Dach", und zwar nicht als Pauschalrückstellung, sondern wohl eindeutig als Einzelrückstellung.

Am 27.09.2018 reichte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter eine **Ergänzung** mit einem E-Mail von Herrn Käufer3 vom 23.09.2018 zur Beschwerde ein. Herr Käufer3 habe offensichtlich weitere Recherchen durchgeführt und belege diese mit Fotomaterial (siehe Anlage) und einem Video (siehe beiliegender Stick). Er verstärke damit seine Klagsandrohung ein weiteres Mal. Dieses Mail vom 23.09.2018 samt Fotos und Video untermauere ein weiteres Mal den Rückstellungsbedarf bzw. die Rückstellungspflicht für die "Rückstellung Wasserschäden Dach", und zwar nicht als Pauschalrückstellung, sondern wohl eindeutig als Einzelrückstellung.

In einer **weiteren Beschwerdeergänzung** vom 01.10.2018 übermittelte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung eine "Endbereinigungsvereinbarung" zwischen der Bf. und Herrn Käufer3.

In der Ergänzung führt die Bf. aus, dass Herr Q. diesen außergerichtlichen Vergleich angestrebt habe, um keine Folgeklagen innerhalb der Hausgemeinschaft loszutreten bzw. zu riskieren, dies aus dem Grund, weil Käufer3 über ein unerklärliches Detailwissen über das schadhafte Dach verfüge, das in jedem Gerichtsprozess unvorhersehbare Regressansprüche durch die einzelnen

Mitglieder der Hausgemeinschaft auslösen würde, falls Herr Käufer³ seine Informationen weitergeben würde. Das habe Herr Q. unbedingt verhindern müssen, um das finanzielle Desaster einer Gesamtsanierung des Daches zu vermeiden. Diese Endbereinigungsvereinbarung untermauere die Rückstellungspflicht für die "Rückstellung Wasserschäden Dach", und zwar nicht als Pauschalrückstellung, sondern wohl eindeutig als Einzelrückstellung.

Nach Abschluss der Außenprüfung erging am 08.10.2018 der **Bericht gem. § 150 BAO** über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und einheitliche Gewinnfeststellung für die Zeiträume **2013 bis 2016** und der Nachschau für 2017.

- Unter Tz 1 "Verfahren" wird ausgeführt, dass mittels Auftrag des Finanzamtes Wien 4/5/10,1030 Wien, per 10.08.2016 die Anordnung zur Durchführung einer Außenprüfung an das Finanzamt Judenburg-Liezen für die Jahre 2013-2015 (USt Nachschauzeitraum 2016) erfolgt sei. Dieser Auftrag sei zunächst dem steuerlichen Vertreter und am 25.08.2016 Herrn Q. persönlich zur Kenntnis gebracht worden. Am 03.10.2017 sei, nach Einreichung der Jahreserklärungen 2016, vom Finanzamt Wien 4/5/10, 1030 Wien, gegenüber dem Finanzamt Judenburg Liezen der Auftrag zur Durchführung einer Außenprüfung auch für das Jahr 2016 mit dem Nachschauzeitraum 2017 erteilt worden.

Unterlagen seien zum Teil nicht vorgelegt worden, insbesondere die Korrespondenz in Zusammenhang mit den Verkäufen der Wohnungen/Lofts, der zugrundeliegende Mailverkehr sowie ein Großteil der Bauunterlagen. Diese Unterlagen seien jeweils nur selektiv vorgelegt worden, insofern der Geschäftsführer Q. vermeinte, dass sie seine Argumente - zum Beispiel für Rückstellungen - stützen könnten. Seitens des Prüfers und der prüfenden Behörde werde daher ausdrücklich betont, dass alle Feststellungen und Sachverhalte nur aufgrund der vorgelegten Unterlagen gewürdigt werden konnten. Die vollständige Vorlage der Unterlagen wäre umso bedeutsamer gewesen, als es im vorliegenden Unternehmen offenbar üblich sei mit Treuhandvereinbarungen, sog. „Sideletters“ etc. und anderen Nebenvereinbarungen Geschäfte und Verträge abzuschließen. Das Prüfungsverfahren sei erschwert worden, einer Vorladung zum persönlichen Erscheinen des Herrn Q. zur Abklärung von Sachverhalten sei gar nicht Folge geleistet worden. Nach Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens sei die Schlussbesprechung mit 25.06.2018 anberaumt worden. Mittels Schreiben sei von der steuerlichen Vertretung am 11.06.2018 mitgeteilt worden, dass auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 2 BAO verzichtet werde. Damit sei die Schlussbesprechung entfallen.

Diesem Punkt folgend, wurde auf ein Organigramm und eine graphische Darstellung btr. das Firmengeflecht Q. hingewiesen.

- Unter Tz 2 wurden „Kosten der Lebensführung gem. § 20 EStG“ als nicht betrieblich veranlasst zugeordnet.

- Unter Tz 3 wurde der „Telekommunikationsaufwand“ mit 1.000,00 Euro pro Jahr geschätzt.
- In Tz 4 „Rückstellungsbildung für Bauschäden“ wird ausgeführt, dass die abgabepflichtige Gesellschaft im Zeitraum ab 2009 in einem Gebäudeteil der ehemaligen Werksgeländeobjekte (Adr.Objekt) 18 Wohneinheiten (Lofts) errichtet habe. Ab 2010 (erste Tranche) seien diese Lofts verkauft worden. Die Wohnungsgrößen, Kaufpreise, Anteile, Kaufzeitpunkte seien der beiliegenden Excel Liste zu entnehmen.

In den Bilanzen 2012 - 2016 fänden sich Rückstellungen für Bauschäden von

2012 iHv. -789.719,04 Euro

2013 iHv. -789.719,04 Euro

2014 iHv. -789.719,04 Euro

2015 iHv. -1.211.831,11 Euro

2016 iHv. -1.362.510,67 Euro

Die Erhöhung 2015 betrage somit 422.112,07 Euro. Die Erhöhung 2016 betrage somit 150.679,56 Euro. Die Rückstellung 2012 umfasse ausschließlich die Dachgeschoßwohnungen. Die Anpassung 2015 sei unter Einbeziehung der Wohnungen ab dem 3. Stockwerk erfolgt. Die Anpassung 2016 basiere auf der Erhöhung der Schadenseinschätzung für die Dachgeschoßwohnungen.

Grundlage für die Rückstellungsbildungen bzw. Erhöhungen seien die Gutachten Gutachter2 vom 06.03.2013, 17.06.2016, 28.11.2016 und 29.12.2016 gewesen. In der Kostenberechnung selbst sei vom Gutachter Gutachter2 angenommen worden, dass bei einem „fiktiven Wassereintritt“, *„sämtliche Dachgeschoßwohnungen abgesiedelt und die Bewohner in Hotels untergebracht worden“* wären, *„eine solche Sanierung komme einer Neuerrichtung gleich.“* Einige Loftkäufer hätten nach Wassereintritt ihrerseits den Gutachter Gutachter1 mit der Begutachtung der Baumängel beauftragt. Der Gutachter Gutachter1 hat für die Loftkäufer insgesamt 5 Gutachten erstellt. Nachdem der Gutachter Gutachter2 in seinen Ausführungen auf die Gutachten Gutachter1 Bezug nehme, seien auch die Ausführungen des Gutachters Gutachter1 bei der rechtlichen Würdigung berücksichtigt worden.

Festgehalten werde, dass die Abgabenbehörde Baumängel aufgrund von Wassereintritten dem Grunde nach nicht bestreite. Damit sei auch der Verweis in der Beschwerde betreffend Vorprüfung und Einzelrückstellung obsolet, da das Ergebnis nicht in Zweifel gezogen werde. Im Zuge der nunmehrigen Prüfung seien die Erhöhungen 2015 und 2016 thematisiert und untersucht worden.

In der Beschwerdebegründung, Seite 1 werde ausgeführt, bei der Rückstellung für Bauschäden handle es sich um die Bilanzposition „Rückstellung Wasserschäden Dach“. In der Darstellung der Beschwerde würden folgende Klagen, Sanierungskosten etc. als Grundlage der „Rückstellung Wasserschäden Dach“ dargestellt:

Klage Käufer1 (Käufer einer Loft): 121.375,76 Euro

Sanierungskosten durch die Fa. Firma4 (Dachsanierung): 129.840 Euro

Klagsandrohung Käufer3 (Käufer einer Loft): 120.000,00 Euro

weitere Reparaturkosten: 12.182,24 Euro

in Summe daher: 383.389,00 Euro

Dies seien 28 Prozent des Rückstellungsbetrages 2016 in Höhe von 1.362.510,67 Euro.

Zu dieser Berechnung sei anzumerken, dass die Klage Käufer1 sich ohnehin in der Bilanz 2016 als eigene Rückstellungsposition mit der Bezeichnung „Rückstellung Klage Käufer1/Käufer2“ in Höhe von 140.000,00 Euro wiederfinde.

Mit Einreichung der Bilanz 2016 seien die Eröffnungsbilanz um die Rückstellung Käufer1/Käufer2 korrigiert worden. Aufwandswirksam sei diese Buchung im Jahr 2016 nicht geworden. Die Rückstellungsbildung (richtigerweise 2013) erfolge über die Klagseinreichung zu Recht, und habe die Gewinnanpassung antragsgemäß 2013 zu erfolgen. Gewinnminderung 2013: 140.000,00 Euro.

Zur Klagsandrohung Käufer3 werde angemerkt, dass diese mit Mail vom 12.02.2018 an Herrn Q. als Geschäftsführer der Bf. erfolgt sei, und zwar für den Fall, dass geschätzte Baumängel in Höhe von 120.000,00 Euro nicht behoben werden würden. Diese Mail sei von Steuerberater Binder als Anhang zum Schriftsatz vom 20.02.2018 übermittelt worden. Nach offensichtlichem Wassereintritt per Ende August/Anfang September 2018 gebe es eine weitere Mail in der Käufer3 seine Klagsandrohung gegen die Bf. wiederhole. Angemerkt werde, dass in der vorgelegten vollständigen Aufstellung der „Werksgeländefabrik Wasserschäden Klagen“ die Wohnung 5.16 (Käufer3) nicht aufscheine. Das bedeute, dass die Wohnung Käufer3 offensichtlich bis 31.12.2016 (Bilanzstichtag des letzten geprüften Jahres) jedenfalls nicht von Wasserschäden betroffen gewesen sei.

Am 08.09.2016 sei dem Prüfer eine „Liste aller bisherigen Schäden“ übergeben worden. Die Vorlage der vollständigen Liste der Schäden und Klagen sei mehrmals bewusst zur Beweissicherung im Prüfungsverfahren angefordert worden.

Am 04.11.2016 sei seitens der Abgabenbehörde nochmals schriftlich ersucht worden sämtliche bisherigen Schäden, weiters die Ansuchen bei Versicherungen wegen Kostenübernahmen und um die Benennung der ausführenden Unternehmen zur Schadenssanierung bekannt zu geben. Die ursprüngliche Liste sei ergänzt worden und umfasse nunmehr 10 Schäden, die wie folgt zusammengefasst würden:

- 2010 habe es in der Loft Top 5.12 zweimal einen Schaden gegeben.
- Der Schaden vom 14.02.2011 basiere auf eine Schadenverursachung durch eine Firma, welche diesen Schaden auch selbst wieder behoben habe und nicht auf Baumängel.
- Der Schaden vom 26.03.2011 basiere lt. Gutachten auf Vandalismus und nicht auf Baumängel.
- Der Schaden vom 04.06.2011 basiere auf nicht ordnungsgemäß abgestellten Baumaterialien am Dach und nicht auf Baumängel.
- Der Wasserschaden vom 03.11.2011 im Loft 5.18 basiere auf die falsche Betätigung des Hauptwasserhahnes durch die Firma Firma5 und nicht auf Baumängel. Betroffen sei das Loft 6.6 des Herrn Käufer1 gewesen.
- Der Schaden vom 16.02.2012 basiere auf Vandalismus am Dach (Beschädigung von Blechverkleidungen und Öffnen von Lüftungsschäden wodurch Wasser eindringen konnte) und

nicht auf Baumängel.

- Der Schaden im Loft 6.6 des Herrn Käufer¹ basiere offenbar auf den nicht sachgerecht sanierten Wasserschaden vom November 2011 wegen falscher Betätigung des Hauptwasserhahnes.

- Der Schaden vom 06.10.2012 sei durch den Tausch eines kaputten Abflussrohres verursacht worden, Hintergrund unklar, Unterlagen nicht vorgelegt.

- Schaden vom April 2013 offenbar in Zusammenhang mit dem des 06.10.2012.

Per 2018 sei auf dezidierte Nachfrage bestätigt worden, dass keine weiteren Schäden aufgetreten seien und sei die ursprüngliche Liste abermals vorgelegt worden. Erst mit der Ergänzung zur Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2016 sei per 10.09.2018 ein Wasserschaden in der Wohnung Käufer³ behauptet worden. Auch dazu sei nochmals festzuhalten, dass die Behörde nicht grundsätzlich bestreite, dass gewisse Bauschäden vorliegen würden. Sie vertrete jedoch die Ansicht, dass mit der Rückstellungsbildung 2012 das Auslangen gefunden werde und wie unten ausgeführt werde noch immer 647.696,80 Euro für Sanierungen zur Verfügung stünden, die zwar im Jahr 2012 gewinnmindernd geltend gemacht worden seien, eine Reparatur aber bisher nur in geringem Umfang durchgeführt worden sei. Mit Schriftsatz vom 01.10.2018 sei die Beschwerde gegen die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2016 insofern ergänzt worden, als es per 28.09.2018 zwischen der Bf. und den Erwerbern der Loft 5.16 (Käufer⁴/Käufer³) zu einer Endbereinigungsvereinbarung gekommen sei. Demzufolge zahle die Bf. für sämtliche wie immer geartete derzeitige und zukünftige Schäden 70.000,00 Euro. Diese Zahlung sollte untermauern, dass es sich bei der Rückstellung „Wasserschäden Dach“ nicht um eine Pauschalrückstellung gehandelt habe. Wie unten dargestellt werde, sei die Rückstellungsbildung 2012 ohnehin anerkannt worden und finde die Abschlagszahlung des Jahres 2018 Deckung in der seinerzeitigen Rückstellung. Aus o.a. Aufstellung gehe hervor, dass ein Großteil der Schäden offenbar auf unsachgemäße Gebäudenutzung sowie auf Vandalismus zurückzuführen sei. Damit bestätige sich jedoch nicht die Behauptung der Partei die Schäden seien alle auf eine schlechte Bauausführung zurückzuführen. Die Behebung der Schäden sei zum Teil ohnedies durch den Schadensverursacher selbst erfolgte oder würden sich die zugrundeliegenden Zahlungen ohnedies im laufenden Aufwand finden.

Diese Schäden könnten daher nicht nochmals bei der Rückstellungsbildung oder Rückstellungserhöhung berücksichtigt werden. Effektive Wassereintritte die auf Baumängel zurückzuführen seien würden laut vorgelegter vollständiger Liste die Lofts 5.12 (Käufer⁹) und 6.6 (Käufer¹) betreffen.

Im Zusammenhang mit der Rückstellungshöhe verblieben somit konkrete Aufwendungen für die Dachsanierung durch die Firma Firma⁴ in Höhe von 129.840,00 Euro, und sonstige Sanierungskosten in Höhe von 12.182,24 Euro, somit insgesamt 142.022,24 Euro.

Dies seien 10 Prozent des Rückstellungsbetrages 2016 in Höhe von 1.362.510,67 Euro bzw. 18 Prozent des Rückstellungsbetrages 2012 in Höhe von 789.719,04 Euro.

Im Umkehrschluss bedeute diese Berechnung, dass einem Rückstellungsbetrag von

(789,719,04 abz. 142.022,24) 647.696,80 Euro im Jahr 2012 bis dato keine Aufwendungen gegenüberstünden.

Neu hervorgekommen sei die Abschlagszahlung Käufer4/Käufer3 vom 28.09.2018 in Höhe von 70.000,00 Euro sodass nach wie vor ein Rückstellungsbetrag von 577.696,80 Euro verbliebe. Aus dieser Darstellung gehe jedoch auch hervor, dass nach wie vor ein Betrag von 577.696,80 Euro neben tatsächlich geleisteten Sanierungsaufwendungen für die Dachsanierung zur Verfügung stünden und sich bereits gewinnmindernd steuerlich ausgewirkt hätten. Ob und wann diese Sanierungsmaßnahmen umgesetzt würden bliebe in der unternehmerischen Dispositionsfreiheit.

In der Schadensliste seien in den Jahren 2015 und 2016 keine Schäden angegeben, die eine Erhöhung der Rückstellung rechtfertigen würden.

Weiters werde angemerkt:

Es habe (und gebe) unter anderem auch Optionsvereinbarungen zum Kauf von Wohnungen gegeben, Beispiel Herr Dr. Käufer5: Herr Dr. Käufer5 habe am 01.06.2012 zunächst das Loft 6.5 im 4. Obergeschoß gekauft. Mittels Mietvertrag vom 01.09.2012, also drei Monate nach dem Kauf des ersten Lofts, habe Herr Dr. Käufer5 zusätzlich das Loft 4,7, ebenfalls im 4.

Obergeschoß, gekauft. Gleichzeitig sei auch eine Optionsvereinbarung zum späteren Kauf des Mietgegenstandes bis 9/2019 abgeschlossen worden. Obwohl der Miet- und Optionsvertrag bis 2019 abgeschlossen worden sei, habe Herr Dr. Käufer5 von seinem Optionsrecht bereits am 23.07.2015 Gebrauch gemacht und somit ein zweites Loft von der Bf. käuflich erworben. Vor dem Hintergrund des Wissens des Herrn Käufer5 über den Bauzustand des Objektes - und zwar einschließlich der von der Wohnungseigentumsgemeinschaft in Auftrag gegebenen Gutachten (5x Gutachter1) und Gerichtsverfahren dränge sich zwangsläufig folgende Frage auf: Wieso habe sich jemand in Kenntnis des Zustandes der „Bauruine“ eine zweite „Bauruine“ (zweites Loft) gekauft? Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wohl nur dann, wenn die Baumängel doch nicht so gravierend seien, wie dies in den Behauptungen der Bf. gegenüber der Abgabenbehörde bei der Rückstellungsbildung dargestellt werde. Auch würden beide Lofts für Wohnzwecke genutzt, das heißt der Käufer Dr. Käufer5 schätze die Situation betreffend („illegale“) Nutzung der Loft zu Wohnzwecken offenbar anders ein als dies in den Ausführungen zur Rückstellung der Widmungsproblematik (siehe Tz 5) zum Ausdruck komme. Die Anpassungen der Rückstellung für Baumängel per 31.12.2015 und 2016 sei daher zu versagen gewesen. Die Abgabenbehörde gehe davon aus, dass die Dachsanierung durch die Firma Firma4 im Jahr 2015 in Zusammenhang mit der Klage von Käufer1/Käufer2 stehe. Die aufgewendeten Kosten für die Sanierung seien als laufender Aufwand verbucht und bei der Berechnung der Rückstellung bisher nicht in Abzug gebracht worden.

Konkret handle es sich dabei um Abrechnungen der Firma Firma4 in den Jahren 2015 in Höhe von 129.840,00 Euro. Diese betreffen auskunftsgemäß die Sanierung des Daches. Übrige Reparaturkosten seien in der Beschwerdebegründung in Höhe von 12.182,24 Euro bekanntgegeben worden. Überdies seien die bisherigen Kosten der Sanierung bei der Fortführung der Rückstellungsbildung nicht in Abzug gebracht worden, sodass die Rückstellung

mit folgenden Werten zum Ansatz zu bringen sei:

Rückstellung „Bauschäden“ per 31.12.2012: 789.719,04 Euro

Erhöhung 2015: 422.112,07 Euro

Bilanzwert vor BP 2015: 1.211.831,11 Euro

abzüglich Erhöhung RS 2015: -422.112,07 Euro

Sanierungskosten Firma4 bereits im Aufwand erfasst: -129.840,00 Euro

weitere bereits bezahlte Sanierungskosten gem. Beschwerdeausführungen: -12.182,24 Euro

Bilanzansatz 2015 daher: 647.696,80 Euro

Gewinnzurechnung somit: 564.134,31 Euro.

Ergänzend wird im Bericht auf die Begründung des Feststellungsbescheides 2016 vom 02. Mai 2018 verwiesen.

▪ In der Tz 5 „Entnahme der Wohnung in das Privatvermögen“

wird im Sachverhalt wiedergegeben, dass die Bf. in der sog. „Werksgeländeobjekte“ Teile eines Objektes in vier Tranchen käuflich erworben und derart ausgebaut habe, dass Lofts (samt Abstellmöglichkeiten für KFZ) entstanden seien, welche nach Umbau und Fertigstellung sukzessive wiederverkauft worden seien. Es habe sich um sog. „Lofts“ gehandelt, welche die Möglichkeit zum Wohnen bieten würden. Diese Lofts würden heute weltweit entstehen, befänden sich meist in alten Industriehallen die solcherart neu wiederbelebt würden. Es handle sich zumeist um großzügig ausgestaltete Räume und Wohnflächen die in der Regel auch sehr lichtdurchflutet seien. Im konkreten Fall der geprüften Bf. hätten von Herrn Q. nur mehr Teile der Verkaufsunterlagen vorgelegt werden können. Bei der Prüfung sei aufgefallen, dass einige Verkäufe von Wohnungen an „verbundene Unternehmungen“ des Herrn Q. zu einem besonders niedrigen Preis erfolgt seien. Es habe sich dabei um jene an das verbundene Unternehmen Firma Firma6 GmbH gehandelt, welche die Lofts 4.6 und 4.7 zu augenscheinlich besonders niedrigen Preisen erworben hätten. Die Verkäufe der Wohnungen seien zwar buchhalterisch erfasst und bilanziert worden, allerdings habe es keine zugrundeliegenden Vereinbarungen zum Beispiel was die Forderungen / Verbindlichkeiten auf den Verrechnungskonten betreffe, gegeben. Es gebe weder für den Verkauf an die Firma6 eine Rechnung noch gebe es eine Rechnung über den Rückkauf in Form einer Gegenrechnung oder einer Stornorechnung, was vom Prüfer anhand eines Auszuges aus der Niederschrift vom 13.09.2016 wiedergegeben werde.

Im Bericht wird wie folgt weiter ausgeführt: Der Steuerberater Name-StB sei zum Sachverhalt „Kaufpreishöhe“ befragt worden und habe er dazu die Auskünfte erteilt, dass es bei diesem Projekt „Werksgeländeobjekte“ des Herrn Q. Probleme technischer Natur gegeben habe und einen Wasserschaden, wo ein Käufer der selbst Architekt (Arch. Käufer1) sei, sich etwas herausholen wolle und mit allen möglichen juristischen Mitteln versuche zu seinem vermeintlichen Recht zu kommen. Offenbar sei auch das Vermögen des Abgabepflichtigen, seine hohen Einkünfte sowie seine unbeschränkte Haftung in der KG ein Grund gewesen hier zu versuchen zu Geld zu kommen bzw. den hohen Kaufpreis der Wohnungen nachträglich zu

minimieren. Um diese Absicht der Käuferin zu erschweren, sei es darum gegangen die geprüfte KG zu „verarmen“ um einen allfälligen schnellen Zugriff auf das KG Vermögen zu erschweren. Herr Q. wollte daher die noch nicht verkauften Lofts aus der Firma zu einem möglichst niedrigen Preis verkaufen um einen Vermögenszugriff zu erschweren. Um das ganze Vorhaben und die wirtschaftlichen Hintergründe nach außen hin zu vertuschen sei ein Geflecht von Firmen mit Treuhandkonstruktionen aufgebaut worden, bei denen vereinfacht gesagt die Steuerberatungskanzlei StB bzw. Herr Name-StB / Gesellschafter der Steuerberatungskanzlei und anderer Beratungsfirmen als Treuhänder fungiert hätten. Herr Name-StB betone ausdrücklich, dass diese Treuhandschaften seiner Kanzlei gegenüber der Abgabenbehörde alle offengelegt worden seien oder würden, es handle sich nicht um eine Konstruktion um Steuern zu sparen. Es gehe ausschließlich um Abwehr von möglichen Forderungen und dabei sei es das Beste, wenn in der KG nichts mehr zu holen sei und möglichen Klägern dies rechtzeitig transportiert werde. Die ganzen Treuhandschaften sei Herr Name-StB nur deshalb eingegangen, weil Herr Q. ein ganz besonders enger Freund (glaublich Schulfreund) sei, und keinerlei Gefahrenpotential für StB gegeben sei, sonst mache man solche Konstruktionen bei StB natürlich mit niemandem. Insgesamt seien jedenfalls auch tatsächlich einige Lofts zu einem besonders niedrigen Preis an „eigene Firmen“ (siehe Organigramm) verkauft worden, sonst hätte das ganze ja keinen Sinn gehabt. Da man befürchtet habe, dass der Kaufpreis angezweifelt werde, habe man sich natürlich mit entsprechenden Gutachten abgesichert, damit man notfalls bei Gericht argumentieren könne. Zu den verkauften Wohnungen an die Firma6 GmbH sei seitens der steuerlichen Vertretung mitgeteilt worden, dass Herr Architekt Käufer1 trotzdem irgendwie draufgekommen sei, dass Herr Q. selbst hinter der Firma stecke. Aus diesem Grund habe es auch keinen Sinn mehr gemacht, die Wohnungen bei der Firma6 IMMO GmbH zu belassen und die Verkäufe in Höhe von 140.000,00 Euro und 130.000,00 Euro seien wieder rückabgewickelt worden.

Allein diese Rückabwicklung in Verbindung mit den erteilten Auskünften zeige (und bestätige die erteilten Auskünfte), dass alles zusammen nur einen einzigen Grund gehabt habe, nämlich Vermögen möglichst unterpreisig aus der KG zu transferieren.

Auch die Vorsteuer für diese Käufe und Rückabwicklungen seien überhaupt nicht beantragt und nicht rückverrechnet worden, vermutlich habe man nicht einmal selbst an seine eigenen Geschäfte geglaubt.

Ein Kaufpreis für diese Wohnungen sei nicht geflossen, die Kaufpreise seien nur auf den Verrechnungskonten der beiden betroffenen Firmen des Herrn Q. ausgewiesen worden, wobei die Firma6 GmbH eine reine Treuhandkonstruktion des Herrn Q. gewesen sei.

Weiters sei angemerkt, dass es auch ein fertig ausgearbeitetes Kaufvertragskonzept zwischen der Bf. und der Firma7 GmbH & Co KG gebe. Auch hier habe es sich um einen geplanten internen Verkauf in der Firmengruppe des Herrn Q. gehandelt, denn die Firma7 GmbH & Co KG sei wiederum Herrn Q. zuzurechnen. Dieses Vertragskonzept welches letztlich doch nicht umgesetzt worden sei, datiere mit 13.10.2012 und habe die Lofts 5.11, 5.9, 5.8, 5.15, 4.6, 4.7 samt Kellerabteilen und Abstellplätzen umfasst. Geplante Kaufpreise lt. Vertragskonzept:

Top 4.6: 121.095,00 Euro

Top 5.8: 258.706,00 Euro

Top 4.7: mit Kellerabt. und Abstellplatz: 157.680,00 Euro

Top 5.9: mit Kellerabt. und Abstellplatz: 210.240,00 Euro

Top 5.11: 220.680,00 Euro

Top 5.15: 155.890,00 Euro

zusammen also 1.124.291,00 Euro.

Anlässlich des Verkaufes der Lofts 5.11 gemeinsam mit 5.15 an einen fremden Käufer sei tatsächlich im Jahr 2014 ein Betrag von 500.000,00 Euro erzielt worden. Dieser Kaufpreis an fremde Dritte sei 2014 erzielt worden, einem Zeitraum in dem angeblich schon „die ganze Misere an Baumängeln“ (Wassereintritte bei Dachkonstruktion - siehe Ausführungen zum Thema Rückstellungen) bekannt gewesen sei.

Top 4.7 sei selbst 2015 noch um 227.622,00 Euro verkauft worden.

Es stelle sich die Frage wieso schon 2012 mit so niedrigen Verkaufssummen im Rangierspiel der Firmengruppe Q. „experimentiert“ worden sei. Jedenfalls könne es als gewichtiges Indiz dafür gesehen werden, dass diese niedrigen Verkaufssummen innerhalb der Firmengruppe und vermutlich auch für privat ohnehin von Beginn an schon geplant gewesen seien.

Eine der letzten noch nicht verkauften Wohnungen (Loft 5.8) sei laut Auskunft von Name-StB schließlich noch an eine „Slowakin“ (Definition von StB Binder; Anmerkung: Fr. Y.Y.)

„abverkauft“ worden. Gleichzeitig sei auch zugesichert worden, die entsprechenden Verträge zum Verkauf Y.Y. bzw. Firma6 vorzulegen, „falls dies notwendig sei“.

Nicht offengelegt worden sei gegenüber der Abgabenbehörde längere Zeit, dass diese slowakische Käuferin die Lebensgefährtin des Herrn Q. sei. Erst im Laufe der Zeit sei seitens des Steuerberaters dann doch mitgeteilt worden, dass Frau Y.Y. die Lebensgefährtin des Herrn Q. sei und dieser natürlich bei ihr in ihrer Wohnung wohne. Herr Q. habe im Zeitpunkt des Loftverkaufes auch den Wohnsitz offenbar ganz bewusst nicht in Wien gemeldet, obwohl er gemäß späteren Auskünften immer im Loft 5.8 zusammen mit Frau Y.Y. gewohnt habe, nachdem er nicht mehr in der Dienstwohnung des vorigen Arbeitgebers („Firma8“) wohnte. Als Hauptwohnsitz sei immer das „Elternhaus“ in Ort2, wo auch die Mutter wohne, angegeben worden.

Letztlich sei seitens des Prüfers aus rechtlicher bzw. vertraglicher Sicht folgendes festgestellt worden:

Es gebe neben den vom Herrn Q. bzw. dessen Vertretung vorgelegten Kaufvertrag weitere Urkunden rund um dieses Rechtsgeschäft des Wohnungskaufes von Frau Y.Y.. Neben dem Kaufvertrag vom 18.12.2014 gebe es auch einen „Sideletter zum Kaufvertrag“, datiert ebenfalls mit 18.12.2014. Darin habe sich Frau Y.Y. zur Nachbesserung des Kaufpreises mit der Wertermittlung eines „zertifizierten Immobiliensachverständigen“ verpflichtet. Gemäß Sideletter zum Kaufvertrag und der darin enthaltenen Kaufpreisnachbesserungsregelung seien beim Kaufpreis und dem zugrundeliegenden Gutachten unter anderem folgende wertmindernden Faktoren eingepreist worden: Widmung; Mangelhaftigkeit des Baues des

Lofts; Schall; Lärm; Mangelhaftigkeit des Dachs und der Folien; Verringerte Lebensdauer des Daches und des Dachstuhles. Insgesamt und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, handle es sich dabei um eine Totalabsicherung der Wohnung des Herrn Q. gegenüber seiner Lebensgefährtin, Frau Y.Y.. Diese Absicherung spiegle sich auch im Sideletter zum Kaufvertrag, Seite 2, „Pönale Verkauf“ (1. Absatz) wider. Der Käufer habe sich nämlich auch ein Rückkaufrecht ausbedungen und weiters Zinsenvereinbarungen sowie im Falle der Schlagendwerdung der Nachbesserung eine weitere Pönalerhöhung etc. Neben dem Kaufvertrag vom 18.12.2014 und dem Sideletter zum Kaufvertrag vom 18.12.2014 sei von der „Käuferin“ Y.Y. auch ein „Anbot zum Abschluss eines fertig vorformulierten Kaufvertrages“ (Rückkaufvertrag) unterfertigt worden, es datiere ebenfalls mit 18.12.2014. Das Angebot richte sich an die Bf. oder eine von ihr genannte dritte Person und sei befristet bis zum 31.12.2070, das seien 56 Jahre! Der (Rückkauf) Kaufpreis sei nicht verzinst und nicht wertgesichert mit 230.000,00 Euro vereinbart worden. Entgegen der Vereinbarung im Kaufvertrag vom 14.12.2014 wonach der Kaufpreis bei Vertragsunterzeichnung über Verrechnung bereits entrichtet worden sei, werde der Kaufpreis in den Bilanzen als Forderung aus „Lieferungen und Leistungen“ ausgewiesen. Dies obwohl am 02.08.2015, also etwa erst 8 Monate nach Vertragserstellung und Vertragsunterfertigung ein Kreditvertrag zwischen Frau Y.Y. und der Bf. abgeschlossen worden sei. Darin sei vereinbart worden, dass der Kaufpreis für das TOP 5.8 samt den dazugehörigen KFZ Stellplatz 17 in Höhe von 230.000,00 Euro in Form eines endfälligen Kredites bedient werde. Die Endfälligkeit für Kapital samt Zinsen sei mit 31.12.2029 festgelegt worden. Als Zinsaufschlag auf den Euribor sei 1,0 % vereinbart worden. Zur Besicherung des „kreditierten Kaufpreises“ (Punkt 5) räume die Kreditnehmerin ein Pfandrecht ein, wobei zu diesem Zweck eine einverleibungsfähige Pfandurkunde errichtet werden sollte. Offenbar sei eine solche Pfandurkunde tatsächlich aber nicht errichtet worden. Jedenfalls sei trotz Verlangens keine derartige Urkunde zur Einsichtnahme vorgelegt, jedoch bestätigt worden, dass der Prüfer alle erstellten Unterlagen bereits erhalten habe. Auch im Grundbuch finde sich kein eingetragenes Pfandrecht. Es sei der Käuferin der Wohnung Top 5.8 auch untersagt die Wohnung als Sicherheit gegenüber Dritten zu bestellen.

Weiters bestünden Vereinbarungen wie zum Beispiel im Punkt 6, um offenbar den Anschein eines unter Fremden üblichen Rechtsgeschäftes zu erwecken. Obwohl der Kredit samt Zinsen am 31.12.2029 endfällig sei, sei unter Punkt 6 der Kreditgeber berechtigt den Kreditvertrag aufzukündigen, wenn die Kreditnehmerin mit den Zinszahlungen mehr als ein Jahr in Rückstand gerate.

Laut Auskunft des Pflichtigen und seiner Lebensgefährtin und des steuerlichen Vertreters gebe es neben diesen vorgelegten schriftlichen Vereinbarungen keine weiteren schriftlichen Vereinbarungen und würden insbesondere auch keine mündlichen Nebenabsprachen vorliegen. Überdies sei die Wohnung nur zu „Sicherungszwecken“ von Frau Y.Y. erworben worden, ohne diesen Umstand näher zu definieren. Im Zuge dieser offenbaren „Unstimmigkeiten“ sei es dem Prüfer notwendig erschienen, sich selbst ein Bild vor Ort in Wien zu machen, unter anderem auch deshalb, weil für diese Wohnung kein Geld für den

vereinbarten Kaufpreis geflossen sei. Auch dies sei dem Prüfer höchst unüblich erschienen. Zunächst sei alles versucht worden um zu verhindern, dass der Prüfer das Objekt und speziell auch die Wohnung von Frau Y.Y. besichtige, dies obwohl die geprüfte KG noch dazu die Geschäfte von dieser privaten Wohnung aus betrieben habe (Geschäftssitz). Erst im Zuge der niederschriftlichen Befragung von Frau Y.Y. am 13.09.2016 sei nach ganz konkreter Fragestellung des Prüfers der Sachverhalt zum Wohnungskauf vervollständigt worden. Die Käuferin der Wohnung habe sich in weiten Teilen ahnungslos gezeigt und sei auch nicht wirklich interessiert gewesen ihre eigene Sicht der Dinge bzw. des Sachverhaltes der Abgabenbehörde mitzuteilen.

Im Bericht sind in Folge die Fragen und Antworten von Frau Y.Y. hineinkopiert worden. Von 16 gestellten Fragen verwies Frau Y.Y. bei 14 auf ihren Rechtsanwalt bzw den Steuerberater oder antwortete mit „*ich weiß es nicht*“ bzw. „*keine Ahnung*“. Die Frage mit welchen Einkünften sie diese Wohnung eigentlich zurückzahlen wolle und wie hoch Ihr Einkommen derzeit sei, antwortete Frau Y.Y., dass sie geringfügig verdiene und für die Rückzahlung mehr verdienen müsse. Die Frage, ob es einen Rückzahlungsplan an die Bf. gebe, verneinte sie.

Zu den Schäden an der eigenen Wohnung Top 5.8 sei Herr Q. am 13.09.2016 auch befragt worden, nachdem für den Prüfer vor Ort keine Bauschäden ersichtlich gewesen seien und auch die behauptete „Bauruine“ nicht vorgefunden worden sei. Auf die Frage, ob es in der Wohnung von Frau Y.Y. auch schon Schäden gegeben habe, wenn ja, werde um Vorlage des Bildmaterials dazu sowie der Reparaturrechnungen gebeten, verwies Herr Q. auf das beiliegende Bildmaterial, und antwortete, dass es Rechnungen nicht gebe weil der Schaden noch nicht behoben worden sei. Man sehe zwar jetzt nichts mehr, aber der Kleber habe das Wasser nicht vertragen, deshalb sei beabsichtigt den Boden zu sanieren, wenn er es sich leisten könne aus dieser Wohnung auszuziehen. Die Versicherung hätte die Bezahlung verweigert, da gebe es eine Korrespondenz mit dem Anwalt. Der Schaden sei etwa 2012 gewesen. Die Versicherung hätte nicht bezahlt, weil jeder behaupte sein Gewerk sei richtig gemacht worden, wer schuld gewesen sei könne nicht definitiv gesagt werden.

Wie Herr Q. mitgeteilt habe sei zwar der Schaden noch gar nicht behoben worden (und das seit 2012), man sehe auch nichts mehr vom Schaden aber trotzdem liege laut Rechtsvertreter von Herrn Q. und Frau Y.Y. eine „Bauruine“ vor. Seitens des Prüfers sei erkennbar gewesen, dass – sofern der Boden tatsächlich ursprünglich verklebt gewesen sei – der Boden ganz leicht „schwimme“, und zwar genauso wie wenn er ohnehin in der durchaus gebräuchlichen Verlegeart „schwimmend“ verlegt worden wäre. An den Fugen seien keine Risse im Boden erkennbar gewesen.

Befragt zu den Baumängeln habe Frau Y.Y. niederschriftlich auf ihren Anwalt verwiesen. Dieser führte aus, dass das Gutachten Gutachter2 den Verkehrswert unter den angeführten Prämissen wiedergebe, nämlich sei das Dachgutachten Gutachter1 berücksichtigt, sowie dass keine Umwidmung erfolgt sei und der Verkehrswert zum 10.12.2014 ermittelt worden sei. Die „Ruine“ sei im Gutachten Gutachter1 berücksichtigt. Angemerkt werde, dass Frau Y.Y. im Auftrag der Bf. bei der Veräußerung der Lofts mitgewirkt habe, ihr also auch der bauliche

Zustand der Lofts bekannt gewesen sei. Frau Y.Y. habe unter anderem Wohnungsbesichtigungen mit potentiellen Käufern durchgeführt. Dass sich jemand, der die Wohnungen selbst bestens gekannt habe, zumal er im Verkauf mitgewirkt habe, letztlich selbst eine „Ruine“ zu Wohnzwecken kaufe sei nach den Erfahrungen des täglichen Lebens mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen. Dies ganz abgesehen davon, dass es seit Schadenseintritt 2012 offensichtlich nicht notwendig gewesen sei eine größere Sanierung vorzunehmen.

Diesen Darstellungen folgt im Bericht die bilanzielle Darstellung und Behandlung sowie eine Auflistung der Wohnsitzmeldungen von Herrn Q. und Frau Y.Y.. Ergänzend wurde festgehalten, dass Herr Q. zu Beginn der Prüfung als „alleinstehend“ bezeichnet worden sei, da er berufsbedingt praktisch nie im Ennstal weilte. Es werde darauf hingewiesen, dass Frau Y.Y. bereits ab 2007 bei der Adresse der Mutter von Herrn Q. mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen sei.

Daran anschließend wurde vom Prüfer bzgl. Verkauf der Loft Top 5.8 unter „Beweiswürdigung“ zum Rechtsgeschäft dem Grunde nach auf die Angehörigenjudikatur verwiesen und festgehalten, dass die „Lebensgefährtin“ des Herrn Q. auf jeden Fall jenem Personenkreis zuzurechnen sei, welchen die Angehörigenjudikatur des VwGH anzuwenden sei.

Ziel des Gesamtkonzeptes betreffend die Wohnungsverkäufe an Firma6 und Frau Y.Y. sei es vermutlich gewesen - zumindest sei dies von der steuerlichen Vertretung glaubhaft versichert worden - der KG möglichst viel Vermögen zu entziehen. Damit sollte die Vermögenslosigkeit der Bf. nach außen zum Ausdruck gebracht werden um mögliche Kläger abzuschrecken. Um dieses Ziel zu erreichen seien auch mehrere Treuhandschaften seitens „StB“ übernommen worden, um die wahren wirtschaftlichen Eigentümer gegenüber Dritten zu verschleiern. Es seien daher - im Sinne der VwGH-Judikatur - bei einer familienrechtlichen Nahebeziehung, alle Vereinbarungen, die im Zusammenhang mit solchen Rechtsgeschäften stünden, bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit heranzuziehen. Im vorliegenden Fall wäre eine Aufsplittung der einzelnen Vereinbarungen auch völlig lebensfremd, da dem Grunde nach nur eine einzige Gesamtvereinbarung vorliege, nämlich die Begründung des zivilrechtlichen Eigentums von Frau Y.Y., wobei die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die oben geschilderten Zusatzvereinbarungen an Herrn Q. übergegangen sei. Seit Aufgabe der Dienstwohnung bei Firma8 sei die Wohnung ohnedies von den Partnern Q.-Y.Y. genutzt worden. Die ganzen Rechtsgeschäfte und Urkunden hätten nach Ansicht der Abgabenbehörde nur zur Verschleierung des wahren wirtschaftlichen Zweckes, nämlich der Überführung der Wohnung in das Privatvermögen des Q. gedient, dies bei einer möglichst steuerschonenden Auswirkung. Da das vorgelegte Gutachten vom 10.12.2014 der Abgabenbehörde nicht plausibel erschienen sei und den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, auch der Verkaufswert der Loft 5.8 pro Quadratmeter von unter 1.000,00 Euro bei sonst üblichen Verkaufspreis von über 2.600,00 Euro nicht nachvollziehbar gewesen sei, habe die Abgabenbehörde ihrerseits ein Gutachten über den Wert dieser Wohnung beim bundesweiten Fachbereich für Immobilienbewertung in Auftrag gegeben, welches erheblich vom Gutachten Gutachter2

abgewichen sei, welches im Auftrag von Frau Y.Y. erstellt worden sei.

Die Abgabenbehörde erachte es nach Vorliegen aller Expertenmeinungen als erwiesen an, dass das auf einen bestimmten Zweck ausgerichtete „Gutachten“ des SV Gutachter2 vom 10. Dezember 2014 aufgrund mangelnder Ermittlungsgrundlagen und fehlender Berechnungsparameter nicht für die Ermittlung eines steuerlichen Ansatzes relevant sein könne, zumal in den Auftragsdefinition Gutachter2 festgestellt worden sei, dass ein Gutachten für den weiteren Verkauf daher neuerlich in Auftrag zu geben sei und dieses Gutachten lediglich als Richtlinie diene.

Aus den vielen Zusatzvereinbarungen, insbesondere auch dem Aufbesserungsanbot gehe hervor, dass Herrn Q. sehr wohl immer bewusst gewesen sei, dass der Verkaufspreis gem. Gutachten Gutachter2 nicht den tatsächlichen Marktverhältnissen entsprochen habe. Im Übrigen sei seitens des Herrn Q. ja ohnehin geplant gewesen das KG Vermögen zu vermindern. Vor diesem Hintergrund sei Zweck des Gutachtens gewesen *„eine kaufmännische Sorgfaltspflicht in einem Gerichtsverfahren“* zu belegen, wie die steuerliche Vertretung mündlich mitgeteilt habe. Folgende Faktoren würden gegen die steuerliche Relevanz des Gutachtens Gutachter2 sprechen:

- Der ermittelte Wert von 240.000,00 Euro entspreche nicht annähernd dem Verkaufswert der übrigen Wohnungen.
- Der ermittelte Wert von unter 1.000,00 Euro/m² entspreche nicht im Geringsten einem Vergleichswert in Wiener Bereichen und liege sogar unter den durchschnittlichen „Gestehungskosten“ des geprüften Unternehmens je Loft.
- Der Wert der Sauna (nur für dieses eine Loft extra eingebaut) sei in der Wertfindung offenbar nirgends berücksichtigt worden.
- Frau Y.Y. habe für das Gutachten nicht einmal etwas bezahlt.
- Der Bewertung des Gutachtens des vom Finanzamt beauftragten Sachverständigen weiche nicht ein wenig sondern mehr als erheblich vom Gutachten Gutachter2 ab.
- Der Zweck der Übertragung der Wohnung an eine dritte „fremde“ Person (gemeint sei die nahestehende Person Y.Y.) sei die Entziehung des Vermögens aus der KG, wie dem Prüfer plausibel und wirtschaftlich nachvollziehbar, mitgeteilt worden sei. Wäre also die Wohnung nicht unterpreisig verkauft worden, hätte ja der beabsichtigte Zweck - nämlich die Übertragung von Vermögen aus der KG um es dem Zugriff von möglichen Gläubigern zu entziehen - nicht erfolgreich erfolgen können. Nur durch die tatsächliche unterpreisige Verrechnung habe das Vermögen der KG auch wirklich vermindert werden können.
- Die Bewertung der Wohnung 5.8 (Y.Y.) seitens des SV Gutachter2 sei im Jahr 2014 mit in etwa jenem Wert wie die an die Firma6 GmbH verkauften Wohnungen Loft Top 4.7 und Top 4.6 erfolgt. Bewertung Objekt Top 4.7 mit 142.000,00 Euro (ca 135 m²). Bewertung Objekt Top 4.6 mit 130.000,00 Euro (ca. 135 m²). Top 4.7 sei 2015 um 227.622,- Euro verkauft worden, also um 60 Prozent höher als von Gutachter2 bewertet, und dies im Jahr 2015 als die Baumängel immer offener zu Tage getreten seien, wie im Zuge der Prüfung behauptet worden sei. Top 4.6 sei laut Name-StB von der KG im Verkauf gestoppt und deshalb nicht verkauft worden. Bei den

rückabgewickelten Verkäufen an die Firma⁶ sei seitens der steuerlichen Vertretung (Name-StB) dem Prüfer gegenüber eindeutig die unterpreisige Bewertung ausgesprochen worden, um potentiellen Gläubigern Vermögenszugriffe an der KG zu erschweren.

- Die Berechnung der Einpreisung von Widmung, Mangelhaftigkeit des Baues des Lofts, Schall, Lärm, Mangelhaftigkeit des Dachs und der Folien, verringerte Lebensdauer des Daches und des Dachstuhles sei im vorgelegten Gutachten nicht konkretisiert worden und gehe weniger aus dem Gutachten selbst als aus dem „Sideletter“ hervor. Zu Schall- und Lärmbeeinträchtigungen werde hingewiesen, dass bei einem alten Industriegebäude naturgemäß niemals Werte eines neuen Wohnbaues erreicht werden könnten und dies auch keinen wirklichen Mangel darstelle. Darauf sei unter anderem auch im vom Gericht in Auftrag gegebenen Gutachten von Gutachter³ vom 09.09.2015 hingewiesen worden.

Der Gutachtenszweck im Auftrag des Geschäftsführers sei daher ein ganz anderer gewesen als jener des von der Abgabenbehörde in Auftrag gegebenen Auftrages zur Feststellung des Verkehrswertes für steuerliche Zwecke. Die Mängel im Gutachten Gutachter² seien im Prüfungsverfahren mehrfach thematisiert worden. Auf die Stellungnahme zum vorgelegten Gutachten vom 24.05.2018, Seiten 1 bis 21, werde verwiesen und bilde diese Stellungnahme einen integrierenden Bestandteil dieser Begründung. Als Teilwert für das Loft TOP 5.8 sei vom Sachverständigen HR Gutachter⁴ ein Betrag von 660.000,00 Euro festgestellt worden. Festgehalten werde, dass im Rahmen der Ladung zur Schlussbesprechung diese Stellungnahme vom 24.05.2018 der Partei zur Stellungnahme im Rahmen des Parteiengehöres gem. § 115 Abs. 2 BAO übermittelt worden sei, eine solche sei jedoch nicht abgegeben worden. Dieser vom Sachverständigen ermittelte Betrag weiche von der bisher als Kaufpreis an Frau Y.Y. versteuerten Bemessungsgrundlage in Höhe von 230.000,00 Euro um 430.000,00 Euro, somit um 187 Prozent ab. Von einer vernachlässigbaren Differenz in Ansichten oder von möglichen Bandbreiten und Unsicherheiten bei der Wertfindung könne also nicht mehr gesprochen werden. Auch der Umstand warum die Wohnung an Frau Y.Y. letztlich noch um 10.000,00 Euro unter dem ohnehin niedrigen Gutachtenswert Gutachter² von 240.000,00 Euro verkauft worden sei, habe nicht aufgeklärt werden können und sei wiederum nur mit der geplanten Kapitalentziehung der KG und der Steuerersparnis bei Herrn Q. erklärbar. Die Behörde erachte die Wertermittlung durch Herrn Hofrat Gutachter⁴ mit einem Betrag von 660.000,00 Euro als plausibel, schlüssig und den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend angemessen und sehe diesen Wert auch als erwiesen an, denn es decke sich dieser Betrag durchaus mit den tatsächlich erzielten Erlösen aus anderen Verkäufen, es sei im Hinblick auf die Gesamtkosten pro Quadratmeter mit insgesamt vergleichbaren Objekten absolut kein offensichtlicher unrealistischer Wert festgestellt worden, es sei auch Bedacht zu nehmen gewesen, dass die eigene Wohnung Loft Top 5.8 die weitaus bestausgestattete gewesen sei, habe doch die errichtende Gesellschaft zB. nur dieses Loft mit einer Sauna ausgestattet bevor Frau Y.Y. diese erworben habe und es habe auch Herr Q. selbst im Rahmen des Parteiengehöres keinen einzigen Punkt aufgezeigt, welcher auf irgendwelche Fehlannahmen der gutachterlichen Stellungnahme vom 24.05.2018 hinweise.

Abschließend werde angemerkt, dass Frau Y.Y. mit Vertrag vom 02.08.2018 der Firma Firma9 Systems GmbH eine Verkaufsoption zum Loft 5.8 eingeräumt habe und ein Kaufpreis für die Wohnung Y.Y. in Höhe von 863.900,00 Euro vereinbart worden sei. Die Preissteigerung zum Gutachten HR Gutachter4 in Höhe von ca. 200.000,00 Euro ergebe sich aus der generellen Wertsteigerung für Immobilien im Zeitraum 2013 und Einräumung der Kaufoption im Jahr 2018. Unter diesem Blickwinkel hätten sogar noch allfällige Reparaturaufwendungen Platz. Diese zwischen Fremden eingeräumte Kaufoption unterstreiche, dass es sich beim Wertansatz des Sachverständigen Gutachter4 jedenfalls um einen realistischen Wertansatz handle. Aus diesem Grund bzw. oa. Gründen werde im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Bewertung des Sachverständigen HR Gutachter4 für steuerliche Zwecke herangezogen.

Bezüglich der rechtlichen Beurteilung zur Einreihung als „Entnahme“ und nicht als Verkaufsgeschäft wird im Bericht darauf verwiesen, dass bei Vermögensübertragungen zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern bzw. nahen Angehörigen eines Gesellschafters zwischen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen bzw. Einlage- und Entnahmevorgängen zu unterscheiden sei. Nach der vom VwGH aufgestellten Theorie der Alleininhaberschaft sei danach zu differenzieren, ob eine Vermögensübertragung mit der Privatsphäre eines Gesellschafters oder zwischenbetrieblich abgewickelt würden. Während zwischenbetriebliche Vermögensübertragungen (einschließlich solcher vom und zum Sonderbetriebsvermögen) bei Fremdüblichkeit anerkannt würden, seien solche zwischen der Personengesellschaft und der Privatsphäre eines Gesellschafters stets als Entnahmen und Einlagen zu behandeln. Nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung sei auch bei Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen lediglich auf das Kriterium der Fremdüblichkeit abzustellen, gleichgültig, ob derartige Vorgänge zwischenbetrieblich oder mit der Privatsphäre eines Gesellschafters abgewickelt würden. Sei die Fremdüblichkeit nicht gegeben, würden zur Gänze Entnahmen oder Einlagen vorliegen. Vermögensübertragungen zwischen der Personengesellschaft und nahen Angehörigen des Gesellschafters seien jedenfalls dessen Privatsphäre zuzuordnen. Nach der höchstgerichtlichen Judikatur umfasse der Angehörigenbegriff auch Verlobte oder Lebensgefährten. Es sei unstrittig, dass Frau Y.Y. zum Zeitpunkt des Verkaufes des Loft 5.8. die Lebensgefährtin des Gesellschafters Q. gewesen sei und sie daher als nahe Angehörige i.S.d Angehörigenjudikatur anzusehen sei. Aufgrund der fehlenden Fremdüblichkeit der Vereinbarungen der Bf. und Frau Y.Y. liege eine Entnahme des Loft 5.8 durch den Komplementär, Herrn Q., vor. Der Entnahmewert (Teilwert) betrage 660.000,00 Euro.

▪ Unter Tz 6 „Rückstellung wg. drohender Preisreduktion aufgrund Widmungsproblematik“ wird im Bericht eingangs die Begründung der erstmaligen Bildung im Jahr 2016 wiedergegeben. Ausgangspunkt für die Rückstellungsbildung sei ein Zeitungsartikel aus der „Die Presse“ vom Datum1 über die fehlende Umwidmung des Areals Werksgeländeobjekte von Industriegebiet zu Wohngebiet gewesen. Dieser Presseartikel dürfte auf der Beschlussfassung des Gemeinderates der Stadt Wien vom Datum3 basieren. In der Gemeinderatssitzung vom

Datum3 sei die Umwidmung der Gründe der ehemaligen Werksgeländeobjekte abgehandelt worden. In der Beschwerde zu 2016 Seite 3 „ad AD 2“ werde korrigierend mitgeteilt, dass Ausgangspunkt bereits eine Stellungnahme des Rechtsanwaltes Dr. RA1 vom 11.10.2016 gewesen sei. Die Berechnung der Höhe der Rückstellung sei in Form einer persönlichen Einschätzung des Rechtsanwaltes Dr. RA1 vom 27.03.2017 erfolgt, welche wiederum auf Grundlage eines Fragenkataloges der Steuerberatungskanzlei StB vom 09.03.2017 erfolgt sei. Dazu werde festgehalten, dass aus dem Zeitungsartikel keineswegs hervorgehe, dass Wohnungskäufer ihre gekauften Lofts nicht für Wohnzwecke benutzen dürften. Vielmehr werde im Zeitungsartikel unter Berufung auf die Entscheidungsträger festgehalten: *„man habe nicht vor jemanden auf die Straße zu setzen“*. Im Schriftsatz vom 27.03.2017 habe Herr Dr. RA1 die Gefahr einer Klage auf Kaufpreisminderung bzw. Rückabwicklung pauschal mit 65 % eingeschätzt. Basierend auf dieser Klagswahrscheinlichkeit werde eine mögliche Preisreduktion mit einem Drittel des seinerzeitigen Verkaufspreises angegeben. Diese pauschalen Ansätze seien von Dr. RA1 als „persönliche Einschätzung“ bekanntgegeben worden. Angemerkt werde, dass es zum Themenkomplex Widmung zum Bilanzstichtag 31.12.2016 noch keine Klagen bzw. Klagsandrohungen gegeben habe. Festgehalten werde, dass die vertraglichen Vereinbarungen in den Kaufverträgen über alle Lofts eindeutig fixierten, dass Wohnungseigentum im Industriegebiet erworben werde, sich dieser Umstand im Kaufpreis niedergeschlagen habe, Regressansprüche diesbezüglich ausgeschlossen würden und die Käufer in Kenntnis gerade dieser Mischnutzung als Industrie- und Wohngebiet ihre Lofts erworben hätten. Die vertragliche Ausformulierung werden im Bericht in Folge am Beispiel des Kaufvertrages Käufer5 dargestellt und daran anschließend die rechtliche Würdigung vorgenommen, welche jener der zusätzlichen Begründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 03.05.2018 entspricht. Ergänzend zu dieser Begründung wird im Bericht auf Seite 33 letzten Absatz angeführt, dass die Rückstellungsbildung mit dem Verfahren Käufer1/Käufer2 begründet werde, indem die Umwidmungsthematik laut Schreiben des Dr. RA1 vom 11.10.2016 erstmalig thematisiert worden sei. Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Klage Käufer1/Käufer2 zu Baumängeln eingebracht worden sei. Eine Klagserweiterung hinsichtlich der Umwidmungsproblematik sei der prüfenden Behörde nicht bekannt und seien auch keine dementsprechenden Unterlagen vorgelegt worden.

Hinsichtlich der Beschwerdeeinwendungen (2016), Seite 4, 1. Absatz werde angemerkt, dass sich die Abgabenbehörde eingehend mit allen Verträgen auseinandergesetzt und dies auch in Beilage 1 zum Feststellungsbescheid 2016 jeweils vertragsbezogen gewürdigt habe. Dabei sei festgestellt worden, dass die Bf. sich gegenüber den Käufern ausreichend vertraglich abgesichert habe um Schadenersatzansprüche aus dem Titel „Widmungsproblematik“ hintanzuhalten. Juristisch angreifbar sei - wenn überhaupt - der Vertrag Käufer1/Käufer2. Zum in der Beschwerde für 2016 konkret vorgebrachten Fall Besitzer1/Besitzer2 werde festgehalten, dass die Beschwerdeeinwendungen so aus dem Zusammenhang gerissen wiedergegeben worden seien, dass der tatsächliche Vertragsinhalt nicht mehr erkennbar sei. Der Käufer Besitzer1/Besitzer2 hätten in voller Kenntnis der „Widmungsproblematik“ dieses

Loft erworben und sicherten der Verkäuferin zu hieraus keine Ansprüche geltend zu machen. Mit Ausnahme des Vertrages Käufer1 seien auch die anderen Verkäufe der Bf. mit ähnlichen Vereinbarungen gegen jedwede Klagen aus dem Titel Widmung bereits im Vorfeld abgesichert worden.

Zum Kaufvertrag zwischen der Bf. und Herrn Arch. Käufer1 und Frau Dr. Käufer6 wird im Bericht darauf verwiesen, dass den Käufern kundgetan worden sei, dass auch die Errichtung der Lofts (dieser Verkauf sei offensichtlich vor dem Umbau der Werksgeländeobjekte erfolgt), und auch die Ausführungen zur Nutzung in den Umbauplänen wieder eine industrielle Nutzungswidmung aufweisen würden. Im Übrigen sei von der geprüften Bf. bis zum heutigen Tag kein Beweis (Urkunde) vorgelegt worden, wonach den Käufern Käufer1/Käufer2 eine spätere Umwidmung für Wohnzwecke auch tatsächlich zugesichert worden sei. Selbst Herr Q. habe bis heute nicht einmal behauptet eine derartige konkrete Erklärung abgegeben zu haben. Der Widmung stehe die tatsächliche Nutzung für Wohnzwecke des Lofts nicht entgegen, es gebe offenbar nur gewisse Einschränkungen die mit jedem Käufer individuell vertraglich vereinbart und auch eingepreist worden seien. Da laut aktuellem Flächenwidmungsplan der Stadtgemeinde Wien das Grundstück Adr.Objekt als „gemischtes Baugebiet-Geschäftsviertel“ ausgewiesen sei, müsse es nach Verkauf der Lofts zu einer Widmungsänderung - weg von der rein industriellen Nutzung - gekommen sein.

In der rechtlichen Würdigung vertritt der Prüfer die Ansicht, dass eine gewinnmindernde Rückstellung in Höhe von 1.224.294,62 Euro (erstmalig ab 2016) aus dem Titel „Widmungsproblematik“ zu dotieren, kein Grund bestehe und wird weiters ausgeführt: Vor dem Hintergrund von teils privaten Käufern und teils Firmenkäufern werde zudem angemerkt, dass bei der Berechnung der Höhe der Rückstellung seitens der Bf. keine Unterscheidung getroffen worden sei. Die vorgelegte Berechnung bzw. die Rückstellung könne allein schon aus diesem Grund (weil auch fallweise eine gewerbliche Nutzung erfolgt) nicht richtig sein. Mit anderen Worten, es sei auch für jene Lofts eine Rückstellung aus dem Titel „Widmungsproblematik“ gebildet worden, obwohl eine bereits zum Kaufzeitpunkt eine gewerbliche Nutzung erfolgt sei. Hinsichtlich der Berechnung durch Herrn Dr. RA1 werde in der Beschwerde Seite 6 letzter Absatz ausgeführt, dass einem Rechtsanwalt die Einschätzung eines Sachverhaltes zuzutrauen sei und diese so lange Bestand hätte, als die Einschätzung nicht widerlegt sei, da ein RA als Sachverständiger iSd § 1299 ABGB anzusehen sei. Die Einschätzung des Dr. RA1 zur Klagswahrscheinlichkeit und zur Höhe der Regressansprüche basiere ausschließlich auf nicht näher ausgeführten Erfahrungswerten. Nachdem die Wertfindung in keinsten Weise erläutert worden sei, sei es für die Abgabenbehörde unmöglich die Gedankengänge und Wertansätze zu überprüfen. Nachprüfbar sei diese Einschätzung nur, wenn ein Fachmann den Inhalt und die Ansätze einer Sachverständigenmeinung überprüfen könne. Nachdem Schadenersatzansprüche (Gewährleistungsansprüche) aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung in den Kaufverträgen ohnehin ausgeschlossen seien, sei im Zeitpunkt der Bilanzerstellung 2016 auch nicht mit einer Inanspruchnahme aus obigem Rechtstitel zu rechnen gewesen. Überdies sei die „Widmungsproblematik“ bei

Vertragsabschluss bekannt und bei der Kaufpreisfindung berücksichtigt gewesen, weshalb eine Kaufpreisminderung aus diesem Rechtstitel ausgeschlossen werden könne. Ergänzend werde auf die Optionsvereinbarung aus 2018 verwiesen (Y.Y./ Firma9 IT Systems GmbH) wonach eine Verwertung des Loft trotz „Widmungsproblematik“ mit einer deutlichen Wertsteigerung erfolgen könne. Auch hätten in der Vergangenheit einzelne Erwerber in Kenntnis der Widmungsproblematik ein zweites Loft erworben (Käufer5), weiters die Erstkäufer NameBesitzer2/Besitzer1 ihr Loft um 330.000,00 Euro erworben und im Jahr 2015 um 550.000,00 Euro veräußert. Trotz angeblicher Wertminderung im Zusammenhang mit der Widmungsproblematik und der angeblichen Baumängel sei eine Wertsteigerung von 220.000,00 Euro lukriert worden. Die Rückstellungsbildung wurde daher für 2016 steuerrechtlich versagt.

▪ Tz 7 „Rückstellung für künftige Rechtskosten im Streitfall XY“

behandelt den Rechtsstreit zwischen der Firma CC GmbH & CoKG und Herrn XY, welcher ein Loft von den Erstbesitzern Besitzer1/Besitzer2 gekauft habe. Die Erstloftbesitzer hätten seinerzeit das (noch nicht eingetragene) Wohnungseigentum von der Bf. erworben. CC habe von XY (als Käufer einer Loft) die Zustimmung zur Unterfertigung von Vollmachten eingeklagt und habe der Bf. den Streit verkündet, für den Fall, dass diese Verpflichtung nicht ordnungsgemäß übertragen worden sei. Ohne diese Vollmachtsunterfertigung werde bei den betroffenen Firmen und Personen die Begründung von Wohnungseigentum verhindert. Bis dato sei seitens der Bf. kein Nachweis erbracht worden, ob XY zwischenzeitig seiner Verpflichtung ohnedies nachgekommen sei, und ob die Firma CC KG tatsächlich Ersatzansprüche gegen die Bf. eingeklagt habe. Auch im Zuge der Prüfung sei bereits mehrmals die Vorlage entsprechender Urkunden und Unterlagen urgiert worden, bis heute sei nichts Konkretes vorgebracht worden. Im Rahmen der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2016 seien keine weiteren Unterlagen oder Beweismittel vorgelegt worden, welche eine Rückstellungsbildung rechtfertigen würden. Dem Beschwerdebegehren „ad 3“ werde daher nicht entsprochen.

▪ Unter TZ 8 „Rückstellung Schadenersatz XY“

wird darauf verwiesen, dass in der Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte für 2016 vom 02.05.2018 erstmals auch die Berücksichtigung einer „Rückstellung Schadenersatz XY“ iHv 1.593.422.- Euro beantragt worden sei. Mit dieser Rückstellung sollten finanzielle Nachteile aus der Streitverkündung der CC als Gesamtprojektbetreiber abgegolten werden. Diese finanziellen Nachteile könnten der CC insofern entstehen, weil der Erwerber eines Lofts, namentlich Herr XY, vertragliche Verpflichtungen nicht Überbunden bekommen habe. Diese fehlenden Verpflichtungen (Unterschriftsleistungen des XY, die für die Verbücherung von qualifiziertem Wohnungseigentum im Grundbuch notwendig seien) könnten, so werde behauptet, auf ein Fehlverhalten der Bf. zurückzuführen sein. Für den Fall dass dieses Fehlverhalten zutreffen sollte sei angeblich ein Klagsverfahren CC gegen die Bf. angedroht worden. Bis dato seien Unterlagen wonach eine Streitverkündung der CC an die Bf. stattgefunden hätte nicht vorgelegt worden. Darüber hinaus sei die Berechnung der

Rückstellung für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar. Grundlage der Berechnung dieser Rückstellung sei der Kaufvertrag „Y.Y.“. Diese Rückstellung sei in Höhe von Einschätzungen des RA Dr. RA1 mit 15% (als Mittelwert von 10-20 Prozent Wertminderung des jeweiligen Kaufpreises), ausgehend von einer 65prozentigen Klagswahrscheinlichkeit, angesetzt worden. Wie aus der Berechnung abgeleitet werden könne, sei die Kaufpreisminderung für sämtliche Anteile (egal ob verkauft oder nicht verkauft) der CC, mit Ausnahme der Anteile welche von der Bf. selbst erworben worden seien, angewendet worden.

In Folge wurden die vertraglichen Vereinbarungen (Loftverkauf NameBesitzer2/Besitzer1 an XY) in den Bericht hineinkopiert und daran anschließend festgehalten, dass laut Aktenlage die Bf. ihren vertraglichen Verpflichtungen vollinhaltlich nachgekommen sei, insbesondere habe sie die Spezialvollmacht an ihren Erwerber NameBesitzer2/Besitzer1 weitergegeben.

NameBesitzer2/Besitzer1 hätten ihrerseits alle Verpflichtungen incl. Spezialvollmacht an ihren Erwerber XY weitergegeben. Unter Hinweis auf die Berufungsausführungen unter Punkt „Ad 3) Rückstellung XY“ werde festgehalten, dass die Bf. bisher keinen Nachweis erbracht habe welche Vereinbarungen aus dem seinerzeitigen Kaufvertrag beim Erwerb von der CC sie ganz konkret tatsächlich nicht weitergegeben hätte. In der Beschwerde sei als Beilage ein Entwurf von Nebenintervenienten im Streitverfahren CC XY vorgelegt worden. Diese Nebenintervenienten hätten keinen geschäftlichen Bezug zur Bf. Sehr wohl werde in diesem Entwurf zum Beitritt als Nebenintervenient auf einen „Nachtragskaufvertrag vom 09.09.2011“ Bezug genommen, welcher der Behörde nach zwei Jahren Prüfungsdauer zur Einsichtnahme vorenthalten worden sei. Mangels vorliegender Unterlagen (Nachtragskaufvertrag) sei dieser Entwurf jedenfalls nicht geeignet, einen Beweis dafür zu erbringen, welche Vereinbarungen seitens der Bf. konkret nicht weitergegeben bzw. nicht Überbunden worden sein sollten. Im Übrigen gehe selbst aus diesem Entwurfschreiben hervor, dass der Klagevertreter (für XY) und NameBesitzer2 die überbundenen Verpflichtungen gekannt haben mussten. In der Beschwerde werde vorgebracht, dass im Streitverfahren XY/CC Herr XY obsiegt hätte. Ein Urteil aus 2018 könne nicht Grundlage für eine Rückstellungsbildung des Jahres 2016 sein. Dieses wertbegründende Urteil vermag nicht die Rückstellungsbildung für 2016 werterhellend zu rechtfertigen. Ein Nachweis wonach CC die Bf. geklagt habe sei bis dato nicht erbracht worden. Selbst eine Klagseinbringung der CC im Jahr 2018 gegen die Bf. wäre kein Grund für eine Rückstellungsbildung im Jahr 2016 (Stichtagsprinzip). Die Behauptungen in den Beschwerdeausführungen wonach die Bf. ihre Verpflichtungen gegenüber der CC nicht weitergegeben habe, könnten daher nicht nachvollzogen werden. Dem Beschwerdebegehren auf erstmalige Berücksichtigung einer Rückstellung für Regressansprüche der CC gegenüber der Bf. werde daher nicht entsprochen.

▪ In der Tz 9 „Sonstige Anmerkungen“

wird angemerkt, dass der vorliegende Jahresabschluss 2016 von der steuerlichen Vertretung offensichtlich nach den Vorstellungen der Bf. erstellt und eine rechtliche Würdigung der Buchungen auftragsgemäß nicht vorgenommen wurde.

▪ In der Tz 10 „Übermittlung einer Eröffnungsbilanz für das Jahr 2017“ nach Einbuchung der Prüfungsfeststellungen“ wird abschließend aufgrund der Komplexität der Prüfungsfeststellung der Auftrag erteilt die BP-Feststellungen einzubuchen und eine Steuerbilanz zum Stichtag 01. Jänner 2017 zu erstellen. Mit Einreichung der Steuererklärungen 2017 sei diese Bilanz gesondert vorzulegen.

Dem Bericht waren folgende Anhänge beigefügt:

1. Mails StB an FA wg. Organigramme

Informationen zu den Firmen

Handschriftl. Vermerke

Organigramme

2. Rechnungen über Privataufwendungen des GF Q. [Anm. BFG: Wurde dem BFG nach der Ladung zum Erörterungstermin vom 25.08.2021 nachübermittelt]

3. NS Befragung Herr Q. 13.09.2016

4. NS Befragung Frau Y.Y. 13.09.2016

5. AV Betriebsbesichtigung 13.09.2016

6. Mitschrift Bespr Name-StB 12.12.2017

7. WW Folder

8. Kaufvertrag Bf. – Y.Y. 18.12.2014

9. Sideletter Bf. – Y.Y. 18.12.2014

Mail StB Rückkaufanbot + Optionsvertrag

10. Kreditvertrag Bf. (Kreditgeber) – Y.Y. (Kreditnehmerin) 02.08.2015

11. Löschungserklärung 12.05.2016; BG 123

12. Anbot KV Bf. - Y.Y. 18.12.2015

13. BwFB Stellungnahme zu GU Gutachter2 24.05. 2018

14. Wertermittlungsgutachten SV Gutachter2 10.12.2014

15. ZMR-Abfragen

16. ZMR-Abfragen

17. Aufstellung Verkäufe

18. Inventuren + so. Rückstellungen Lofts 2013-2015

19. Inventuren +s o. Rückstellungen Lofts 2015

20. Jahresabschluss 2016: Erstellungsbericht, Bilanz, G&V

Berechnungen BP

21. GU Gutachter2 Annahme eine mögl. Wasserschadens 29.12.2016

Aufstellung Klagen

22. Liste über Wasserschäden erhalten am 08.09.2016 [Anm. BFG: Wurde dem BFG nach der Ladung zum Erörterungstermin vom 25.08.2021 nachübermittelt]

23. aktualisierte Liste über „Werksgeländefabrik Wasserschäden, Klagen“ [Anm. BFG: Wurde dem BFG nach der Ladung zum Erörterungstermin vom 25.08.2021 nachübermittelt]

24 a + b. RA RA1 zu Bf.: Schreiben 27.03.2017 und 11.10.2016

- 25. Optionsvereinbarung Bf. - Y.Y. 02.08.2018; BG 123xyz
- 26. Mietvertrag Bf. - Y.Y. 2018; BG 123xyz
- 27. Kaufvertrag Y.Y. -Firma9 GmbH, ohne Datum /Unterschrift Loft 5.8; BG 123xyz
- 28. Kaufvertrag Y.Y. -Firma9 GmbH ohne Datum/Unterschrift/KP Loft 5.8; BG 123xyz
- 29. Kaufvertrag Bf. - Firma9 GmbH ohne Datum/Unterschrift; BG 123xyz
- 30. Kaufvertrag Bf. - Firma9 GmbH 02.08.2018 ohne Datum/Unterschrift; BG 123xyz
- 31. Grundbuchsauszug 22.08.2018
- 32. Rechnungen Fa Firma4 Dach
- 33. Kaufvertrag CC GmbH & Co KG - Bf. 27.08.2010
- Baubeschreibung Lofts
- Wohnungseigentumsvertrag zw Miteigentümern unter Beitritt Loft KG
- 34. Kaufvertrag Bf. - Besitzer1/Besitzer2 inkl. Anlagen 15.10.2010; BG 011 TZ 457/2011
- 35. Kaufvertrag NameBesitzer2 - XY inkl. Anlagen 06.08.2015; BG 011 TZ 256/2016
- 36. Unterlage Antrag auf Bildung einer Rückstellung 2013 Q..

Die belangte Behörde nahm unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, mit Bescheiden vom 19.10.2018 die Verfahren btr. Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2013 bis 2015 wieder auf. Mit den (neuen) **Bescheiden über die Feststellung der Einkünfte 2013 bis 2015** vom selben Tag wurden die Einkünfte aus Gewerbe wie folgt neu festgesetzt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2013: -49.370,98 Euro (Erstbescheid: 61.500,30 Euro),
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014: 157.972,28 Euro (Erstbescheid: -278.652,05 Euro,),
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2015: 55.351,07 Euro (Erstbescheid: -517.325,84 Euro).

Auf Grundlage der Feststellungen im Bericht über die Außenprüfung erging am 19.10.2018 auch die **Beschwerdevorentscheidung** betreffend Beschwerde über den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO **für das Jahr 2016** und wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 927.137,59 Euro geändert (bisher: 926.313,59 Euro). In der Begründung wird auf die Ausführungen im BP Bericht verwiesen. Weiters finden sich folgende Anmerkungen: „Zusätzliche Bescheidabänderung laut Prüfungsfeststellungen TZ 3. Abweisende Erledigung in der BVE zu TZ 4, 6, 7, 8.“

Weiters nahm mit 19.10.2018 die belangte Behörde die Verfahren btr. Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2013 bis 2015 wieder auf und erließ neue Bescheide über die **Feststellung der Einkünfte 2013 bis 2015**.

Der Bericht samt Beilagen 1-36 wurde laut Bestätigung vom 23.10.2018 von der steuerlichen Vertretung übernommen.

Die Bf. brachte durch ihren steuerlichen Vertreter daraufhin mit Schreiben vom 09.11.2018 den Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht (**Vorlageantrag**) über die

Bescheidbeschwerde vom 29.05.2018 gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO **2016** gem. § 264 BAO ein.

Die Bf. erhob durch die steuerliche Vertretung in Folge mit Schreiben vom 19.11.2018 fristgerecht **Beschwerde gegen die Bescheide** vom 19.10.2018 btr. Feststellung der Einkünfte für die Jahre **2013 bis 2015 und Wiederaufnahme** des Verfahrens.

Wie auf Seite zwei dieser Beschwerde ersichtlich, dient die darin enthaltene Begründung auch als Ergänzung zur Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2016 vom 29.05.2018 (Vorlageantrag vom 09.11.2018).

- In der Begründung wird zu TZ 1 des Berichts („Verfahren“) ausgeführt, dass sämtliche vom Betriebsprüfer angeforderten Unterlagen stets umgehend vorgelegt worden seien, soweit diese auch im Verfügungsbereich der Bf. lagen, manche Unterlagen auch mehrmals, wie dies der Behörde aber ohnehin bekannt sei. Mit selektiv könne nur gemeint sein, dass der Betriebsprüfer die von ihm gewünschten Unterlagen nur nach und nach selektiv angefordert habe, es sei dabei aber jeder An- bzw. Nachforderung umgehend nachgekommen worden. Die selektive Anforderung bzw. Auswahl von Unterlagen sei somit ausschließlich im Einflussbereich des Betriebsprüfers gelegen. Zum persönlichen Erscheinen des Herrn Q. zur Abklärung von Sachverhalten werde auf die Anlage 6/2 des BP-Berichtes verwiesen und zusätzlich entgegengehalten, dass der Betriebsprüfer alle Räume, auch die privaten, besichtigen habe dürfen und sämtliche von ihm an die Bf. gestellten Fragen beantwortet worden seien. Das Argument, dass der Betriebsprüfer Herrn Q. "jedenfalls persönlich braucht", und zwar schon allein deshalb, dass ihm bei späterer Würdigung nicht vorgeworfen werden könne, dass er Herrn Q. nicht persönlich befragt habe, gehe ins Leere, weil Herr Q. ausdrücklich erklärt habe, dass sein Steuerberater und sein Rechtsanwalt uneingeschränkt berechtigt, beauftragt und bevollmächtigt seien, ihn in allen Belangen der BP zu vertreten. Das Prüfungsverfahren sei daher von der Bf. nicht erschwert worden. In weiterer Folge sei es zur vom Betriebsprüfer angekündigten Vorladung von Herrn Q. gekommen. Diese Vorladung vom 31.01.2018 habe gravierende verfahrensrechtliche Mängel enthalten, die auf Antrag der Bf. von der Behörde mit Schreiben vom 15.02.2018 verbessert worden seien. Die in diesem Schreiben gestellten Fragen seien von der Bf. mit Schriftsatz vom 20.02.2018 abschließend beantwortet worden. Herr Q. habe daher in diesem Schreiben angekündigt, den Vorladungstermin nicht wahrzunehmen, zumal den Besprechungspunkten der Ladung zur Schlussbesprechung vom 06.06.2018 und der dort erwähnten Anlage (Schätzungsgutachten Wohnung) in Verbindung mit dem Bescheid 2016 vom 02.05.2018 zufolge die Ergebnisse der Schlussbesprechung zu den wesentlichsten Punkten bereits ohnehin festgestanden seien.

- Zu TZ 2 („Kosten der Lebensführung gem. § 20 EStG“) wird darauf verwiesen, dass die getroffenen zahlenmäßigen Feststellungen nicht der Niederschrift entsprechen und entsprechend widersprochen würden. Dem Bereich "Naturalleistungen" könne im Jahr 2013 nur ein Betrag in Höhe von 6.957,20 Euro zugeordnet werden, die im Detail nicht

nachgewiesen werden könnten, im Jahr 2014 könnten Naturalleistungen in einer Höhe von 1.370,90 Euro und im Jahr 2015 Kosten in Höhe von 5.747,70 Euro nicht konkret zugeordnet werden. Bei den "Anbahnungs- und Bewirtungsspesen" seien jährlich 50 % als nicht abzugsfähig ausgeschieden worden, womit der restliche Betrag steuerlich anzuerkennen sei. Zweck der Bewirtung und Name seien laut Bf. auf den jeweiligen Rechnungen angeführt worden.

▪ Bezüglich TZ 4 („*Rückstellung für Bauschäden*“) wird eingangs auf die Nacherfassung von 6.000,00 Euro im Aufwandskonto 5002 "Umbau Immobilien" für das Jahr 2015 ersucht. Hinsichtlich der Rückstellungsbildung für Bauschäden wird auf die Begründung zur Beschwerde gegen den Bescheid 2016 samt Nachträgen verwiesen. Es sei festzuhalten, dass nicht "einige Loftkäufer" den Gutachter SV Gutachter1 beauftragt hätten, sondern die Hausgemeinschaft. Die Behörde behaupte, dass sie die Ausführungen des Gutachters Gutachter1 bei der rechtlichen Würdigung berücksichtigt habe. Es sei dem Bericht aber nirgends zu entnehmen, WIE diese berücksichtigt worden seien, noch dazu, wo diese Gutachten nicht einmal in der Anlage des BP-Berichtes enthalten seien. Nachdem bereits der Auftraggeber der Gutachten Gutachter1, der auf dem Deckblatt aufscheine, von der Behörde falsch identifiziert worden sei und die Gutachten nicht einmal in der Anlage des BP-Berichtes enthalten seien, liege wohl eher die Vermutung nahe, dass die Gutachten Gutachter1 überhaupt nicht berücksichtigt worden seien, denn sonst hätte der Betriebsprüfer wohl auch erkennen müssen, dass das Loft 5.16 (Käufer3) - entgegen seiner Feststellung auf Seite 8 des Berichts - wegen Wasserschäden bereits Gegenstand der Gutachten Gutachter1 gewesen sei. Ein weiteres Indiz dafür sei, dass die Schäden nach der Feststellung auf Seite 9 des Berichts auf unsachgemäße Gebäudenutzung, sowie auf Vandalismus zurückzuführen sei. Dies möge in Einzelfällen gegeben sein, ändere aber nichts an der Tatsache, dass sich das Dach bzw. die Dachkonstruktion INSGESAMT in einem sanierungsbedürftigen Zustand befinde. Die Rückstellungsbildung beziehe sich nicht auf zu reparierende Einzelfälle, sondern auf die GESAMTSACHE DACH, wie dies auch schon ausführlich in der Begründung zur Beschwerden gegen den Bescheid 2016 erläutert, den Gutachten Gutachter2, sowie nunmehr auch noch der „Endbereinigungsvereinbarung“ Käufer3 zu entnehmen sei. Laut letzterer sei zu entnehmen, dass eine Komplettsanierung des Daches durchzuführen sei. Die Bf. habe eine Lösung im Vergleichswege finden müssen. Die Bf. habe diesen außergerichtlichen Vergleich nämlich deshalb angestrebt, um keine Folgeklagen innerhalb der Hausgemeinschaft loszutreten bzw. zu riskieren, dies aus dem Grund, weil Käufer3 über ein unerklärliches Detailwissen über das schadhafte Dach verfüge, das in jedem Gerichtsprozess unvorhersehbare Regressansprüche durch die einzelnen Mitglieder der Hausgemeinschaft auslösen würde, falls Herr Käufer3 seine Informationen weitergeben würde. Das habe die Bf. unbedingt verhindern müssen, um das finanzielle Desaster einer Gesamtsanierung des Daches zu vermeiden. Diese Endbereinigungsvereinbarung untermauere die Rückstellungspflicht für die "Rückstellung Wasserschäden Dach", und zwar als Einzelsrückstellung für die GESAMTSACHE DACH und nicht

auf zu reparierende Einzelfälle.

Hinsichtlich Herrn Dr. Käufer⁵ ignoriere die Behörde gänzlich, dass dieser im Jahr 2012 zu einem Preis in Höhe von 3.176,33 pro m² gekauft habe und im Jahr 2015 um 1.686,09 pro m², also um 46,92 % weniger innerhalb von nur drei Jahren. Diese Preisreduktion trage dem Themenkreis Dach, Widmung, Begründung Wohnungseigentum (XY), im wahrsten Sinne des Wortes Rechnung, wobei das Thema Widmung durch den Presseartikel vom Datum¹ zusätzlich an Brisanz gewonnen habe. Die Rückstellungsdotierung sei daher wie in den einzelnen Jahresabschlüssen dargestellt steuerrechtlich anzuerkennen und die einzelnen Reparaturmaßnahmen ("Flickwerk") seien nicht gegenzurechnen.

▪ Bezüglich TZ 5 („*Entnahme der Wohnung in das Privatvermögen*“) wird von der Bf. eingangs die Drohung des Betriebsprüfers bei nicht vollständige Besichtigung des gegenständlichen Lofts, auch wenn davon Privaträumlichkeiten betroffen sein sollten, geschildert und sodann ausgeführt, die Besichtigung von der Bf. bzw. Herrn Q. und Frau Y.Y. jedenfalls uneingeschränkt gewährt worden sei. Der "subjektive Eindruck des Katz und Maus Spiels" habe wohl ausschließlich nur in der Wahrnehmungswelt des Betriebsprüfers gelegen. Zum Punkt "Empfangen" auf Seite 2 des Aktenvermerks oben sei anzuführen, dass der Betriebsprüfer interessanterweise nicht erwähnt habe, dass exakt zum Zeitpunkt des Erscheinens des Betriebsprüfers dort auch der vom Betriebsprüfer per Handschlag begrüßte Herr DI Käufer¹ anwesend gewesen sei. Dies zur Verwunderung der übrigen vom Betriebsprüfer unter diesem Punkt genannten Personen. Herr Käufer¹ sei bekannter und pikanterweise DER Hauptintervenient in allen zivilrechtlichen Belangen gegen die Bf. und Herrn Q.. Im gegenständlichen Loft befinde sich nur ein relativ kleines Büro im Ausmaß von ca. 15 m² und nur dieses wäre einer Besichtigung durch den Betriebsprüfer zugänglich. Letztendlich habe der Betriebsprüfer sämtliche Räume besichtigen dürfen. Die vom Prüfer erwähnte "Grünflächenlandschaft" sei nicht gegenüberliegend, sondern linksseitig vom gegenständlichen Loftbalkon. Diese "Grünflächenlandschaft" sei in Wien umgangssprachlich wohl eher als "Gstettn" zu bezeichnen, umrandet von Parkplätzen, Absperrgittern und einer Lärmschutzwand der direkt angrenzenden Südosttangente. Das Anfertigen von Fotomaterial von den Privaträumlichkeiten würde die Befugnisse des Betriebsprüfers wohl bei weitem überschreiten. Zur auf Seite 5 geschilderten "*schwimmenden Verlegung (was ja heute sehr oft erfolgt)*" sei anzumerken, dass die Sanierung des Fußbodens derzeit gerade erfolgt. Die Verlegungsart „schwimmend“ sei der Bf. nicht bekannt und sei von ihr auch nicht in Auftrag gegeben worden. Zudem befinde sich das Loft auch in der Einflugschneise des Flughafens Schwechat, gegenüber dem Loft befinde sich die produktive Werksgeländeobjekte, die Tag und Nacht für Geruch samt Maschinenlärm Sorge – es werde hier schon darauf verwiesen, dass auch HR Gutachter⁴ in seiner Stellungnahme diese Fakten nicht berücksichtigt habe. Klarstellend wurde vom Verfasser der Beschwerde [Anm. BFG: StB Name-StB] festgehalten, dass es überraschend für ihn Zusatzvereinbarungen (Sideletter zum Kaufvertrag und Rückkaufvertrag) gab, die ihm nicht bekannt gewesen seien.

StB Name-StB stellte auch unmittelbar fest, dass diese nur eine zivilrechtliche Bedeutung hätten, die im Jahresabschluss 2014 (Jahr des Verkaufs) ohnehin nicht zu berücksichtigen gewesen seien. Deshalb seien ihm diese Vereinbarungen laut Auskunft der Bf. und RA Dr. RA1 auch nicht übermittelt worden. Überdies habe RA RA1 ihm auf die für ihn nachvollziehbare zivilrechtliche Brisanz (Haftung bzw. Haftungspotenzial von Herrn Q. und der Bf.) der Vertragsunterlagen zum Verkauf von Loft 5.8. hingewiesen. Gerade deshalb seien die Unterlagen auch nicht weitergegeben worden.

Herr Dr. RA1 habe vom Betriebsprüfer verlangt, dass er diese ihm übergebenen Unterlagen "abstempeln" bzw. mit einem Vermerk versehen müsse, der erkennen lasse, dass diese ausschließlich zur Vorlage beim Finanzamt bestimmt seien. Er habe damit verhindern wollen, dass diese Zusatzvereinbarungen unberechtigten Dritten zukommen (Stichwort Käufer1) könnten. Durch das Abstempeln sei nämlich gewährleistet, dass sofort erkennbar sei, woher diese Unterlagen im Fall des Falles stammten. Herr Dr. RA1 sei deshalb so extrem misstrauisch gewesen, weil eben Herr Käufer1 beim Eintreffen des Betriebsprüfers anwesend gewesen sei. Dr. RA1 habe ihn [Anm. BFG: StB Name-StB] gebeten, dass er beim Finanzamt jedes von der Bf. einlangende bzw. bereits aufliegende Schriftstück mit einem Stempel zu versehen habe um nicht selbst in ein Haftungsproblem zu geraten, falls Unterlagen vom Finanzamt ungestempelt nach außen dringen sollten. Der Verfasser der Beschwerde habe Herrn Dr. RA1 darauf aufmerksam gemacht, dass ihm dies aber nur schwer bzw. gar nicht möglich sei, da er beim Finanzamt nicht ständig Einsicht nehmen bzw. anwesend sein könne. Der Betriebsprüfer habe dieses Verlangen von Herrn Dr. RA1 als lächerlich abgetan. Sowas würde er nicht machen, weil es nicht üblich sei und im Übrigen würden die Verträge Y.Y. ohnehin nur dazu dienen, um Steuern zu sparen. Der Verfasser der Beschwerde habe den Betriebsprüfer nochmals auf die zivilrechtliche Brisanz der Verträge aufmerksam gemacht, doch dieser zog dies wiederholt ins Lächerliche. Diese offensichtlich provokant herablassend wirkende Sicht und Ausdrucksweise des Betriebsprüfers habe den Verfasser der Beschwerde tatsächlich emotional reagieren lassen.

Zur Sache selbst wird von der Bf. hinsichtlich des Sachverhalts ausgeführt, dass Herr Q. Komplementär der Bf. sei und somit mit seinem gesamten Vermögen für die Schulden der Bf. haften würde. Bereits ab dem Jahr 2010 habe sich abzuzeichnen begonnen, dass beim Projekt "Werksgeländeobjekte" Baumängel (Stichwort Rückstellung für Bauschäden) vorliegen würden. Die Bf. habe sich diesbezüglich auch schon Anschuldigungen durch Loftkäufer ausgesetzt gesehen, insbesondere durch Käufer1 (seit 2012). Herr Käufer1 habe die Angelegenheit in weiterer Folge auch gerichtsanhängig gemacht. Eine diesbezügliche Entscheidung stünde aber noch aus. Die Bf. sei ab dem Jahr 2011 auch erheblichen Nachforderungen des von ihr beauftragten Unternehmens Firma10 ausgesetzt gewesen, die im Jahr 2016 aber rechtsgültig zu Gunsten der Bf. entschieden worden sei. Es habe sich zusehends auch schon Probleme im Bereich der erhofften bzw. angedachten Umwidmung des Objektes in Wohngebiet abgezeichnet, was ein weiteres Haftungsproblem der Bf. den Käufern gegenüber hervorrufen hätte können, insbesondere in Anbetracht der Bestimmungen des

Konsumentenschutzgesetzes. Diese Problematik manifestiere sich immer mehr, wie es auch dem Artikel in der Presse vom Datum1 zu entnehmen sei. Auch hier sei Käufer1 ein, maßgeblicher Initiator, der auch auf dem Bild dieses Presseartikels abgebildet sei, ebenso wie Käufer5 und Käufer7 (beide Käufer von Lofts). In Anbetracht dieser sich abzeichnenden zivilrechtlichen Haftungsproblematik habe Herr Q. Überlegungen angestellt, wie er sein persönliches Haftungspotenzial verringern könnte. Er habe seinen Steuerberater und seinen Rechtsanwalt beauftragt, um geeignete Maßnahmen hierzu zu finden. Zu diesem Zweck sei im Jahr 2012 eine Einbringung des Komplementäranteils an der Bf. gem. Artikel III UmgrStG in die Firma7 GmbH mit Wirkung zum 01.01.2012 angedacht worden, dies habe sich aber aufgrund des negativen Eigenkapitals und der negativen Unternehmensaussichten umgründungssteuerrechtlich als undurchführbar erwiesen. Aufgrund dieser Undurchführbarkeit sei angedacht worden, die verbliebenen Immobilien an die Firma7 GmbH & Co KG zum Buchwert der Inventur zum 13.10.2012 (= ident mit der Inventur zum 31.12.2012 laut Bilanz unter Berücksichtigung des Fertigstellungsgrades) zu veräußern. Da sich dieser Vorgang letztendlich als haftungstechnisch "sinnlos" erwiesen habe, sei der Verkaufsvorgang nicht umgesetzt worden. Herr Q. hätte über den angedachten Erwerb Vermögen inkl. korrespondierenden Verbindlichkeiten in der Firma7 Co KG geschaffen, hätte damit aber nicht sein Haftungspotenzial verringert, da ja auch sein Kommandit-Anteil an der Firma7 GmbH & Co KG selbst einen Vermögensgegenstand (steht zu 100 % im Eigentum von Herrn Q.) darstelle. Darüber hinaus wäre bei einem von der Bf. allenfalls gestundeten Kaufpreis eine klag- und pfändbare Forderung in der Bf. verblieben, die letztendlich über die Beteiligung des Herrn Q. an der Bf. wiederum einen Vermögensgegenstand des Herrn Q. darstelle. Somit sei diese Transaktion nicht durchgeführt worden, weil sie bezüglich der Haftungsproblematik des Herrn Q. nicht zielführend gewesen sei. Ertragsteuerlich wäre diese Transaktion neutral gewesen, sie hätte höchstens eine Gewinnerhöhung mit sich gebracht, Grunderwerbsteuer und auch eine Grundbucheintragungsgebühr ausgelöst.

Die bautechnischen Probleme am Projekt "Werksgeländeobjekte" hätten sich mittlerweile als immer problematischer erwiesen, womit auch die Haftungsproblematik von Herrn Q. in diesem Punkt auch immer stärker geworden seien. Die Klage des Käufer1, eingebracht im Oktober 2013, und die fünf Gutachten des SV Gutachter1 in den Jahren 2013 und 2014, allesamt von der Hausgemeinschaft in Auftrag gegeben, hätten dieses Thema zusätzlich verschärft. Herr Q. habe zu diesem Zeitpunkt absoluten Handlungsbedarf zu seiner zivilrechtlichen Absicherung gesehen, weil die von ihm bzw. der Bf. in Auftrag gegebenen Gutachten des SV Gutachter2 (Stichwort Dach) die Gutachten des SV Gutachter1 vorweg schon bestätigt und deutlich zum Ausdruck gebracht hätten, welches Schadenspotenzial in diesem Bereich gegeben sei. Nur eine Totalsanierung des Daches, wie dies später auch Käufer3 erkannt habe, könnte dieses Schadenspotenzial verhindern. Dies sei aber für die Bf. finanziell nicht leistbar gewesen. Herr Q. habe deshalb im Dezember 2014 die Firma6 Immo GmbH gegründet. Sinn und Zweck dieser GmbH-Gründung sei es gewesen, die nicht bewohnten Lofts 4.6 und 4.7 von der Bf. an die Firma6 zu veräußern, um das Haftungspotenzial des Herrn Q. in Verbindung mit seinem Anteil

an der Bf. zu verringern. Dies habe aber einerseits nur gelingen können, wenn Herr Q. nicht im Firmenbuch als Gesellschafter oder Geschäftsführer der Firma6 aufscheine. Die Firma6 sei im Zeitpunkt der Gründung für keine aktive Geschäftstätigkeit vorgesehen gewesen. Der einzige Zweck wäre der Erwerb der Lofts gewesen, sie nicht zu vermieten, sondern nur zu "halten". Nur deshalb erklärte sich der Verfasser der Beschwerde bereit, die Geschäftsführung zu übernehmen, da dies keine aktive Tätigkeit seinerseits mit sich gebracht habe. Als treuhändiger Gesellschafter für Herrn Q. habe die Firma11 Beteiligungs GmbH & Co KG fungiert. Diese Firma sei eine ausschließlich für Treuhandzwecke gegründete Firma, die den natürlichen Personen Person1 und dem Verfasser der Beschwerde [Anm.: Name-StB] zuzurechnen sei. Der Betriebsprüfer gehe in seiner Sachverhaltsdarstellung völlig fehl in der Annahme, dass die Steuerberatungskanzlei StB in Treuhandschaften eingebunden sei. Damit der Verkauf der Lofts an die Firma6 zivilrechtlich unanfechtbar sei und bleibe, habe aber andererseits noch der Kaufpreis einem Fremdvergleich standhalten müssen. Hierzu sei der SV Gutachter2 beauftragt worden, ein Sachverständigengutachten zu erstellen, das vor Gericht unanfechtbar sein musste, falls Schadenersatzansprüche an die Bf. oder Herrn Q. gestellt würden. Im Rahmen der abgehaltenen Umsatzsteuersonderprüfung 10/2014 bis 2/2015 habe sich herausgestellt, dass beim zuständigen Finanzamt eine anonyme Anzeige eingegangen wäre, die den oben dargestellten Verkaufsvorgang zum Gegenstand gehabt habe. Dies sei auch ein Grund für die Abhaltung der USO gewesen. Es sei für die Bf. und Herrn Q. klar auf der Hand gelegen, dass Herr Käufer1 hinter dieser Anzeige stehen musste. Es sei für Herrn Q. unerklärlich gewesen, wie Käufer1 diese Transaktion bzw. Struktur durchschauen habe können. Während der USO habe sich schon der Verkauf des Lofts 4.7. abgezeichnet (Kaufvertrag vom 23. Juli 2015 / Käufer5). Da somit nur noch das Loft 4.6. in der Firma6 verblieben wäre, habe sich die Bf. entschlossen, den Verkauf der Lofts rückgängig zu machen, um nicht noch mehr Angriffspotenzial für Käufer1 zu bieten. Der Zweck der Gründung der Firma6 sei ohnehin ausgehebelt gewesen. Zur Haftungsminimierung des Herrn Q. sei noch auf folgende Punkte hingewiesen: Im Dezember 2014 sei auch die Firma12 Consulting GmbH gegründet worden. Treuhändige Gesellschafter für Herrn Q. waren hier der Verfasser der Beschwerde [Anm. BFG: StB Name-StB] und die Firma11 Beteiligungs GmbH & Co KG. Die Firma12 sei beratend für Firma8 tätig gewesen und habe beträchtliche Einnahmen erzielt. Um diese Einnahmenquelle nach außen nicht öffentlich darzustellen, seien zwei Treuhandverhältnisse begründet worden. Ein Dritter sollte den Eindruck haben, dass jedenfalls zwei Gesellschafter vorhanden seien. Herr Q. habe aber Geschäftsführer sein müssen, da eine operative Führung dieser GmbH sonst nicht möglich gewesen wäre. Herr Q. sollte somit nach außen nur als GF mit einem Gehaltsbezug dargestellt werden, der nicht am Vermögen des Unternehmens beteiligt sei, da der GmbH-Anteil ja auch wieder einen Vermögensgegenstand und somit Haftungspotenzial dargestellt hätte. Ob Herr Käufer1 diese Struktur auch durchschaut habe, entzieht sich der Kenntnis der Bf. Weiters sei im Dezember 2014 auch noch das Loft 5.8. an Frau Y.Y. verkauft worden, der damaligen Lebensgefährtin von Herrn Q.. Ein Verkauf an die Firma6 habe deshalb nicht stattgefunden, weil dieses Loft zu diesem Zeitpunkt schon privaten Wohnzwecken diene.

Dieses - laut Diktion des Betriebsprüfers - "*Geflecht von Firmen mit Treuhandkonstruktionen, das nur zur Vertuschung der wirtschaftlichen Hintergründe nach außen aufgebaut ist*" sei eine zivil und unternehmensrechtlich übliche Struktur und Vorgangsweise, die nicht einer "Vertuschung" diene, sondern Dritten gegenüber den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen völlig legal nicht zu erkennen gebe bzw. zu erkennen geben brauche. Dem Finanzamt gegenüber seien die Treuhandschaften ohnehin vollständig offengelegt worden. Der Verkauf an Frau Y.Y. habe zivilrechtlich Dritten gegenüber ebenfalls abgesichert sein müssen, sodass im Falle eines gerichtlichen Verfahrens gegen die Bf. (das Verfahren Käufer1 laufe noch immer) auch dieser Verkaufsvorgang einer Anfechtung standhalten würde. So sei auch zu diesem Zweck ein Bewertungsgutachten von SV Gutachter2 erstellt worden. Da es sich bei Frau Y.Y. "nur" um die Lebensgefährtin von Herrn Q. gehandelt habe, habe er sich aber auch ihr gegenüber absichern wollen. Hierzu sei ein Rückkaufangebot, ein Kreditvertrag und ein Sideletter ausgefertigt worden. Sideletter deshalb, damit dem Grundbuch die diesbezüglichen Vereinbarungen nicht zu entnehmen seien. Bei einer Verankerung im Kaufvertrag wäre dies jederzeit möglich. Aus steuerlichen Gründen wären die oben dargestellten Veräußerungen nicht erforderlich gewesen, hierzu wären die Sachverständigengutachten völlig ausreichend gewesen, denn aufgrund dieser Gutachten hätte in den jeweiligen Jahresabschlüssen eine Abwertung des Umlaufvermögens (= Lofts) vorgenommen werden können bzw. müssen, die den gleichen steuerlichen Effekt gehabt hätte. Die Veräußerungen seien ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, das Haftungspotenzial des Herrn Q. Dritten gegenüber zu verringern. Die Sachverständigengutachten seien ausschließlich zu diesem Zweck erstellt worden, ebenso die Treuhandstrukturen. Abschließend zur Haftungsthematik werde noch darauf hingewiesen, dass Herr Q. im Grundbuch seines Einfamilienhauses im April 2016 ein Wohnungsfruchtgenussrecht und ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten seiner Mutter einverleiben ließ. An diese Ausführungen schließt eine punktuelle Stellungnahme zur Sachverhaltsermittlung des Betriebsprüfers an:

- Es sollte nicht Vermögen "unterpreisig" aus dem Vermögen der Bf. veräußert werden, sondern zu einem realen Preis aufgrund vorliegender Bewertungsgutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen;
- Der Gedanke des Betriebsprüfers, Vorsteuer aus dem Verkauf an die Firma6 zu beantragen, sei schlichtweg befremdend und irritierend. Dies wäre beim Erwerb nur dann möglich, wenn klar und deutlich zum Ausdruck gebracht werden könne, dass Vermietungsabsicht bestehe, was hier keinesfalls und zu keiner Zeit gegeben gewesen sei. Dies sei der Behörde und dem Betriebsprüfer jedenfalls bekannt gewesen;
- Die Formulierung bzw. Diktion "Slowakin" im zweiten Absatz auf Seite 15 wirkt befremdlich und verstörend zugleich, da die Nationalität abgabenrechtlich völlig ohne Belang ist. Der Prüfungsauftrag stammt vom 10.10.2016 und die Besichtigung des Lofts erfolgte am 13.09.2016 im Beisein von Frau Y.Y.. In diesem "längeren Zeitraum" erfolgte jedenfalls die Information an den Betriebsprüfer, dass die "Slowakin", Frau Y.Y., die Lebensgefährtin von Herrn Q. sei;

- Es sei nicht alles versucht worden, um zu verhindern, dass der Prüfer das Objekt und speziell auch die Wohnung von Frau Y.Y. besichtigen konnte. Der Betriebsprüfer habe uneingeschränkten Zutritt in alle Räumlichkeiten gehabt;
- Die "*bei optischer Sichtung wunderschöne Wohnung in Loft Bauweise mit sehr gehobenem Standard*" sei vom Betriebsprüfer mit 380.000,00 Euro "bewertet" worden (Kaufvertrag 230.000,00 Euro zuzüglich 150.000,00 Euro "Vergleichsangebot" des Betriebsprüfers, um die BP abzuschließen). Diese Bewertung ergebe einen m²-Preis in Höhe von 1.603,98 Euro und decke sich in etwa mit dem Verkaufspreis Dr. Käufer⁵ beim Kaufvertrag vom 23.07.2015 (1.686,09 Euro). Offensichtlich habe sich der Betriebsprüfer mit seiner Bewertung an diesem Verkaufspreis orientiert. In der Stellungnahme des HR Gutachter⁴ auf Seite 12 sei das Loft 5.8. durch den Betriebsprüfer als luxuriös dargestellt worden. Unter Berücksichtigung der gegebenen Mängel (Dach, Widmung, kein Wohnungseigentum) am Objekt Werksgeländeobjekte insgesamt und im Loft 5.8. selbst („schwimmender Parkettboden“) müsse der m²-Preis wohl noch unter der Bewertung des Prüfers (= 1.603,98 Euro) liegen, jener von Käufer Käufer⁸ (Vertrag vom 18.06.2014) liege bei 1.458,19 Euro. Die Wohnung sei an Frau Y.Y. deshalb niedriger verkauft worden, weil auch der schadhafte Parkettboden eingepreist worden sei;
- Der vom Betriebsprüfer untersuchte Parkettboden sei von ihm als "schwimmend" befundet worden, was eine gebräuchliche Verlegeart sein solle. Hierzu werde kommentarlos nur noch auf die Beilagen 4 und 4a-c verwiesen;
- Frau Y.Y. habe sich keine "Ruine" zu Wohnzwecken gekauft, sondern einen von einem Sachverständigen sorgfältig bewerteten Loft im Gewerbegebiet, bewertet unter Berücksichtigung der vorliegenden Bau- und Widmungsmängel;
- Dass die Sanierung dringend vorzunehmen wäre, sei u.a. der Endbereinigungsvereinbarung Käufer³ zu entnehmen;

Die Sachverhaltsermittlung bzw. -darstellung des Betriebsprüfers beruhe nicht auf objektiven Feststellungen, sondern auf subjektiven Wahrnehmungen und befremdend wirkenden Empfindungen des Prüfers inklusive Falschdarstellung von Fakten und gravierenden abgabenrechtlichen Unkenntnissen. Der so vom Prüfer dargestellte Sachverhalt sei für Zwecke einer ordentlichen "Beweiswürdigung" untauglich, da er gravierende Mängel aufweise und zum tatsächlichen Sachverhalt, wie oben von der Bf. dargestellt, weitgehend abweiche. Zur Würdigung der Stellungnahme des Fachexperten HR Gutachter⁴ wird in der Beschwerde ausgeführt, dass ein gravierender Mangel bereits der Angabe der Unterlagen zu entnehmen sei. Keine Erwähnung würden hier nämlich trotz ihrer besonderen Bedeutung die fünf Gutachten des SV Gutachter¹ im Ausmaß von insgesamt 477 Seiten und auch nicht das Gutachten des SV Gutachter² vom 29.12.2016 finden. Diesen Gutachten sei offenbar und unverständlicherweise wohl keine besondere Bedeutung hierfür beigemessen worden, sonst wären sie HR Gutachter⁴ von der Behörde wohl übergeben worden. Herr Gutachter² sei entgegen der Angabe bzw. Annahme des HR Gutachter⁴ in der SV-Liste eingetragen. Für die Bewertung des gegenständlichen Lofts sei nicht nur das 1. Gutachten des SV Gutachter¹ vom

18.10.2013 von Bedeutung, sondern alle fünf, insbesondere unter Verweis auf den in der Beschwerde oben angeführten Auszug aus dem fünften Gutachten vom 18.09.2014. Es sei aber auch nicht verwunderlich, dass der Fachexperte HR Gutachter4 nur Bezug auf das 1. Gutachten SV Gutachter1 nehme, da ihm offensichtlich nicht das Gutachten des SV Gutachter2 vom 29.12.2016 vorgelegen worden sei - "Annahme eines möglichen Wasserschadens". In diesem Gutachten werde auf alle Gutachten des SV Gutachter1 Bezug genommen. In den Gutachten des SV Gutachter1 sei stets auf das gesamte Dach Bezug genommen und nicht auf einzelne OG's! Der gegenständlichen Stellungnahme liege aufgrund dieses Mankos schon ein schwerwiegender Verfahrensfehler zu Grunde. Auf Seite drei der Stellungnahme werde mit drei Zitaten begründet, dass das Gutachten des SV Gutachter2 nicht nachvollziehbar sei, ohne dies exakt zu definieren. HR Gutachter4 ziehe einen Vergleichswert von 2.540,00 Euro heran, abgeleitet aus den Preisen des 3. OG, unter völliger Außerachtlassung, dass das schadhafte Dach das gesamte Gebäude betreffe, somit auch das 3. OG. Er negiere auch gänzlich die Widmungsproblematik (gewerbliche Widmung laut Einreichplan, der aufgrund der Nichtangabe in den Unterlagen offensichtlich auch nicht zur Bewertung vorgelegen sei, obwohl er der Behörde übermittelt worden sei) und die noch nicht erfolgte Begründung von Wohnungseigentum, was sich vor allem schon im Preis der letzten Verkäufe (Käufer8, Käufer5) widerspiegle. Der m²-Preis sei bei Käufer8 (Kaufvertrag vom 18.06.2014) bei 1.458,19 Euro und bei Käufer5 bei 1.686,09 Euro gelegen. Diese Verkaufspreise seien jedenfalls als Vergleichswerte zu berücksichtigen, da HR Gutachter4 in der Zusammenfassung auf das gesamte Objekt verweise. Aufgrund der gravierenden inhaltlichen Mängel der vorliegenden Stellungnahme und der Nichtberücksichtigung entscheidungsrelevanter Unterlagen komme dieser Stellungnahme keine Beweiskraft im Sinne der BAO zu und sei somit zu verwerfen. In der "Stellungnahme zur Beweiswürdigung des Betriebsprüfers" wird in der Beschwerde nach der einleitenden Anmerkung, dass HR Gutachter4 nicht in der SV-Liste aufscheine und damit kein Sachverständiger sei, der Verkaufspreis gemäß Gutachten Gutachter2 als den tatsächlichen Marktverhältnissen entsprechend angeführt, da dieses Gutachten von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen, erstellt worden sei. Der Betriebsprüfer finde es bei der Nennung des „Aufbesserungsanbots" auf Seite 25 Mitte nicht der Erwähnung wert, dass dieser Sideletter eine Nachbesserungsklausel für den Fall enthalte, falls innerhalb von 15 Jahren kein Gewährleistungsmangel auftrete, also eine Nachbesserung des Kaufpreises allenfalls frühestens nach 15 Jahren zu erfolgen habe. Der Zeitraum sei in dieser Länge gewählt worden, da binnen dieser Zeit einerseits gesetzliche Gewährleistungsfristen ablaufen und andererseits (auch umfassende) Mängelbehebungen durch die Bf. erfolgt sein könnten. Nur am Rande werde erwähnt, dass die Bewertungsgutachten Gutachter2 Nettowerte ausweisen würde. Dies negiere der Betriebsprüfer völlig. Der Thematik Umsatzsteuer messe der Betriebsprüfer offensichtlich keine große bzw. besondere Bedeutung bei. Auf Seite 27 oben führe der Betriebsprüfer die Stellungnahme des HR Gutachter4 völlig ad absurdum, wenn er vermeine, dass er (HR Gutachter4) sich *"bis ins kleinste Detail mit allen möglichen Ansätzen, Angaben,*

Wertgrundlagen sowie tatsächlichen Verhältnissen auseinandergesetzt hat und seine fachmännischen Schlussfolgerungen als SV Fachexperte für Immobilienbewertung gezogen hat". HR Gutachter⁴ seien von der Behörde offensichtlich bewertungsrelevante Unterlagen vorenthalten worden, konsequenterweise könne diese Stellungnahme daher gar nicht den relevanten Wert wiedergeben. Diese Stellungnahme sei der Bf. entgegen der Behauptung des Betriebsprüfers, nicht zur Stellungnahme übermittelt, sondern NUR übermittelt worden. Es sei von der Bf. definitiv keine Stellungnahme abverlangt worden.

Bezüglich der Verkaufsoption Firma9 Systems GmbH wird zum Sachverhalt ausgeführt: Die Firma9 GmbH sei an Frau Y.Y. mit dem unbedingten Wunsch herangetreten, Loft 5.8 erwerben zu wollen. Frau Y.Y. habe der Firma9 GmbH einen Preis genannt, der bei absoluter Mängelfreiheit erzielbar sein sollte. Diesem Angebot habe Firma9 auch zugestimmt. Der Rechtsberater von Frau Y.Y., Dr. RA1, habe ihr aber dringend von einem Verkauf abgeraten, da Frau Y.Y. im Besitz des uneingeschränkten Wissens der Mängel am Objekt Werksgeländeobjekte sei und bei einem Verkaufspreis in der von ihr angedachten Höhe erhebliche Schadenersatzansprüche auf sie zukommen könnten, allenfalls sogar in betrügerischer Absicht mit strafrechtlichen Konsequenzen. Dr. RA1 habe nur zum Abschluss eines Mietvertrages geraten, wobei die Firma9 GmbH aber den Abschluss eines im Grundbuch einverleibten Optionsvertrages wünschte, um das verbücherte Recht zu erlangen, dieses Loft unter Anrechnung der bezahlten Miete in Zukunft erwerben zu können. Frau Y.Y. habe diesem Wunsch zugestimmt, habe sich aber eine Wartefrist bis 01.01.2022 ausbedungen, in der Annahme, dass die Firma9 GmbH bis dahin über die tatsächlichen Gewährleistungsmängel und die Beschaffenheit des Objekts Werksgeländeobjekte, hier insbesondere die noch immer fehlende Begründung von Wohnungseigentum (Rechtssache XY in Verbindung mit der Klagsandrohung an die Bf. durch die CC GmbH & Co KG), ausreichend informiert sein sollte, um dann frei entscheiden zu können, ob, und vor allem zu welchem - endgültig fixierten - Preis das Loft überhaupt erworben werden sollte bzw. erwerbenswert sei. Damit sollte auch das zivil- und allenfalls sogar strafrechtliche Haftungsausmaß von Frau Y.Y. bis zu diesem Zeitpunkt vermindert sein. Aus diesem Grund seien die Verträge der Firma9 GmbH für die Bewertung des Lots 5.8. zum Zeitpunkt der Veräußerung an Frau Y.Y. bedeutungslos. Für die Bewertung des Lofts 5.8. zum Zeitpunkt der Veräußerung an Frau Y.Y. sei somit das Bewertungsgutachten des SV Gutachter² als Basis heranzuziehen, unter Berücksichtigung der Reparaturkosten für den schadhafte Parkettboden.

▪ Zu den TZ 6 („Rückstellung wegen drohender Preisreduktion aufgrund Widmunosproblematik“) und TZ 8 („Rückstellung Schadenersatz XY“) wird auf Punkt „ad AD 2“) der Begründung zur Beschwerde (vom 10.06.2018) gegen den Feststellungsbescheid 2016 vom 29.05.2018 vollinhaltlich als Begründungsbestandteil verwiesen und ergänzt:

Es sei nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen die Behörde zum Thema der Widmungsproblematik die Rechtssache XY offensichtlich völlig negiere. Die Behörde stelle auf

Seite 34 Mitte des BP-Berichts völlig korrekt fest, dass gemäß Punkt 1.3. des Kaufvertrages Besitzer1/Besitzer2 „Wohnungseigentum im Sinne des WEG" offenbar auch für die gegenständliche Liegenschaft hinsichtlich der Lofts zutrefte, woraus aber nicht abgeleitet werden könne, dass die gegenständlichen Lofts widmungsrechtlich als Wohnung genutzt werden dürften. Sie übersehe dabei aber, dass durch das/die Klagsverfahren XY die Begründung von Wohnungseigentum auf noch nicht absehbare Zeit verhindert werde, womit beispielhaft bei Besitzer1/Besitzer2 mit Punkt 11. des Kaufvertrages – Begründung von Wohnungseigentum – ein wohl wesentlicher Vertragsbestandteil nicht erfüllt worden sei. Die Nichterfüllung dieses Vertragsbestandteils enthalte jedenfalls ein Schadenspotenzial im Falle des Weiterverkaufs an einen Dritten, da es für einen Käufer qualitätsmäßig einen erheblichen Unterschied bedeute, ob dem spezifischen Kaufobjekt nicht zuordenbare MEG-Anteile oder zuordenbare WEG-Anteile zu Grunde lägen. Diese Tatsache könne nur zu einer Preisminderung bei einem allfälligen Weiterverkauf führen. Die Behörde gehe auch fehl in der Annahme, dass der gegenwärtigen Widmung die tatsächliche Nutzung für Wohnzwecke des Lofts nicht entgegenstehe. Hier werde noch einmal auf den Artikel in der Presse (Beilage 12) verwiesen, wo es bei einer Stellungnahme von Vizebürgermeisterin NameVize heiße: *„Hier war Wohnen nie vorgesehen - da wurden von den damaligen Käufern wohl falsche Hoffnungen geweckt, denn eine Umwidmung kann von niemandem bei Immobilienverkäufen zugesichert werden"*. Dem letzten Absatz des Artikels sei zu entnehmen, dass *„niemand auf die Straße gesetzt wird"*. Es könne sich aber kein dritter Käufer auf den Standpunkt begeben, hier wohnen zu dürfen, nämlich mangels rechtlicher Absicherung, womit konsequenterweise bei einem Weiterverkauf nicht der Preis für ein Loft im Wohngebiet erzielt werden könne. Dies werde auch durch die Verkäufe von Lofts an Dr. Käufer5 dokumentiert. Käufer5 habe im Jahr 2012 um 3.176,33 pro m² und im Jahr 2015 um 1.686,09 pro m² gekauft. Dies bedeute einen Preisverfall von 46,92 % innerhalb von drei Jahren und werde neben den anderen bekannten Gewährleistungsproblemen im und am gegenständlichen Objekt wohl auch zu einem wesentlichen Teil auf die Widmungsproblematik zurückzuführen sein. Schließlich sei Dr. Käufer5 auch auf dem Bild zum Artikel in der Presse abgebildet. Ihm sei die Thematik um die Widmung somit definitiv bekannt gewesen. Die Behörde negiere in ihrer Begründung unerklärlicherweise diese Fakten völlig. Zur Kaufpreisgestaltung beim Weiterverkauf NameBesitzer2/Besitzer1 könne kein Kommentar abgegeben werden, da der Bf. die Umstände nicht bekannt seien. Dieser Verkauf sei somit auch nicht von Relevanz für das gegenständliche Beschwerdeverfahren. Allein schon aufgrund der umfangreichen „Rechtssache XY" heraus, sei im Jahr 2016 Rückstellungsbedarf für die „Widmungsproblematik" gegeben gewesen. Der Behörde sei am 15.09.2017 per Mail ein Schreiben der RA RA4 übermittelt worden, dem die Streitverkündung entnommen werden könne. Die Streitverkündung sei auch der Klage CC gegen XY zu entnehmen. Der Seite 13 sei auch die unmissverständliche Klagsandrohung zu entnehmen. Die Klage sei rechtsgültig zu Gunsten von XY entschieden worden, was aus dem Schreiben von RA2 hervorgehe. Die Klagsfrist gegen die Bf. sei nicht verjährt und dadurch immanent. Beilage 10 lasse erkennen, dass auch hier wieder Käufer1 auftrete, diesmal an der

Seite von XY - in diesem Zusammenhang stehe auch das Schreiben Beilage 11. Der Entwurf zum „Beitritt von Nebenintervenienten“ sei nur auf Umwegen zu Herrn Q. gelangt, da er in dieses Verfahren nicht involviert sei, weshalb ihm auch keine weiteren Dokumente zur Verfügung stünden. Die Nebenintervenienten hätten zwar keinen Bezug zur Bf, aber den Seiten 3 ff sei „eindrucksvoll“ die Widmungsproblematik und somit der diesbezügliche Rückstellungsbedarf zu entnehmen. Die Ausführungen der Behörde im Bericht auf Seite 39 ff stellten nur Theorie dar; wie es - für die Bf. leider - das rechtskräftige Urteil zur Klage CC/XY in der Praxis gezeigt habe. Welche Vereinbarungen die Bf. tatsächlich nicht rechtswirksam Überbunden bzw. weitergegeben habe, wird erst wohl das angedrohte Gerichtsverfahren der CC zeigen und nicht die rechtliche Würdigung der Behörde auf Seite 39 Mitte. Der Nachtragskaufvertrag vom 09.09.2011 liege dieser Beschwerde bei. Für die Bf. sei jedenfalls ein enormes Klags- und Haftungspotenzial gegeben und somit ein Rückstellungsbedarf in der ermittelten Höhe. Der Rückstellungsbedarf für 2016 ergebe sich nicht aus dem Urteil aus dem Jahr 2018, sondern aus der Klage bzw. der Klagsandrohung aus dem Jahr 2016. Zur Berechnung der Rückstellung sei noch anzumerken, dass sich der Rückstellungsbetrag im selben prozentuellen Ausmaß verändere, wie sich der Wert des Lofts 5.8. (Y.Y.) verändere.

▪ Schließlich wird zu TZ 7 („*Rückstellung für künftige Rechtskosten im Streitfall XY*“) festgehalten, dass es zum Zeitpunkt der Beschwerde gegen den Bescheid 2016 der Bf. nicht bekannt gewesen sei, ob XY seiner vermeintlichen Verpflichtung - er habe letztendlich im Verfahren gegen die CC obsiegt - nachgekommen sei. Die Bf. habe erst dem Schreiben von RA2 und den Schreiben der CC entnehmen können, dass XY seiner „Verpflichtung“ nicht nachgekommen sei. Von der CC sei bis dato noch keine Klage gegen die Bf. eingebracht worden. In diesem Zusammenhang werde aber auf die gesetzlichen Verjährungsfristen verwiesen. Nach diesen bestehe das Klagsrisiko nach wie vor im angedrohten Ausmaß, wonach auch die Rückstellungsbildung zu Recht erfolgt sei.

Die Bf. beantragte, der gegenständlichen Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben und diese Beschwerde vollinhaltlich in die Begründung der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2016 aufzunehmen, bzw. diese dem diesbezüglichen Vorlageantrag an das BFG als Begründungsbestandteil hinzuzufügen.

Der Beschwerde sind als Beilagen angefügt:

Beilage 1: Konto 7650

Beilage 2: Rechnung Firma4 Dach vom 06.07.2015 und Konten 9450 und 5002

Beilage 3: Endbereinigungsvereinbarung vom 28.09.2018

Beilage 4, 4a-c: Angebot vom 29.05.2015 btr. Sanierung Fußboden

Beilage 5: Inventur zum 31.12.2012

Beilage 6: Auszug SV-Liste

Beilage 7: Schreiben RA RA4 btr. Streitverkündung vom 12.09.2017

Beilage 8: Klage CC gg. XY vom 08.09.2016: Vorbereiteter Schriftsatz

Beilage 9: Schreiben RA2 vom 23.05.2018

Beilage 10: Schreiben CC GmbH & Co KG an Miteigentümer der EZx vom 25.04.2018

Beilage 11: Schreiben CC GmbH & Co KG an Miteigentümer der EZx vom 22.04.2018

Beilage 12: Presseartikel vom Datum1

Beilage 13: Nachtragsvereinbarung vom 09.09.2011.

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde btr. **2016** gemäß § 265 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht am 17. Dezember 2018 vor und beantragte im **Vorlagebericht** die Abweisung der Beschwerde, da keine neuen Unterlagen und oder Vorbringen vorgebracht worden seien.

In der Folge erließ die belangte Behörde mit 14.05.2019 die **Beschwerdevorentscheidungen btr.** die Beschwerde gegen die Bescheide vom 19.10.2018 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für **2013 bis 2015**. Dabei wurden für das Jahr 2013 Ausgaben für Inserate und Werbung iHv. 13.355,44 Euro anerkannt, womit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit - 61.726,42 Euro (nach AP: -49.370,98 Euro) festgestellt und für das Jahr 2014 Ausgaben für Inserate iHv. 3.417,20 Euro berücksichtigt wurden, womit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 155.555,08 Euro (nach AP: 157.972,28 Euro) festgestellt wurden. Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und in der zusätzlichen Begründung festgehalten: Entgegen der Behauptung in der Beschwerde, dass die Gutachten SV Gutachter1 überhaupt nicht berücksichtigt worden seien, werde in Tz 4 des BP-Berichtes ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Gutachter Gutachter2 in seinen Ausführungen auf DIE (insgesamt 5) Gutachten Gutachter1 Bezug nehme, daher also auch die Ausführungen des Gutachters Gutachter1 in der rechtlichen Würdigung berücksichtigt worden seien. Der Gutachter Gutachter2 stelle aber selbst fest, dass das Gutachten betreffend eines FIKTIVEN Wasserschadens nur für Herrn Q. erstellt werde und nur von ihm verwendet werden dürfe und dass für die gutachterliche Stellungnahme keine Haftung übernommen werde. Der Befund beschreibe das Flachdach nur rudimentär, in der Schlussfolgerung werde ein fiktiver Wassereintritt angenommen und ebenso die Durchfeuchtung des gesamten Dachaufbaus. Auf diesen beiden fiktiven Annahmen basiere die Kostenschätzung. Die Annahmen stützten sich dabei weitgehend an das vorliegende Privatgutachen des SV Gutachter1. Es sei anzunehmen, dass die Schätzung der Schäden in die gewünschte Richtung des Auftraggebers erfolgte. Bei der Betriebsbesichtigung vom 13.09.2016, bei der neben dem Komplementär der Beschwerdewerberin, Herrn Q., auch der Steuerberater Name-StB und der Rechtsvertreter Dr. RA1 anwesend gewesen seien, sei das Dach besichtigt worden, das „die Wurzel allen Übels sei“ und auf die Frage des Prüfers, ob derzeit Wasser eindringe, sei geantwortet worden: „natürlich nicht“, man befürchte aber, dass wieder Schäden auftreten könnten. Auf die wiederholte Frage des Prüfers, ob es derzeit Probleme mit Wassereindringung irgendwelcher Art gäbe, sei dies verneint worden. Es sei bestätigt worden, dass derzeit alles trocken sei und die hohen Rückstellungen für eventuelle neue Dachundichtheiten gedacht seien. Warum konkret es zu neuerlichen Undichtheiten kommen solle, sei nicht beantwortet worden. Die behauptetermaßen notwendige Komplettisanierung des Daches sei bis dato nicht

vorgenommen worden, ohne dass irgendein weiterer Käufer und Bewohner bis dato Schäden behauptet oder eingeklagt hätte oder eine solche Klage angedroht hätte. Unbestritten sei es zu Sanierungen betreffend die Wohnungen des Klägers Käufer1 und Käufer3 gekommen. Für den Fall Käufer1 sei aber ohnehin in der Bilanz 2016 noch eine eigene Rückstellungsposition Klage Käufer1/Wondak in Höhe von 140.000,00 Euro gebildet worden. Der außergerichtliche Vergleich mit Frau Käufer4 und Herrn Käufer3, der eine Endbereinigungsvereinbarung darstelle, habe endgültig die Gefahr weiterer Klagen und daher auch weiterer Kosten abgewendet. Wörtlich zitiert enthalte die Vereinbarung *„die endgültige Endbereinigung sämtlicher wechselseitiger Ansprüche, ob bekannt oder unbekannt, die die Gesamtanlage betreffen“*. Käufer4/Käufer3 würden die Bf. diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos halten. Nach Zahlung einer Summe von 70.000,00 Euro existiere also auf einmal kein vollkommen kaputtes, einer Generalsanierung bedürftiges Dach mehr. Da der Kläger nach Angaben der Bf. fachliche Kenntnisse in beträchtlichem Ausmaß aufweise, könne also davon ausgegangen werden, dass auch er nicht damit gerechnet habe, dass weitere Reparaturarbeiten irgendwelcher Art in größerem Umfang erforderlich sein würden. Die immer wieder heraufbeschworene Gefahr von Rückabwicklungen oder Preisreduktionen von bis zu einem Drittel bei den verkauften Wohnungen bzw. Lofts sei bis dato nicht eingetreten, es gebe aber eine Kaufoption für die Firma9 GmbH, die bisher gemietete Wohnung, die von Frau Y.Y. um 230.000,00 Euro „gekauft“ worden sei, für einen Betrag vom 863.900,00 Euro zu erwerben. Dies widerspreche den ständig geäußerten Behauptungen, dass die Wohnungen Schäden aufgewiesen hätten und das Dach eine Komplettisanierung brauche. Kein wirtschaftlich oder auch nur logisch denkender Mensch würde bei einem schlechten nicht-sanierten Zustand eine Wohnung bzw. ein Loft um diesen Betrag erwerben.

Zur Entnahme der Wohnung in das Privatvermögen müsse zuerst festgestellt werden, dass der Ausdruck Grünbereich aus den Verkaufsprospekten der Bf. entnommen und nicht vom Prüfer erfunden wurde. Der Ausdruck „an eine Slowakin verkauft“ stamme von Name-StB, der auch anbot, den Vertrag vorzulegen. Nicht aufgeklärt worden sei zu der Zeit, wer die Dame gewesen sei, nämlich die Lebensgefährtin von Herrn Q.. Dies erkläre auch die völlig unüblichen Umstände des Verkaufs dieser 236m² großen Wohnung zu einem niedrigen Quadratmeterpreis von unter 1.000,00 Euro während alle anderen Tops mit 2.000,00 Euro - 3.000,00 Euro pro m² verkauft worden seien, ohne Fließen von Anzahlungen und ohne Stellung von Garantien, das Gewähren eines Kredites ohne fixe Rückzahlungsraten erst 8 Monate nach dem Kaufvertrag und mit Endfälligkeitstermin 2029 bei geringfügigem Einkommen der Erwerberin sowie das zeitgleich mit dem Kaufvertrag unterfertigte Anbot zum Abschluss eines fertig vorformulierten Rückkaufvertrages. Entgegen der Vereinbarung im Kaufvertrag sei auch keine Kaufsumme geflossen. Das angeblich vereinbarte Pfandrecht sei durch keine Urkunde belegt und ist bis dato auch nicht im Grundbuch eingetragen. Die angeblich stark sanierungsbedürftige Wohnung sei seit 2012 nicht renoviert aber von Herrn Q. und seiner Lebensgefährtin als Hauptwohnsitz bewohnt und laut Firmenbuch als Firmensitz der Firmen Bf., der Firma6 Immobilien GmbH und der Firma12 Consulting GmbH genutzt worden. Die Firma Firma9 IT Systems GmbH habe die

Wohnung 2018 gemietet und eine Kaufoption über diese „Ruinenwohnung“ von 863.900,00 Euro unterzeichnet. Im Mietvertrag sei der ordnungsgemäße Zustand der Wohnung bestätigt worden. Die rasante Wertsteigerung innerhalb weniger Jahre widerspreche allen Behauptungen einer Wertminderung und zeige den echten Wert bei Verkauf an Fremde auf. Die ständige Rechtsprechung und Literatur zu Geschäften zwischen nahen Angehörigen, zu denen unbestritten auch eine Lebensgefährtin zu zählen sei, rechtfertige aus diesen Gründen die Feststellung der Betriebsprüfung, die eine Entnahme der gegenständlichen Wohnung ins Privatvermögen festgestellt habe.

Bezüglich der Bewertung der Wohnung, die an Frau Y.Y. verkauft worden sei, durch das Privatgutachten Gutachter2 sei vom Fachexperten des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung festgestellt worden, dass es sich um ein Kurzgutachten mit unvollständiger Befundaufnahme handle. Mangels Begründung seien die einzelnen Parameter nicht nachvollziehbar, ebenso wenig die bezeichneten aber nicht begründeten pauschalen Abschläge. Es seien keine Vergleichsliegenschaften angeführt und in ihren wertestimmenden Merkmalen beschrieben worden wie es § 4 (1) Liegenschaftsbewertungsgesetz 1992 vorsehe. Die Grundlagen für den Wertansatz pro m² Wohnfläche des Gebäudes seien nicht angegeben. Nicht nachvollziehbar sei, dass die Neuherstellungskosten in der Wertermittlung (956/m²) zu den angesetzten Errichtungskosten der Kostenschätzungen (1.200/m²) datiert zum 17.06.2016 differieren. Die angesetzte Gesamtnutzungsdauer von 57 Jahren sei nichtnachvollziehbar, da es sich um ein in massiver Bauweise hergestelltes, 2012 generalsaniertes Objekt handle. Es gebe keine Begründung für einen fiktiv angesetzten Mietertrag von 5,00 Euro, im Immobilienpreisspiegel der WKO Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder würden Mieten für Büros zu diesem Bewertungszeitpunkt mit 8,30 Euro bis 10,30 Euro pro m² für guten bis sehr guten Nutzwert angegeben, Wohnungsmieten zwischen 8,00 Euro und 9,00 pro m², derzeit würden Objekte in der X. X-Fabrik mit 11,00 Euro angeboten auch von der Bf. Im Kaufvertrag mit Frau Y.Y. werde festgehalten, dass Mängel im Übergabeprotokoll festzuhalten wären. Ein solches sei weder während der Prüfung noch bis dato vorgelegt worden, es sei daher davon auszugehen, dass keines existiere, weil keine Mängel vorliegen würden. Aus den bisher veräußerten Lofts seien jene zum Vergleich herangezogen worden, die im selben Geschoss liegen würden, wobei auf eine Indexierung verzichtet werde, dabei ergebe sich pro m² ein Vergleichswert von 2.540,00 Euro und daher ein Teilwert von 660.000,00 Euro. Die Kaufoption für die Wohnung mit einem Preis von über 800.000,00 Euro bestätige, dass sogar der vom Fachexperten angesetzte Kaufpreis der Wohnung noch viel zu niedrig gewesen sei.

Eine Rückstellung wegen drohender Preisreduktion aufgrund der Widmungsproblematik sei undenkbar, da im Punkt 10.1 des Kaufvertrages enthalten sei, dass die Käufer zur Kenntnis nehmen, dass es sich um ein Industriegrundstück mit dementsprechender Widmung-bzw. Flächenwidmung handle und KEINE Widmung für Wohnzwecke bestehe. Der Käufer bestätige ausdrücklich, dass er den Kaufgegenstand gerade wegen seiner Situierung im Ensemble der ehemaligen Produktionsgebäude der Werksgeländeobjekte erwerbe. In Punkt 10.4 werde

darauf hingewiesen, dass die unter Punkt 10.1. bis 10.3. genannten Umstände vor Vertragsunterfertigung zwischen den Parteien eingehend besprochen und bei der Kaufpreisbemessung entsprechend berücksichtigt worden seien. Der Käufer sichere daher zu, hieraus keine Ansprüche gegenüber dem Verkäufer geltend zu machen. In 10.6.5. würden keine besonderen Gewährleistungen, Garantien und Zusagen sowie Haftung übernommen. Der Kaufgegenstand sei eingehend besichtigt worden und kenne der Käufer den Kaufgegenstand aus eigener Wahrnehmung. Aufgrund der eindeutigen Textierung dieser Passagen des Kaufvertrages könne ein Käufer niemals mit irgendeiner Aussicht auf Gewinn einen Prozess gegen den Verkäufer beginnen, weil die Lofts oder Wohnungen eben nicht als Wohngebiet gewidmet seien. Auch ein behaupteter Wertverlust bei Weiterverkauf sei nicht belegt, vielmehr hätten die Erstkäufer NameBesitzer2/Besitzer1 um 330.000,00 Euro gekauft und 2015 (also schon nach Feststellung von Schäden) um 550.000,00 Euro weiterveräußert. Die angenommene Schätzung einer möglichen Kaufpreisminderung von bis zu einem Drittel entspringe lediglich „der erfahrungsgemäßen persönlichen Einschätzung von Dr RA1“ Der Grund für die Bildung einer Rückstellung für eine „Widmungsproblematik“ könne in keiner Weise nachvollzogen werden.

Der von der CC als Klägerin geführte und von Herrn XY als Beklagter gewonnene Prozess habe nicht die Art der Widmung des Kaufobjektes oder die Stornierung von Kaufverträgen, sondern die zu leistende Unterschrift für eine bereits im Kaufvertrag enthaltene allgemeine Bauvollmacht der CC betroffen. Die Ausstellung einer solchen Vollmacht sei vom Gericht als sittenwidrig und rechtsunwirksam erklärt worden. Das bedeute, dass der Beklagte die Zustimmung zum weiteren Ausbau von Dachgeschossflächen, des Hofes, von sonstigen Zubehörf Flächen zu wohnungseigentumstauglichen Objekten jeder Art zu Abstellplätzen oder Terrassen auf den bisher freien Flächen nicht im Voraus generell erteilen müsse. Es könne aber keine Wertminderung der bereits verkauften Objekte darstellen, wenn der weitere Verbau freier Flächen bzw. die weitere Errichtung von Parkplätzen auf jetzigen Allgemeinflächen verhindert werde.

Rückstellungen dürften gemäß § 9 EStG nicht pauschal gebildet werden, sie seien nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden könnten, nach denen im Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen sei. Im vorliegenden Fall seien aber über Jahre immer wieder nur von befürchteten Klagen wegen Wertminderungen oder Schädigungen durch Wasserschäden geredet worden, es sei aber nur zu 2 Klagen gekommen, wobei eine durch Vergleich geregelt worden sei und die zweite nicht die Bf., sondern die CC betroffen habe. Bis dato seien von keinem Käufer Wertminderungen beansprucht oder eingeklagt worden, wobei dies gemäß den Bestimmungen des Kaufvertrages auch nicht möglich wäre. Die Rückstellungen in weitaus erhöhtem Ausmaß habe vielmehr der Minderung des Steuersatzes von Herrn Q. für in diesen Jahren noch erzielten Einnahmen von der Firma Firma8 gedient. Laut den vorliegenden Aussagen und den Ausführungen in der Beschwerde sei, um die Haftung von Herrn Q. zu verhindern und daher Gläubiger zu schädigen, auch nicht davor zurückgeschreckt worden, ein umfangreiches Netz von Firmen zu gründen /

Treuhandschaften einzurichten und Wohnungen unterpreisig zu verkaufen. In derselben Absicht des Steuersparens sei über Jahre überhöhte, durch keine konkreten oder drohenden Klagen gerechtfertigte Rückstellungen gebildet worden.

Bezüglich der Beschwerde betr. **Wiederaufnahme** der Feststellungsbescheide 2013 bis 2015 vom 19.10.2018 erließ die belangte Behörde mit 14.05.2019 einen **Mängelbehebungsbescheid**, da in der Beschwerde die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten würden, die Erklärung, welche Änderung beantragt werde und eine Begründung fehle.

Mit Schreiben vom 21.05.2019 brachte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter den Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht (**Vorlageantrag**) über die Bescheidbeschwerde vom 19.11.2018 gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO **2013 bis 2015** gem. § 264 BAO ein.

Die Bf. brachte mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 03.06.2019 die **Ergänzungen zur Wiederaufnahmebeschwerde** ein. In der Begründung wird vorgebracht, dass der AP Bericht vom 08.10.2018 keine Begründung zur Wiederaufnahme enthalte und die Entscheidungswesentlichkeit fehle. Zudem strahle der Inhalt der Beschwerde vom 19.11.2018 auf die Wiederaufnahme aus.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 07.06.2019 wurde die Beschwerde gegen die **Wiederaufnahme** der Feststellungsbescheide für 2013 bis 2015 als unbegründet abgewiesen, da Entgegen der Behauptung in der Beschwerde, die Wiederaufnahme im Betriebsprüfungsbericht auf Seite 3 begründet worden sei und auch die Ermessensübung enthalte. Auch die in Folge ergangenen jeweiligen Wiederaufnahmebescheide enthielten eine Begründung, die sich natürlich auch auf die ausführlich im Bericht dargestellten Feststellungen der Betriebsprüfung gründe. Der Betriebsprüfungsbericht sei unbestritten dem Beschwerdewerber zugekommen. Wie dem BP-Bericht zu entnehmen sei, seien mehrere Tatsachen neu hervorgekommen vor allem zuunrecht in bedeutender Höhe gebildete Rückstellungen für Bauschäden und die "Widmungsproblematik" sowie für Rechtskosten im Streitfall XY und für Schadenersatz XY und die Entnahme einer Wohnung ins Privatvermögen. Es handle sich dabei um erhebliche Summen und daher hätten diese Feststellungen auch zu Recht zu anders lautenden Bescheiden geführt. Die steuerlichen Auswirkungen seien auch keinesfalls als bloß geringfügig zu bezeichnen.

Mit Schreiben vom 12.06.2019 brachte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter den Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht (**Vorlageantrag**) über die Bescheidbeschwerde vom 19.11.2018 gegen die Bescheide über die **Wiederaufnahme des Verfahrens** Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2013 bis 2015 gem. § 264 BAO ein.

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde btr. die Jahre **2013 bis 2015** (**Sachbescheide und Wiederaufnahmebescheide**) gemäß § 265 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht am 13.06.2019 vor. In der im **Vorlagebericht** enthaltenen Stellungnahme, in welcher die Abweisung der Beschwerde beantragt wurde, verweist die belangte Behörde zusätzlich zur Begründung in der BVE darauf, dass die größte Wohneinheit mit 236m² an die Lebensgefährtin des Komplementärs der Bf. mit einem m²-Preis von unter 1.000,00 Euro verkauft worden sei, wogegen alle anderen Einheiten mit 2.000,00 bis 3.000,00 Euro pro m² verkauft worden seien. Es sei bis dato kein Kaufpreis bezahlt, keine Garantien geliefert und erst 8 Monate nach "Kauf" ein Kreditvertrag mit Endlaufzeit 2029 abgeschlossen worden. Mit dem Kaufvertrag sei ein Anbot zum Abschluss eines Rückverkaufes unterzeichnet worden. Der Prüfer habe auch eine Kaufoption des derzeitigen Mieters gefunden, die einen Verkaufspreis für diese Wohnung mit 863.900,00 Euro beziffert habe, entgegen den Behauptungen, dass diese Wohnung stark sanierungsbedürftig sei. Es sei daher eine Entnahme unterstellt und ein fremdüblicher Kaufpreis angesetzt worden.

Nach der Ladung zum Erörterungstermin vom 25.08.2021 wurden dem Bundesfinanzgericht von den Verfahrensparteien folgende Unterlagen übermittelt:

Von Seiten der Bf.: Vorbringen vom 09.08.2021 betreffend die Beschwerdejahre 2013 bis 2015.

Von Seiten der belangten Behörde: Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 11.06.2018;

Anhang 2 zum AP-Bericht (Rechnungen über Privataufwendungen des GF Q.); - Anhang 22 zum AP-Bericht (Liste über Wasserschäden erhalten am 08.09.2016);

Anhang 23 zum AP-Bericht (aktualisierte Liste über „Werksgeländefabrik Wasserschäden, Klagen“).

Im **Erörterungstermin** gem. § 269 Abs. 3 BAO am **25.08.2021** gab die steuerliche Vertretung auf die entsprechenden Fragen des Richters zur Antwort, dass weiterhin Miteigentum bestehe und sei noch kein Wohnungseigentum begründet wurde. Bezüglich Gerichtsverfahren Käufer1 gebe es einen Vergleich aus dem Februar 2020, welcher rechtskräftig sei. Die Vergleichssumme betrage 50.000,00 Euro plus Barauslagen. Zum Gerichtsverfahren Ing. XY gg. CC GmbH (Klage vom 20.10.2017) habe Herr Q. einen schweren Zugang zu diesen Informationen, da er nicht Partei dieses Verfahrens sei. Da allerdings nach wie vor kein Wohnungseigentum eingetragen sei, könne der indirekte Schluss gezogen werden, dass das Verfahren noch anhängig sei. Die Vertreterin der belangten Behörde gab zu diesen Punkt an, dass offensichtlich die Bf. aber nicht geklagt worden sei, weshalb auch keine Schadenersatzansprüche aus diesen Titel geltend gemacht werden könnten.

Zur Frage des Richters, dass laut Vorbringen vom 09.08.2021 zwischen dem Zeitraum 2013-2015 und dem Jahr 2016 nur wenige Verbindungen bestehen würden, jedoch in der Beschwerde btr. 2013-2015 die Begründung zur gesamten Beschwerde gegen den Bescheid 2016 samt Nachträgen vollinhaltlich in die Begründung für die Jahre 2013 – 2015 aufgenommen wurde, gab der steuerliche Vertreter an, dass der Bescheid für 2016 vor der Schlussbesprechung für die Jahre 2013-2015 ergangen sei und vorausschauend auch die

Beschwerdeausführung von 2016 auf die Jahre 2013-2015 übernommen worden sei. Als Beispiel seien die Rückstellungen zu nennen. Während das Finanzamt zuerst von Pauschalrückstellungen gesprochen hätte, habe es für 2016 auf Einzelrückstellungen umgeschwenkt.

Von Seiten der belangten Behörde wurde entgegengehalten, dass der Bescheid 2016 deshalb so schnell und vor der Schlussbesprechung erlassen worden sei, da bereits eine Säumnisbeschwerde eingebracht worden sei.

Bezüglich der Ausführungen laut Beschwerde 2013-2015, dass sich der Rückstellungsbedarf für 2016 nicht aus dem Urteil aus dem Jahr 2018, sondern aus der Klage bzw. der Klagsandrohung aus dem Jahr 2016 ergeben habe, gab die Vertreterin der belangten Behörde an, dass es tatsächlich nur eine einzige Klage, die mit den Schäden im Zusammenhang gestanden sei, gegeben hätte. Diese sei verglichen worden (Käufer1). Die zweite Klage (XY) habe sich um eine Zustimmungsklausel gedreht. Diese Klage sei vom Kläger gewonnen worden.

Die Frage, ob es betreffend des Mietvertrags zw. Frau Y.Y. und Firma9 IT Systems GmbH vom 02.08.2018 ein Übergabeprotokoll gibt, wurde von der steuerlichen Vertretung dahingehend beantwortet, dass dies leider nicht bekannt sei, es habe aber eine Zusage gegeben, dass die Firma9 IT Systems GmbH in die Unterlagen der Hausgemeinschaft Einsicht nehmen könne.

Auf die Frage wie ab 2010 Lofts als „qualifiziertes Wohnungseigentum“ verkauft werden konnten, obgleich die Widmungsproblematik schon zu diesem Zeitpunkt bekannt war, gab die steuerliche Vertretung zur Antwort: Das Wohnungseigentum sei zugesagt worden und es gebe im Grundbuch auch die diesbezügliche Anmerkung. Das Wohnungseigentum betreffe die komplette ehemalige „Werksgeländeobjekte“. Es gebe mehrere Eigentümer, wovon die Bf. eine sei. Da Wohnungseigentum erst begründbar sei, wenn alle zugestimmt hätten, dies aber im Beschwerdefall noch nicht erfolgt sei, gebe es zurzeit noch kein Wohnungseigentum. Ein Wohnungseigentum sei auch ohne Wohnraumwidmung möglich. Das heißt auch auf Gewerbeflächen. Die Rückstellung der Bf. seien in der Widmungsproblematik enthalten. Zum „Presse“ Artikel sei zu sagen, dass die Aussage von Frau Vassilakou, dass niemand seine Wohnung verliere, nur für bestehende Verträge gelten könne, nicht aber für Nachkäufer. Daraus ergebe sich dann die Frage der Preisreduktion.

Die Vertreterin der belangten Behörde entgegnete, dass zwei Erstkäufer jeweils eine weitere Wohnung zum selben hohen Preis erworben hätten und die Mieterin von Frau Y.Y. den dreifachen Preis bezahlt hätte. Die Argumentation bezüglich Preisreduktion sei daher nicht nachvollziehbar. Ein weiterer Käufer habe seine Wohnung nicht billiger verkauft als erworben. Zur Frage, dass in der VorBP 2012 die nunmehr streitgegenständlichen Rückstellungen als Einzelrückstellungen dem Grunde und der Höhe nach anerkannt wurden, im gegenständlichen Beschwerdeverfahren hinsichtl. der Höhe zuerst als Pauschalrückstellung im Beschwerdezeitraum 2013-2015 und als Einzelrückstellungen 2016 beurteilt wurden, gab die Vertreterin der belangten Behörde an: Es habe außer einem Schadensfall (Käufer1) nie eine Klage gegeben. Der Prüfer habe eine Aufstellung über die Schäden mehrfach angefordert. Aus den Aufstellungen sei nur ein Schaden, der tatsächlich mit dem Dach in Verbindung stehe,

erkennbar. Die Rückstellungen seien daher nicht begründbar. Es habe auch bis auf Käufer1 keine klare Einzelforderung gegeben. Der Grund für die Rückstellung sei für das Finanzamt nicht ersichtlich.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass der Grund der Rückstellung im Jahr 2012 liege. Das Dach sei vom Metallbau Käufer3 gemacht worden, welche nicht mehr zusammengekommen und in weiterer Folge in Konkurs gegangen sei. Der Schaden sei dann von SV Gutachter2 festgestellt und im Konkurs vorgebracht worden. Deshalb sei in der VorBP die Einzelsrückstellung anerkannt worden. Es handle sich dabei um eine Gesamtsache, deshalb könne es sich nur um eine Einzelsrückstellung handeln. Eine zivilrechtliche Klage gegen Metallbau Käufer3 sei wegen Vermögenslosigkeit unterblieben.

Hinsichtlich der Widmungsproblematik führte der Richter aus, dass in den vorliegenden Kaufverträgen die Widmung als Industriegrundstück ausgewiesen und auf eine (mögliche) Widmungsänderung in Zukunft hingewiesen wurde. Auf die Frage, weshalb sich aus diesen vom jew. Käufer unterschriebenen Verträgen eine Widmungsproblematik ergeben solle, argumentierte der steuerliche Vertreter: Der Rechtsanwalt habe das Konsumentenschutzgesetz ins Spiel gebracht, nach dem zum einen die Verjährungsproblematik (lange Verjährungsfrist) evident sei, zum anderen der Käufer als Konsument einen großen Rechtsschutz genieße. Zudem sei die WEG Zusage bis heute noch nicht erfüllt worden. Damit sei der gesamte Kaufvertrag mit einem hohen Risiko behaftet.

Die Vertreterin der belangten Behörde entgegnete, dass der Vertrag eindeutig und entsprechend der Kaufpreis niedriger sei, da dem Käufer die Problematik bewusst sei.

Der steuerliche Vertreter führte daraufhin aus, dass in der Klage CC GmbH gegen Ing. XY der Bf. eine Streitverkündung mit der Androhung von Schadenersatzansprüchen zugestellt worden sei. Aus dieser Klage vom 07.09.2016 sei klar der Rückstellungsbildungsbedarf ersichtlich.

Hinsichtlich des Preisverfalls werde auf die Kaufverträge Käufer8 und Käufer5 verwiesen.

Die steuerliche Vertretung übergab dem Richter in Folge einen Ordner mit den Gutachten des SV Gutachter1 im Umfang von 477 Seiten, das Gutachten SV Gutachter2 vom 28.01.2019 und die Vergleichsausfertigung zur Klage Käufer1. Das Gutachten vom 28.01.2019 und die Vergleichsausfertigung wurden in Kopie der belangten Behörde übergeben.

Am 11.11.2021 fand zwischen den Verfahrensparteien eine **Besprechung** über die offenen Beschwerdepunkte statt. Das Bundesfinanzgericht wurde darüber informiert, dass für 2013 bis 2015 die Tz 2 „Kosten der Lebensführung“ und Tz 3 „Kosten Telekommunikation“ wie laut Beschwerdevorentscheidung anerkannt und angesetzt werden. Zu den übrigen Beschwerdepunkten wurden nochmals die Positionen dargelegt. Hinsichtlich des Beschwerdepunktes „Entnahme Wohnung“ wurde von der belangten Behörde keine Änderung zum bisherigen Standpunkt bekanntgegeben.

In einem zweiten **Erörterungstermin vom 20.12.2021** übergab der steuerliche Vertreter

- den Kaufvertrag N.N.KG und Firma9 Management GmbH vom 14.04.2021,
- den Rückabwicklungsvertrag vom 15.10.2019,

- einen Auszug aus der Homepage der Firma9 GmbH, und
- ein E-Mail vom 27.05.2021 von Käufer1.

Von Seiten der Bf. wurde hinsichtlich des Gutachtens Gutachter4 ergänzt, dass zwei thematische Fehler vorliegen würden. Einerseits seien Anschaffungsnebenkosten iHv. 60.000 ausgewiesen, andererseits sei ein Abschlag wie es im GU Gutachter2 [Anm. BFG: vom 28.01.2019] ausgeführt bzgl. Thematik WEG - MRG nicht vorgenommen worden. Würde man dies berücksichtigen wäre ein Wert von 450.000,00 Euro anstatt der ausgewiesen 660.000,00 Euro anzusetzen und für das Jahr 2014 zu berücksichtigen. Bezüglich 2015 wäre eine Anpassung der Rückstellung für Bauschäden von 1.221.831,11 Euro auf 950.000 Euro vertretbar.

Die Vertreterin der belangten Behörde gab dazu an, dass im Gutachten Gutachter4 die angesprochenen Werte sehr wohl berücksichtigt worden seien und daher der Wert iHv. 660.000,00 Euro korrekt sei.

Hinsichtlich des Beschwerdejahres 2013 wurde der Vorlageantrag vom steuerlichen Vertreter zurückgezogen.

In der **Stellungnahme** vom 15.11.2024 führte die belangte Behörde auf Anfrage des Bundesfinanzgerichts zu den einzelnen Beschwerdejahren, sowie zusätzlich zu den nur das Jahr 2015 betreffenden Fragen, ob die 142.022,24 Euro bereits als laufender Aufwand berücksichtigt wurden und wie sich die Summe „Sonst. Aufwand bisher“ iHv 465.845,44 Euro zusammensetzt, wie folgt aus:

2014 – Entnahme:

Das Finanzamt Österreich halte nach wie vor am Ansatz laut Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung vom 24.05.2018 fest. Es werde ersucht, den dort ermittelten Entnahmewert iHv 660.000,00 Euro anzuerkennen.

2015 - Aufwendungen für Bauschäden iHv 142.022,24 Euro:

Das Finanzamt Österreich habe den im Jahr 2015 aufgewendeten Betrag iHv 142.022,24 Euro (129.840,00 Euro plus 12.182,24 Euro) nicht als laufenden Aufwand anerkannt, vielmehr sei nach Ansicht des Finanzamtes die Rückstellung in dieser Höhe aufzulösen (vgl. Bericht gemäß § 150 BAO vom 08.10.2015, Seite 10 und 11). Das Finanzamt sehe keine Veranlassung von diesem Rechtsstandpunkt abzugehen. Es werde ersucht, den aufgewendeten Betrag iHv 142.022,24 Euro nicht als laufenden Aufwand anzuerkennen.

Bei den 465.845,44 Euro handle es sich um den seitens der Bf. unter der Kennzahl 9230 erklärten Betrag für übrige Aufwendungen/Betriebsausgaben. Zur Frage, ob in dem Betrag iHv 465.845,44 Euro die Aufwendungen für Bauschäden iHv 142.022,24 Euro enthalten seien, teile das Finanzamt Österreich folgendes mit: Aktenkundig sei, dass die Bf. im Jahr 2015 eine Rückstellungsdotierung iHv 422.112,07 Euro vorgenommen habe. Der Dotierung einer Rückstellung stehe die Einbuchung eines Aufwands gegenüber. Aufgrund der erklärten Beträge in der Feststellungserklärung 2015 könne die Rückstellungsdotierung nur im erklärten Betrag unter der Kennzahl 9230 ihren Niederschlag gefunden haben. In den anderen erklärten

Beträgen würde der Aufwand aufgrund der Dotierung keine Deckung finden. Im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens sei festgestellt worden, dass die aufgewendeten Beträge für Bauschäden iHv 142.022,24 Euro in der Gewinn- und Verlustrechnung der Bf. als laufender Aufwand berücksichtigt worden seien. Es sei davon auszugehen, dass der Betrag iHv 142.022,24 Euro im erklärten Betrag unter der Kennzahl 9100 enthalten sei.

2016 - Rückstellung Widmungsproblematik:

Das Finanzamt Österreich halte nach wie vor am Ansatz der Nichtanerkennung der Rückstellung fest. Das Finanzamt sehe keine Veranlassung von diesem Rechtsstandpunkt abzugehen. Es werde ersucht, die Dotierung der Rückstellung nicht anzuerkennen.

2014 bis 2016 - Fortentwicklung Rückstellung Bauschäden aus 2012 und 2013:

Den angefochtenen Bescheiden würden betreffend die gebildeten Rückstellungen für Bauschäden aus den Jahren 2012 und 2013 folgende Bilanzansätze zugrundeliegen:

789.719,04 Euro zum 31.12.2012 (Bescheid nicht angefochten),

929.719,04 Euro zum 31.12.2013 (Bescheid nicht angefochten),

929.719,04 Euro zum 31.12.2014,

787.696,80 Euro (929.719,04 Euro minus 142.022,24 Euro) zum 31.12.2015 und

787.696,80 Euro zum 31.12.2016.

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014) sei in § 9 Abs. 5 EStG das Abzinsungsverfahren für langfristige Rückstellungen geändert worden und es seien in § 124b Z 251 lit. b EStG Übergangsregelungen für schon bestehende Rückstellungen vorgesehen worden. In den angefochtenen Bescheiden sei die Änderung nicht berücksichtigt worden. Es werde ersucht, die Fortentwicklung der in den Jahren 2012 und 2013 gebildeten Rückstellungen in den Jahren 2014 bis 2016 laut nachstehender Tabelle zu berücksichtigen:

Bilanzstichtag	31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016
Restlaufzeit in Jahren	30	29	28	27	26
Voraussichtlicher Erfüllungsbetrag	987.148,80	175.000,00			
Dotierung Rückstellung § 9 Abs. 5 EStG idF vor AbgÄG 2014	789.719,04	140.000,00			
Steuerwirksame Zuführung (Aufwand) § 9 Abs. 5 EStG idF vor AbgÄG 2014	-789.719,04	-140.000,00			
Rückstellungsansatz § 9 Abs. 5 EStG idF vor AbgÄG 2014	789.719,04	929.719,04			
Verwendung der Rückstellung				-142.022,24	
Rückstellungsansatz § 9 Abs. 5 EStG idF AbgÄG 2014 iVm § 124b Z 251 lit. b EStG			0,00	0,00	0,00
Verteilung des Unterschiedsbetrages (Ertrag) § 9 Abs. 5 EStG idF AbgÄG 2014 iVm § 124b Z 251 lit. b EStG			375.716,27	375.716,27	375.716,27
Steuerwirksame Auflösung (Ertrag) § 9 Abs. 5 EStG idF AbgÄG 2014 iVm § 124b Z 251 lit. b EStG				0,00	
Steuerwirksame Dotierung (Aufwand) § 9 Abs. 5 EStG idF AbgÄG 2014 iVm § 124b Z 251 lit. b EStG					0,00

Die Bf. reichte durch den steuerlichen Vertreter mit **Eingabe** vom 29.11.2024 den bis dato nicht vorliegenden Vorlageantrag betreffend den Bescheiden über die Wiederaufnahme 2013 bis 2015 nach.

In einer **Replik** des steuerlichen Vertreters vom 09.12.2024 wurde zum Punkt Prüfung, ob bzw. wo die 142.022,24 Euro als laufender Aufwand berücksichtigt worden seien und wie sich der übrige Aufwand in Höhe von 465.845,44 Euro zusammensetzten, ausgeführt:

Zu diesem Punkt sei darauf hinzuweisen, dass im Rahmen der BP der Betriebsprüfer mehrmals darauf hingewiesen worden sei, dass im Aufwandskonto 5002 "Umbau Immobilien" für das

Jahr 2015 ein Betrag in Höhe von 6.000,00 Euro nachzuerfassen sei, da dieser irrtümlich auf dem Konto 9450 als nicht aufwandswirksam verbucht worden sei. Der Beleg sei dem Betriebsprüfer auch vorgelegt und erläutert worden, er habe es offensichtlich übersehen, diesen Punkt in den BP-Bericht aufzunehmen. Um Nacherfassung werde daher gebeten.

Die Aufwendungen seien wie folgt in der Buchhaltung erfasst:

2011: Re. Firma3 4.999,99 (rechtskräftig veranlagt)

2013: Re. Firma2 6.941,05 (rechtskräftig veranlagt)

2014: 3 Rechnungen Firma4 89.700,00 (59.668,00; 10.832,00; 19.200,00), Rechnung Firma1 241,20

2016: 3 Rechnungen Firma4 34.140,00 (12.000,00; 7.140,00; 15.000,00)

In Summe sohin: 136.022,24,00

Die Feststellung im BP-Bericht TZ 4) sei in diesem Punkt nicht korrekt.

Wie schon in der Beschwerde vom 19.11.2018 dargestellt, handle es sich hierbei um laufende Einzelfallsreparaturen, die mit der "Rückstellung Sanierungskosten Dach" nichts zu tun hätten, da es sich bei dieser Rückstellung um die GESAMTSACHE DACH handle, die mit einzelnen Reparaturen ("Flickwerk") in keinem Zusammenhang stünde. Die oben in den Jahren 2014 und 2016 dargestellten Beträge seien somit im jeweiligen Jahr als laufender Aufwand zu erfassen bzw. als solcher zu belassen. Diese würden somit die Rückstellung unberührt lassen. Zusätzlich sei für das Jahr 2015 noch der Betrag in Höhe von 6.000,00 als Aufwand nachzuerfassen.

Der Betrag in Höhe von 465.845,44 setze sich wie folgt zusammen:

Dotierung Rückstellung Schäden Dach 422.112,07

Post, Telekommunikation, Büroaufwand 5.999,47

Betriebskosten 15.234,52

Gebühren und Beiträge 6.839,15

Bankspesen 1.292,87

Rechtsberatung 6.567,36

Steuerberatung 7.800,00.

In Folge wird zum Thema Sachverständigenbeweis bzw. SV-Gutachten (betreffend Themenkreisen "Entnahmewert" und "Rückstellung Wasserschäden Dach") unter Anführungen höchstgerichtlicher Judikatur und Literatur festgehalten, dass ein von einem tauglichen Sachverständigen erstelltes, mit den Erfahrungen des Lebens und den Denkgesetzen nicht in Widerspruch stehendes Gutachten in seiner Beweiskraft nur durch ein gleichwertiges Gutachten bekämpft werden könne, weshalb die Gutachten des SV Gutachter2 und des SV Gutachter1 daher nur durch ein gleichwertiges Gutachten überprüft werden könne und nicht durch eine Stellungnahme eines "Fachexperten" der Finanzverwaltung. HR Gutachter4 bezeichne sich auf seinem Schreiben vom 03.04.2018 als Sachverständiger, obwohl sich in der SV-Liste der Justiz kein Eintrag zu ihm finde. Bei Vorlage eines Privatgutachtens im Verwaltungsverfahren durch die Prozesspartei habe die Behörde ihren Sachverständigen aufzufordern, sich in seiner Gutachtensergänzung mit den Aussagen des Privatsachverständigen im Detail auseinanderzusetzen und insbesondere auch dessen

Grundlagen zu erörtern und darzulegen, warum die Annahmen des Privatgutachters seiner Ansicht nach nicht richtig seien. Ein Beamter der Finanzverwaltung (gegenständlich Fachexperte HR Gutachter4) sei zwar kein Sachverständiger im Sinne der österreichischen Rechtslage, aber die beschriebene Aufforderung müsse auch für "Fachexperten" gelten, sei gegenständlich aber bisher unterblieben und stelle somit einen gravierenden Verfahrensmangel dar.

Zu der aktuellen Stellungnahme der belangten Behörde replizierte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung wie folgt:

zu 1) 2014-Entnahme

Diesen Punkt betreffend enthalte die Bescheidbegründung vom 13.05.2019 Feststellungen, die wie folgt aktualisiert kommentiert würden:

Zur dritten Seite, 1. Absatz:

Beim Loft 5.8. handle es sich um keine, wie von der Behörde behaupteten "Ruinenwohnung", sondern um eine Wohnung in einem schwerst sanierungsbedürftigen Gebäude, wie dies aus mehreren Gutachten zu entnehmen sei - unter anderem einmal mehr Verweis auf die Gutachten Gutachter1. In der Wohnung selbst sei zum Zeitpunkt der Besichtigung durch den Betriebsprüfer nur der Parkettboden zu sanieren gewesen, den der Betriebsprüfer in seinem Aktenvermerk als "schwimmend" eingestuft habe. Eben exakt dieses "Schwimmen", ausgelöst durch den von Herrn Q. angegebenen Wasserschaden, sei der Sanierungsgrund.

Zur dritten Seite, 2. Absatz:

Es sei nicht vom Fachexperten des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung festgestellt worden, dass es sich um ein "Kurzgutachten mit unvollständiger Befundaufnahme" handle. Der Fachexperte habe lediglich auf Seite drei seiner Stellungnahme ein Zitat mit diesem Inhalt angeführt, ohne dieses auch nur in irgendeiner Weise gutachtensgegenständlich zu argumentieren bzw. zu untermauern. Es stellten sich dabei folgende Fragen: Wie kurz darf bzw. wie lang muss das Gutachten sein? Um welche Befundmängel handelt es sich konkret? Der Fachexperte konnte das Objekt von innen nicht besichtigen, wie sei es ihm dann möglich, festzustellen, dass eine unvollständige Befundaufnahme des SV vorliege? HR Gutachter4 habe bei den Unterlagen in seiner Stellungnahme nicht einmal den Grundbuchauszug angeführt (siehe Seite 2 ff), der wohl ein Minimalerfordernis im Rahmen der gegenständlichen Befundaufnahme sei! Offensichtlich habe er diesen nicht verwendet, nachdem er auf Seite 14 angebe, dass es sich um ein Wohnungseigentumsobjekt handle. Dem GB-Auszug sei aber zu entnehmen, dass lediglich schlichtes Miteigentum vorliege.

Hingewiesen werde nochmal auf das Gutachten des SV Gutachter2 vom 28.01.2019. Dieses Gutachten sei bis heute vom FAÖ unkommentiert geblieben.

Das Urteil des Fachexperten HR Gutachter4 auf Seite 3 unten in seiner Stellungnahme stelle bloße Behauptungen in Form von wörtlich übernommen Zitaten aus einer Literaturquelle dar. HR Gutachter4 stehe auch nicht auf der gleichen fachlichen und rechtlichen Ebene wie ein allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger - hier SV Gutachter2 und SV

Gutachter1. Nach Vorliegen der Stellungnahme des HR Gutachter4, dem Bekanntsein der von der Behörde angeführten Kritiken am Erstgutachten des SV Gutachter2 und schließlich dem Bekanntwerden der Bescheidbegründung vom 15.05.2019 habe die Bf von SV Gutachter2 erneut ein Sachverständigengutachten erstellen lassen. Gemäß diesem Gutachten sei ein Verkehrswert in Höhe von 271.000 (brutto 325.200) ermittelt worden.

Zur Stellungnahme des HR Gutachter4 Sei anzumerken, dass es mehrere Fehler enthalte: Der gravierendste dabei sei wohl, dass in der Berechnung auf Seite 16 pauschal 10% Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 60.000,00 im Teilwert enthalten seien. Ein Entnahmewert könne niemals Anschaffungsnebenkosten - noch dazu fiktive - enthalten. Das treffe nur auf einen Einlagewert zu. Anschaffungsnebenkosten hätte zweifelsfrei nur ein Erwerber zu bezahlen - hier der Komplementär Q. – aber niemals der Veräußerer - hier die Bf. Auf Seite 14 stelle er - völlig korrekt - wie folgt fest: "Die Lage der Liegenschaft ist zwar innerhalb des 10. Bezirks für Wohnzwecke ansprechend, allerdings verbietet der aktuelle Flächenwidmungsplan die Nutzung als solche". Dies stelle wohl auch eine bemerkenswerte Feststellung hinsichtlich der Rückstellung wegen drohender Preisreduktion aufgrund der Widmungsproblematik dar. Völlig falsch sei auch die Feststellung, dass es sich um ein Wohnungseigentumsobjekt handle. Es liege lediglich schlichtes Miteigentum vor. Dies sei nach wie vor dem Grundbuchsatz zu entnehmen. Das FAÖ habe offensichtlich bis zum heutigen Tag ihren Fachexperten nicht dazu aufgefordert, sich mit den Aussagen des Privatsachverständigen Gutachter2 im Gutachten vom 28.01.2019 im Detail auseinanderzusetzen und dessen Grundlagen zu erörtern.

Diesem neu erstellten Gutachten des SV Gutachter2 sei auf Seite 23 zu 3.3.1. zu entnehmen, dass für schlichtes Miteigentum ein Abschlag von 24 % vorzunehmen sei.

Punkt 3.3.2. des Gutachtens Gutachter2 sehe einen Abschlag für Wertminderung in Höhe von 5 % vor. Der von HR Gutachter4 festgestellte Teilwert sei somit auch aus diesem Grund zu verwerfen und auch aufgrund der Tatsache, dass es sich um kein Wohngebiet handle. Dieser Umstand sei in der Teilwertermittlung nicht berücksichtigt worden.

Der von HR Gutachter4 ermittelte Teilwert (korrigiert 600.000,00) sei gemäß Punkt 3.3.1. und 3.3.2. des Gutachtens Gutachter2 um zumindest 29 % nach unten zu revidieren (= 426.000,00). Der vom SV Gutachter2 neu ermittelte Verkehrswert in Höhe von 325.200,00 sei auch als Teilwert heranzuziehen, auch deshalb, da dieses - sein - Gutachten bis zum heutigen Tag unkommentiert geblieben sei.

Daran anschließend wurde von der Bf. angeführt, dass Firma9 letztendlich nicht um 863.900,00 Euro gekauft habe, sondern aufgrund fehlender Wohnungseigentumsbegründung und Mängel in der Dachkonstruktion nur um 607.000,00 Euro.

zu 2) 2015 - Aufwendungen für Bauschäden verwies die Bf. auf die einleitenden Ausführungen und die bereits im Beschwerdeverfahren vorgebrachten Argumente.

zu 4) 2016 - Rückstellung Widmungsproblematik wurde von der Bf. ebenfalls aktualisierte Ausführungen vorgebracht.

zu 5) 2014-2016 - Fortentwicklung Rückstellung Bauschäden aus 2012 und 2013

Auch zu diesem Punkt enthalte die Bescheidbegründung vom 13.05.2019 Feststellungen, die wie folgt aktualisiert kommentiert würden:

Erste Seite, letzter Absatz:

Das FAÖ verabsäume es gänzlich, in der gegenständlichen Begründung, darzulegen, wie die fünf "Gutachten Gutachter1" in der rechtlichen Würdigung berücksichtigt worden seien.

Schließlich umfassen diese Gutachten insgesamt 477 Seiten.

Zweite Seite, erster Absatz, letzter Satz:

Dem FAÖ sei jedenfalls bekannt, dass ein allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger zur Objektivität verpflichtet sei.

Zweite Seite, zweiter Absatz:

Dem BP-Bericht sei auf Seite 10 folgende korrekt festgestellte Aussage zu entnehmen: "Ob und wann diese Sanierungsmaßnahmen umgesetzt werden, bleibt in der unternehmerischen Dispositionsfreiheit". Wie in der Begründung richtig festgestellt, sei diese bis dato nicht durchgeführt worden. Der letzte Satz enthalte eine Ex-Post-Betrachtung, die für die Bildung der Rückstellung grundsätzlich nicht relevant sei, da stets die Umstände und deren Kenntnisstand zum Zeitpunkt der jeweiligen Bilanzerstellung maßgeblich seien. Wenn nun die Behörde "bis dato" erwähnt, so sei dem hinzuzufügen, dass der Loftbesitzer Käufer8 mit Mail vom 03.04.2021 an Herrn Q. wie folgt ausgeführt habe: *„Das gesamte Dach ist undicht und das Wasser tritt sogar schon bei mir und meiner Nachbarin Susanne ein. Alle Lofts im sechsten Stock sind betroffen“*. Herr Käufer8 habe diesbezüglich auch ein Gutachten zur "Feststellung des baulichen IST-Zustandes und bestehenden Schadensbildes" ausfertigen lassen. Warum konkret es zu neuerlichen bzw. weiteren Undichtheiten kommen solle, sei den Gutachten Gutachter1 zu entnehmen, die vom FAÖ inhaltlich aber offensichtlich unbeachtet blieben. Der jüngste Schadensfall Käufer8 stelle eine neuerliche Werterhellung dar.

Zweite Seite, dritter Absatz:

Das FAÖ erkenne, dass es sich hier ausschließlich um Loft 5.16 handle und nicht um die gesamte Anlage. Aufgrund der Endbereinigungsvereinbarung würden Käufer4/Käufer3 auf Schadenersatzforderungen jeglicher Art gegenüber der Bf. verzichten und würden sich verpflichten keine für die Bf. nachteiligen "Aktionen" zu setzen. Den E-Mails von Käufer3 sei der umfassende Sanierungsbedarf und das Risikopotenzial des schadhaften Daches "eindrucksvoll" zu entnehmen. Käufer3 beanspruche "lediglich" eine Schadenersatzleistung für seinen Anteil bzw. sein Loft. Das Loft von Käufer3 habe ein Ausmaß von 159 m² von insgesamt 3.677 m². Die Dachgeschoßwohnungen umfassen davon insgesamt 1.142 m². Die Klagsdrohung Käufer3 in Höhe von 120.000,00 Euro würde umgelegt auf diese Fläche ein Schadenspotenzial (= Rückstellungspotenzial) in Höhe von rund 862.000,00 Euro ergeben und hierbei sei das Schadenspotenzial der übrigen Lofts überhaupt noch gar nicht berücksichtigt. Allein schon diese einfach und kurz gehaltene Berechnung untermauere die Richtigkeit der Rückstellungsberechnung für das Jahr 2014. Bemerkenswert bei dieser Kurzberechnung sei auch die Tatsache, dass im Jahresabschluss 2015 allein für das Dachgeschoss ein Rückstellungsteilbetrag in Höhe von 790.000,00 Euro enthalten sei. Dies sei ein weiteres Indiz

für die Richtigkeit der Höhe der gesamten Rückstellung. Das Detail- und Fachwissen von Käufer³ decke sich somit mit den Feststellungen des SV Gutachter².

Zweite Seite, 5. Absatz:

Der im Verkaufsprospekt angeführte Grünbereich sei so nicht errichtet worden. Es seien nicht wie in der Begründung behauptet alle Tops mit 2.000,00 bis 3.000,00 Euro pro m² verkauft worden. Das erste Loft sei um 1.853,66 Euro verkauft worden und die letzten zwei um 1.458,19 bzw. 1.686,09 Euro (Käufer⁸).

Zur Neuberechnung:

Vorab: Dass Starkregen zu Wasserschäden in Millionenhöhe führen können siehe man am Beispiel des Stadtwerke-Turms (siehe Beilage).

Die dargestellte Berechnung erweise sich aus folgenden Gründen als nicht richtig:

Die Gesetzesangaben seien zwar richtig, aber unvollständig.

Für die Bewertung für Rückstellungen seien die EStR RZ 3309 und 3309a zu beachten. Das FAÖ habe für die gegenständliche Rückstellungsbildung die RZ 3309a nicht berücksichtigt. Es würden nämlich bei Baukosten (hier Dach) zweifelsfrei künftige Preis- und Kostensteigerungen vorliegen, wie der hier bei der Berechnung angewendete Baukostenindex zeige. Gemäß der RZ 3309 sei eine Rückstellung mit dem Teilwert anzusetzen. Dieser entspreche dem voraussichtlichen, unabgezinsten Erfüllungswert. Der Rückstellungsberechnung für die Jahre 2014 bis 2016 seien die Gutachten des SV Gutachter² vom 06.03.2013 und 29.12.2016 zu Grunde gelegt worden.

Das FAÖ stellte bisher nur Behauptungen auf, weshalb die Gutachten des SV Gutachter² nach wie vor verbindlich seien, wobei das Gutachten vom 06.03.2013 auch vom FAÖ bereits anerkannt worden sei (siehe aktuelle Berechnung des FAÖ).

Folgende Rückstellungsbeträge seien errechnet worden und seien im Beschwerdeverfahren anzusetzen.:

2014: 752.178,14 (Unterschiedsbetrag gemäß § 124b EStG Z 251 lit.b: 789.719,04 - 752.178,14 = 37.540,90)

2015: 1.211.831,11

2016: 1.163.066,53

Der Replik waren als Beilagen eine Berechnung der Rückstellung Schadenersatz Rechtssache CC - XY und Berichte über Millionenschaden im Stadtwerke Turm beigelegt.

In der **mündlichen Verhandlung** vom 19.12.2024 gab die steuerliche Vertretung zu Beschwerdepunkt „Entnahme Wohnung“, Tz 5 AP-Bericht (Jahr 2014), auf die Frage des Richters, ob die im zweiten Erörterungstermin vom 20.12.2021 – nach Bekanntgabe, dass das Gutachten HR Gutachter⁴ grundsätzlich anerkannt werde, allerdings unter Berücksichtigung des Abzugs der ANK iHv 60.000,00 Euro und des Abschlags hinsichtlich der Minderanteile aufgrund Fehlens des Wohnungseigentums (s. GU Gutachter² vom 19.01.2019, Pkt 3.3.1 [Anm. BFG: Korrekt vom 28.01.2019]) – von der Bf. genannten Höhe des Teilwertes mit 450.000,00 Euro statt 660.000,00 Euro weiterhin aufrecht bleibe, an: Laut Gutachten Gutachter² [Anm.

BFG: Gutachten vom 28.01.2019] werde der Teilwert mit 325.200,00 Euro brutto angegeben. Die 450.000,00 Euro seien nur für den Fall eines Vergleiches angeboten worden. Wenn von den 660.000,00 Euro die 60.000,00 Euro ANK abgezogen, und der Abschlag Gutachter2 in Höhe von 29% berücksichtigt werde, ergebe dies eine Summe 426.000,00 Euro.

Der Vertreter der belangten Behörde wies darauf hin, dass für Immobilienbewertung eine eigene Fachabteilung im FAÖ vorhanden sei und für Fälle wie den gegenständlichen, kontaktiert werde. Im Fall bliebe das FAÖ bei dem Entnahmewert in Höhe von 660.000,00 Euro.

Zu Beschwerdepunkt „Rückstellung Wasserschäden Dach" (= Rückstellung Baumängel), Tz 4 AP-Bericht (Jahre 2014-2016), gab die belangte Behörde auf Frage des Richters, ob die belangte Behörde bei der Ansicht bleibe, dass es sich bei der 2012 gebildeten Rückstellung für die „Gesamtsache Dach", dh für eine Totalsanierung des Daches, und den erfolgten Einzelsanierungsmaßnahmen um ein- und dieselbe Sache handelt, zur Antwort: Das FAÖ vertrete weiterhin die Rechtsansicht, dass es sich bei der „Gesamtsache Dach" und die Einzelsanierungsmaßnahmen um ein und dieselbe Sache handle und die Aufwendungen für die Einzelreparaturen auf die Rückstellung anzurechnen seien.

Zum Punkt „Aufwendungen für Bauschäden iHv. 142.022,24" gab der Richter die Aufgliederung laut Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 09.12.2024 bekannt.

Der Vertreter der belangten Behörde führte aus, dass das FA dabei bleibe, dass es sich nicht um einen laufenden Aufwand handelt. Zudem, sei die Belegaufstellung und die Buchhaltung nicht nachvollziehbar. So gebe es eine Rechnung der Firma Firma4 Nr. 19/2016 vom 08.07.2016 mit dem Leistungszeitraum Juni 2015 in der Höhe von 19.200,00 Euro plus 20% welches dem Jahr 2014 zugeordnet sei, obwohl das Rechnungsdatum mit 2016 ausgewiesen sei. Laut Rechnungen handle es sich um den selben Leistungszeitraum und die Nettobeträge seien ident, die Rechnungen stammten aber aus 2015 und 2016.

Die steuerliche Vertretung führte dazu aus: Bei der Rechnung aus 2016 handle es sich um Nachverrechnung der USt, da hier vom Unternehmer ursprünglich eine Bauleistung angenommen worden sei. Richtig sei aber, dass die Ausführung des FAÖ-Vertreters richtig sei, in der Replik [Anm. BFG: vom 09.12.2024] sei versehentlich das Jahr 2014 statt 2015 angeführt worden. Eine Doppelerfassung habe nicht stattgefunden.

Auf die Frage des Richters, ob die 136.022,24 Euro in den betr. Jahren in die Steuererklärungen aufgenommen wurden, gab die steuerliche Vertretung an, dass diese Beträge sicher in den Steuererklärungen aufgenommen worden seien, aber in der Außenprüfung dann auf die Rückstellung angerechnet und nicht als laufender Aufwand anerkannt worden seien.

Zur Zusammensetzung des Betrags von 465.845,44 Euro (Jahr 2015) ergänzte der steuerliche Vertreter, dass die 3 Rechnungen der Firma Firma4, welche fälschlicherweise in der Replik dem Jahr 2014 zugeordnet wurden, an, dass diese im Jahr 2016 erfasst worden seien, dh, dass in der Buchhaltung des Jahres 2016 sich die 6 Rechnungen der Firma Firma4 befänden.

Zu Beschwerdepunkt „Rückstellung Widmungsproblematik", Tz 6 AP-Bericht (Jahr 2016), gab der Vertreter der belangten Behörde auf die diesbezügliche Frage des Richters an, dass für das

FAÖ weiterhin das auslösende Ereignis für die Rückstellungsbildung in dem „Presse“ - Artikel vom Datum1 liege.

Die steuerliche Vertretung vertrete weiterhin die Meinung, dass das Ereignis 2016 gewesen sei, da sei schon die Wertbegründung gewesen. Die Werterhellung sei später gewesen.

Der Richter richtete sodann folgende Frage an die Bf.: Die Bf. hat laut unwidersprochener Ausführungen im AP-Bericht [BFG-Akt 2016, OZ 22, Seite 36 der Beilage] Lofts nicht nur an Private, sondern auch an Unternehmer verkauft. Inwiefern wurden diese Verkäufe zur gewerblichen Nutzung bei der Rückstellungsberechnung iHv. 1.224.294,62 Euro berücksichtigt? Die steuerliche Vertretung gab dazu an, dass es bei dieser Summe keine Aufteilung zwischen Unternehmen und Privaten gebe.

Der steuerliche Vertretung werde eine Aufteilung der betreffend Lofts vorlegen, in welcher ersichtlich ist, welche Lofts unternehmerisch und welche privat genutzt werden. Die Unterlage würden in der 2ten Jännerwoche vorgelegt werden.

Zum Beschwerdepunkt Punkt „Rückstellung Schadenersatz XY“, Tz 8 AP-Bericht (2016), las der Richter aus der Berechnungen Rückstellungen JA 2016 auf Seite 3 Punkt 4 „Verfahren XY“ vor [BFG-Akt 2016, OZ 47], wonach „Eine Rückstellung für allfällige Schadenersätze wird noch nicht gebildet, da das Risiko noch zu vage ist laut Schreiben Dr. RA1.“ Auf die Frage des Richters, wieso dennoch eine Rückstellung gebildet wurde, antwortete der steuerliche Vertreter, dass das Jahr 2016 noch nicht rechtskräftig gewesen sei. Im Rahmen der Bilanzierung dürfte die im Jahr 2016 ergangene Klage, 08.09.2016, noch nicht bekannt gewesen sein.

Auf die Feststellung des Richters, dass die Steuererklärung für 2016 am 18.04.2017 beim Finanzamt eingereicht wurde, dementsprechend früher die Bilanzerstellung erfolgte, verweist der steuerliche Vertreter noch einmal darauf, dass der „Bilanzierer“ zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung das – nämlich die Klagseinbringung 2016 –, übersehen haben dürfte. Die Begründung für die Rückstellungsbildung sei die Streitverkündung gewesen, die einen entsprechenden Rückstellungsbedarf erfordert habe.

Zur „Fortentwicklung Rückstellung Bauschäden 2012 und 2013 (Jahre 2014 bis 2016)“ laut Schreiben der belangten Behörde vom 17.12.2024 gab die steuerliche Vertretung an: Die Berechnungen 2013 und 2014 seien richtig. Die Berechnung ab 2015 enthalte offensichtlich nicht das Gutachten Gutachter2 vom 29.12.2016, in dem höhere Werte ermittelt worden seien. Die Berechnung betreffend Rückstellung Käufer1/Käufer2 sei richtig.

Der Vertreter des FAÖ bestätigt, dass das Gutachten Gutachter2 vom 29.12.2016 bei der Berechnung unberücksichtigt geblieben sei.

Der Richter liest in Folge die nach der Besprechung der Verfahrensparteien vom 11.11.2021 vorgelegte Lösungsvariante der Bf. vor (E-Mail vom 16.11.2021). Auf die Frage, ob sich das FAÖ zu einem oder mehreren Punkten des Vorschlages eine Einigung vorstellen könne, verneinte der Vertreter der belangten Behörde dies.

Der steuerliche Vertreter führte abschließend zur Rückstellung XY (Jahr 2016) aus, dass vom Prüfer im Prüfungsverfahren gesagt worden sei, es sei nichts vorgelegt und deshalb die Rückstellung nicht anerkannt worden sei. Dies stimme nicht, dem Prüfer seien sämtliche

Unterlagen im Zusammenhang mit der Klagsdrohung vorgelegt worden. Zur Rückstellung Bauschäden Dach seien 5 Gutachten Gutachter¹ vorgelegt worden, die 477 Seiten umfassten und es finde sich lediglich ein Satz in den Begründungen der belangten Behörde, und zwar „Die Gutachten wurden berücksichtigt.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 06.04.1998 errichtete, im Firmenbuch unter FN xyz eingetragene, Kommanditgesellschaft [BFG-Akt, DN 94: Firmenbuchabfrage] ermittelt den Gewinn gem. § 5 EStG 1988 [BFG-Akt, DN 95: FON F-Erklärung 2014]. Als unbeschränkt haftender Gesellschafter war in den Beschwerdejahren Herr Q., als Kommanditistin Frau Y.N., eingetragen [BFG-Akt, DN 94: Firmenbuchabfrage].

Verfahrensgegenständlich sind mehrere Feststellungen, welche die belangte Behörde im Zuge einer Außenprüfung bei der Bf. bzgl. des Objektes Adr.Objekt, EZxKGy – ehemalige Werksgeländeobjekte – getroffen hat.

Die EZxKGy, ist im Beschwerdezeitraum als Industriegrundstück gewidmet, wobei eine Änderung der Widmung auf gemischte Nutzung erwirkt werden sollte (vgl. Präambel in dem jew. Kaufvertrag, abgeschlossen zw. der Bf. als Verkäuferin und dem jew. Käufer [zB BFG-Akt, DN 8 Anlage 34]). Zum Thema (Um)Widmung erschien auch ein Artikel am Datum¹ in der Zeitung „Die Presse“ [BFG-Akt, DN 17: Beschwerde, Anlage 12].

Bis zum Stichtag 19.12.2024 liegt dem Bundesfinanzgericht keine Information über eine mittlerweile erfolgte Umwidmung in Wohngebiet vor [vgl. BFG-Akt, DN 82: FläWi Abfrage Stadt Wien und BFG-Akt, DN 83: aktueller GB-Auszug].

Die Bf., Komplementär Q., hat im Zeitraum ab 2009 in einem Gebäudeteil der ehemaligen Werksgeländeobjekte 18 Wohneinheiten, sog. „Lofts“, errichtet und wurden diese Lofts ab 2010 als qualifiziertes Wohnungseigentum verkauft (siehe Kaufvertrag zwischen der CC GmbH & Co KG und der Bf. und dem darin enthaltenen Wohnungseigentumsvertrag [BFG-Akt, DN 8 Anlage 33], sowie die zwischen der Bf. und den jeweiligen Käufern in Folge abgeschlossenen Kaufverträge).

Bis zum Stichtag 19. 12.2024 wurde laut Grundbuchsabfrage allerdings das Wohnungseigentum nicht begründet, sondern scheint lediglich die *„Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum gem. § 40 Abs. 2 WEG“* bzw. *„Übertragung des Rechts auf Wohnungseigentumseinräumung gem. § 40 Abs. 2 WEG 2002“* auf.

Aufgrund von Baumängel im Bereich der Dachkonstruktion kam es zu Wassereintritten, die zu einer Schädigung der im Gebäude befindlichen obersten Lofts führten.

Seitens Herrn Q. wurde am 13.02.2013 der Sachverständige Gutachter2 [in Folge: SV Gutachter2] beauftragt, eine Überprüfung der Flachdachabdichtungen bzw. einen Lokalaugenschein darunter liegenden Wohnungen vorzunehmen und eine Kostenschätzung btr. Reparatur- und Sanierungskosten vorzunehmen [BFG-Akt, DN 92]. Eine entsprechende Kostenschätzung wurde vom Architektur-, Baumeister- und SV- Büro Gutachter2 & Partner am 06.03.2013 erstellt.

Zur Feststellung der Schäden wurden in Folge von der Firmenname Immobilien, im Namen und auf Rechnung der WEG Adr.Objekt, Ort1, fünf Gutachten an den Sachverständigten Gutachter1 [in Folge: SV Gutachter1], welche dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurden [BFG-Ordner Gutachter1], in Auftrag gegeben.

In den Gutachten wird zusammenfassend festgestellt:

1. Gutachten: Befundaufnahme 02.10.2013, Gutachtenserstellung 18.10.2013. Zweck: Prüfung der äußeren Dachhaut hinsichtlich nicht normgerechter Ausführungen und/oder Veränderungen durch spätere Um-/Zubauten im Dachbereich. Die befundendeten Schäden werden auf den Seiten 8 bis 192 fototechnisch mit Textanmerkungen dargestellt und auf den Seiten 193 bis 201 textlich festgestellt. Die Ausführungsmängel werden zusammenfassend als zT erheblich bzw. bedenklich sowie unsachgemäß und/oder nicht normgerecht bezeichnet (GU Seite 219) und lassen *„den Schluss zu, dass die üblich zu erwartenden Funktionstauglichkeit und Nutzungsdauer, bei üblicher Wartung und Instandhaltung, schadfrei NICHT erreicht werden kann, Folgeschäden und/oder Allmählichkeitsschäden aus diesen Ausführungen nicht ausgeschlossen bzw. partiell zu erwarten sind!“* (GU Seiten 219 und 220).
2. Gutachten: Befundaufnahme 17.06.2014, Gutachtenserstellung 26. Juni 2014. Zweck: Dokumentation der Nachbesserungsarbeiten (Dachbereich). Die Bildbefundaufnahme mit Textanmerkungen ist auf den Seiten 6 bis 87 ersichtlich. Dabei wurden die befundendeten Schäden, welche bereits im ersten Gutachten dokumentiert und nicht behoben worden textlich „gelb“ unterlegt. Die textliche Erörterung findet sich auf den Seiten 88 und 89. Es wurde festgestellt, dass in Teilbereichen Nachbesserungen stattgefunden haben, *„in wesentlichen und großflächigen“* Bereichen keine entsprechenden Nachbesserungsschritte erkennbar sind.
3. Gutachten: Befundaufnahme 16.07.2014, Gutachtenserstellung 17.07.2014. Zweck: Dokumentation der Besprechung zu den Nachbesserungsarbeiten. Im Befundteil wird zur jeweiligen Bildbefundaufnahme eine Textanmerkung mit den Sanierungsdetails und Zeitplan angeführt (Seiten 5 bis 30). Bezüglich Terrassengeländerstützeneinfassung hält der Gutachter fest, dass gegebenenfalls ein Jurist mit der Durchsetzung dieser Mängelbehebungen zu betrauen ist (Seite 6). Zu Top 5/16 wird ebenfalls eine juristische Klärung vorgebracht (Seiten 12 und 27).
4. Gutachten: Befundaufnahme 27.08.2014, Gutachtenserstellung 05.09.2014. Zweck: Dokumentation der Besprechung zu den Nachbesserungsarbeiten. Die Bildbefundaufnahme mit Textanmerkungen ist auf den Seiten 6 bis 27 ersichtlich. Es wurde festgehalten, dass das Einbrechen der Holzunterkonstruktion im Dachbereich bei Loft 5/16 (Käufer3) weiter

fortschreitet und vor der Terrassentüre Wasser angestaut wird, welches die Oberkante des Kienes erreicht (Seite 28).

5. Gutachten: Befundaufnahme 16.09.2014, Gutachtenserstellung 18.09.2014. Zweck: Dokumentation allfälliger Mängel und des Folgeschadens an der Dachkonstruktion. Im Befundteil wird zur jeweiligen Bildbefundaufnahme eine Textanmerkung angeführt (Seiten 6 bis 85). Die textliche Erörterung findet sich auf den Seiten 86 bis 91. In der Kurzzusammenfassung (Seiten 92 und 93) wird festgehalten, dass schadenskausalen Ursachen für den Vermorschungsschaden im Bereich des Flachdaches (Wasserschaden durch Sickerwasser) und im Bereich Loft 5.16 (Wassereinschlüsse und Holzschwammbildung) erhoben werden konnten.

Mit Ausnahme des Kostenschätzungsgutachten vom 06.03.2013, welche vor der Gutachtenserstellung des SV Gutachter1 erging, wurden in Folge Gutachten vom SV Gutachter2 erstellt, die jeweils auch auf die Gutachten des SV Gutachter1 Bezug nehmen.

- Das Wertermittlungsgutachten vom 10.12.2014 [BFG-Akt, DN 6 Anlage 14) zu Loft 5.8 inkl. Kfz-Abstellplatz, beauftragt durch die damalige Lebensgefährtin von Herrn Q.. Laut Gutachten beträgt der Verkehrswert 240.000,00 Euro;
- eine Kostenschätzung bei möglichen Schaden an der Flachdachfolie vom 17.06.2016 [BFG-Akt, DN 93], beauftragt durch Herrn Q., laut welcher die max. Gesamtsanierungssumme mit 1.312.520,00 Euro als realistisch angenommen wurde;
- eine überarbeitete Kostenschätzung bei möglichen Wasserschaden vom 29.12.2016 [BFG-Akt, DN 7 Anlage 21], beauftragt durch die Bf., laut welcher die max. Gesamtsanierungssumme mit 1.536.920,00 Euro als realistisch angenommen wurde;
- das Wertermittlungsgutachten vom 28.01.2019 [BFG-Akt, DN 69] zu Loft 5.8, beauftragt durch die Bf., laut welchem der Ertragswert 271.000,00 Euro beträgt.

Betreffend des Gutachtens vom 10.12.2014 zu Loft 5.8 wurde der belangten Behörde von Seiten der Steuer- und Zollkoordination, bundesweiter Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung, durch HR Gutachter4 eine Stellungnahme, datiert 24.05.2018, vorgelegt [BFG-Akt, DN 6 Anlage 13], laut dem der Teilwert 660.000,00 Euro beträgt. In der Stellungnahme wurde das Gutachten SV Gutachter2 mangels Begründung der einzelnen Parameter als nicht nachvollziehbar beurteilt, da vorgenommenen Abschlüsse nur bezeichnet aber nicht begründet worden seien. Diese würden überdies im Befund keinerlei Deckung finden, da dieser sich in der Aussage beschränke, dass es sich das Objekt in einem guten Bauzustand befinde. Die angesetzten fiktiven Mieterträge seien unbegründet und zu niedrig. Sie würden weder den tatsächlich im selben Objekt abgeschlossenen Mietverträgen entsprechen, noch könnten sie anhand des Immobilienpreisspiegels verifiziert werden, noch würden sie den in der Homepage der Bf. angeführten Mietangeboten entsprechen. Der ermittelte Verkehrswert entspreche nicht annähernd den im selben Objekt tatsächlich erzielten Verkaufspreisen. Vom Sachbearbeiter des Bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung sei anhand von Vergleichsobjekten und mittels Kontrollrechnung im

Ertragswertverfahren der Teilwert des gegenständlichen Objekts entsprechend begründet worden. Betreffend der Kostenschätzung vom 17.06.2016 wurde ausgeführt, dass kein Bezug zwischen Befund (Tatsachen und Feststellungen) und Kostenschätzung (Schlussfolgerung) erkannt werden könne, da im Befund das Flachdach rudimentär beschrieben werde. In der Schlussfolgerung werde ein fiktiver Wassereintritt angenommen sowie die Durchfeuchtung des gesamten Dachaufbaus angenommen und aus diesen beiden fiktiven Annahmen werde die Schlussfolgerung gezogen. Zur Kostenschätzung vom 29.12.2016 werde angemerkt, dass sich die Annahme weitgehend an das vorliegende Privatgutachten des SV Wolfgang Gutachter1 vom 18.10.2013 stütze. In dieser Stellungnahme des SV Wolfgang Gutachter1 werde angeführt, dass Verbesserungen und /oder Sanierungen durchzuführen seien, da Ausführungsmängel bestünden. Es würden darin weder die Höhe von Schäden, noch die Höhe von Sanierungskosten oder die Eintrittswahrscheinlichkeiten von Folgeschäden beziffert. Insofern sei auch diese Kostenschätzung unschlüssig. Es würden auch hier im Befund keine Tatsachen aufgenommen, die das Urteil (Kostenschätzung) begründen würden.

In einem weiteren Wertermittlungsgutachten des SV Gutachter2 vom 28.01.2019 zu Loft 5.8 [BFG-Akt, DN 69], beauftragt durch die Bf. nach der Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung, wird der Verkehrswert mit netto 271.000,00 Euro ausgewiesen. Unter 3.3.1 (Seite 22) „Baumängel und Bauschäden“ wird ausgeführt, dass das Flachdach flächendeckend Schäden aufweise und daher gem. der übermittelten technischen Gutachten gänzlich zu sanieren sei. Der Schaden betrage rd. 587.600,00 Euro. Für den Schaden an dem Flachdach würden daher für Top 5.8 anteilig Kosten in Höhe von 37.725,60 Euro in Ansatz gebracht.

Die Schadenshöhe an dem Parkettboden sei vom Auftraggeber bekannt gegeben und durch die übermittelte Mail-Kommunikation bestätigt worden. Für die Behebung des Schadens sei der Austausch des gesamten Parkettbodens notwendig. Dieser würde mit 45.570,08 Euro beziffert. Unter 3.3.2. „Wertminderung und Marktanpassung“ (Seite 23) wird ausgeführt: Die Nähe zur Autobahn bzw. das unmittelbare angrenzen der Liegenschaft an die Ankerbetriebsstätte stelle eine Emission und Beeinträchtigung in der Nutzung dar. Des Weiteren befinde sich die Liegenschaft direkt unter der Flugschneise des Wiener Flughafens. Aus diesem Grund erfolge im Zuge der Bewertung ein Abschlag in Höhe von 5%.

Unter 3.3.1. [Anm. BFG: Richtig wohl 3.3.4.] „Minderanteile“ (Seite 23) wird ausgeführt: Der Grundbuchsstand der ggst. Liegenschaft weise derzeit schlichtes Miteigentum auf. Es sei zwar den Erwerbern die Zusage zur Einverleibung des Wohnungseigentums eingeräumt, jedoch bis dato nicht durchgeführt worden. Laut Angaben des Auftraggebers sei derzeit von einer WEG Begründung nicht auszugehen, da unter anderen Streitigkeiten zwischen den Miteigentümern herrschen würden. Aus diesem Grund erfolge die Bewertung unter der Grundlage von ideellem Miteigentum. Ein ideeller Miteigentümer könne über die Nutzung der Gesamtliegenschaft nicht allein entscheiden bzw. Nutzungsrechte allein bestimmen. Im Gegensatz im Wohnungseigentum er über sein Objekt allein verfüge und Änderungen leichter vornehmen

könne. Der ideelle Miteigentümer sei von der Entscheidung der Miteigentumsgemeinschaft abhängig.

Im ggst. Fall weise das Grundbuch, Blnr. 80 248/28894 Anteile auf. Dies entspreche 0,85% Anteile an der gesamten Liegenschaft.

Gemäß Literatur werde empfohlen für Minderanteile kleiner als $\frac{1}{4}$ Anteil, im Zuge der Bewertung Abschläge von >20% vorzunehmen. Da es sich im ggst. Fall um einen Anteil von unter einem 1/100 handle, erfolge im Zuge der Bewertung ein Abschlag von 24% auf den ermittelten Ertragswert.

Dieses Gutachten vom 28.01.2019 liegt der belangten Behörde vor.

2. Beweiswürdigung

Den Sachverhaltsfeststellungen liegen neben den Aussagen der Verfahrensparteien in den beiden Erörterungsterminen und in der mündlichen Verhandlung, sowie den Firmenbuch- und Grundbuchsabfragen folgende Beweismittel zugrunde und nimmt das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen an.

Datum	Gegenstand	DokNr (DN) lt. Vorlagebericht
27.07.2009	Wohnungseigentumsvertrag	DN 8 Anlage 33 (S. 58-63)
27.08.2010	Kaufvertrag [REDACTED] - Bf.	DN 8 Anlage 33 (S. 1-53)
06.03.2013	Gutachten [REDACTED]	DN 92
18.10.2013	Gutachten [REDACTED] I	Ordner SV [REDACTED]
26.06.2014	Gutachten [REDACTED] II	Ordner SV [REDACTED]
17.07.2014	Gutachten [REDACTED] III	Ordner SV [REDACTED]
05.09.2014	Gutachten [REDACTED] IV	Ordner SV [REDACTED]
18.09.2014	Gutachten [REDACTED] V	Ordner SV [REDACTED]
10.12.2014	Gutachten [REDACTED]	DN 6 Anlage 14
18.12.2014	Kaufvertrag Bf. mit Frau [REDACTED]	DN 6 Anlage 8
18.12.2014	Sideletter Bf. mit Frau [REDACTED]	DN 6 Anlage 9
18.12.2014	Rückkaufanbot Bf. - Frau [REDACTED]	DN 6 Anlage 12
08.07.2015	Rechnungen Fa. [REDACTED] Fassade, Dach	DN 8 Anlage 32
02.08.2015	Kreditvertrag zw. Bf und Frau [REDACTED]	DN 6 Anlage 10
17.06.2016	Gutachten [REDACTED]	DN 93
08.07.2016	Rechnungen Fa. [REDACTED] Balkon und Dach	DN 8 Anlage 32
11.10.2016	Schreiben RA [REDACTED] bzgl. WEG und einzelnen WEGern	DN 7 Anlage 24b
29.12.2016	Gutachten [REDACTED]	DN 7 Anlage 21
08.03.2017	"Die Presse"	DN 17 Anlage 12
24.05.2018	Stellungnahme des bwFB Bewertung	DN 6 Anlage 13
02.08.2018	Optionsvertrag Loft 5.8: Frau [REDACTED] unter Beitritt Bf. an Fa. [REDACTED]	DN 7 Anlage 25
02.08.2018	Mietvertrag Loft 5.8: Frau [REDACTED] und Bf. mit Fa. [REDACTED]	DN 7 Anlage 26
02.08.2018	Frau [REDACTED] und Fa. [REDACTED]: Kaufvertrag Loft 5.8 und Abstellplätze	DN 7 Anlage 27 und 28
02.08.2018	Bf. und Fa. [REDACTED]: Kaufvertrag Freistell- und Garagenplätze	DN 7 Anlage 29 und DN 8 Anlage 30
15.10.2018	Rückabwicklungsvertrag Bf. - [REDACTED] Loft 5.8	DN 71
28.01.2019	Gutachten SV [REDACTED]: Wertermittlung Loft 5.8	DN 69
29.11.2019	ZT [REDACTED]: Feststellung Ist-Zustand	DN 35
01.04.2020	E-Mail [REDACTED] an StB: Schadensmeldung [REDACTED] an [REDACTED] + Mietzahlungsreduzierung	DN 33
14.04.2021	Kaufvertrag Bf. - [REDACTED]: Loft 5.8	DN 70

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. und II. (Abweisung zu I. und Abänderung zu II.)

A. Wiederaufnahme des Verfahrens 2014:

§ 303 Abs. 1 BAO normiert:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

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

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid wurde zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen.

Im Prüfbericht wurde auf Seite 3 [Anm. BFG: Gemeint die Seiten des BP-Berichts ohne die eingefügten Beilagen] hinsichtlich der einheitlichen Gewinnfeststellung für den Zeitraum 2013 bis 2015 auf die Feststellungen Tz 1, 2, 3, 4 und 5 verwiesen

Die Bf. beantragte in der Beschwerde vom 19.11.2018 die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide vom 19.10.2018.

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

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF des FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14 (gültig seit 01. Jänner 2014) 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.

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der

Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (zB VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104).

Für die Wiederaufnahme eines Verfahrens genügt nicht allein das Hervorkommen von Wiederaufnahmegründen, vielmehr muss zu dieser Voraussetzung die Gewissheit treten, dass die Kenntnis der Wiederaufnahmegründe tatsächlich zu einem anders lautenden Bescheid im Abgabenverfahren führt (VwGH 04.12.1969, 0859/69). Nach § 303 BAO führt eine neu hervorgekommene Tatsache nur dann zur Wiederaufnahme, wenn die Kenntnis dieses Umstandes seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nicht jedes Neuhervorkommen einer Tatsache, sondern erst der Zusammenhang mit einem sonst anders lautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme des Verfahrens. Daher ist die materiellrechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid schon im Wiederaufnahmeverfahren zu prüfen (vgl. VwGH 02.03.2006, 2002/15/0017). Für die Beurteilung, ob die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, ergibt sich daher die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiell-rechtlichen Streitfrage einzutreten (vgl. VwGH 22.12.1965, 2215/64).

Die Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 303 BAO gegeben sind oder nicht, umfasst somit -) die Überprüfung, ob ein Wiederaufnahmestatbestand (Erschleichungs-, Neuerungs-, oder Vorfragentatbestand) vorliegt, und

-) die Überprüfung der Entscheidungswesentlichkeit des herangezogenen Wiederaufnahmegrundes (*"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 Wiederaufnahmsgrund aus materiell-rechtlichen Gründen ausgeschlossen werden, erweist sich die Wiederaufnahme schon deswegen als rechtswidrig und muss der Wiederaufnahmsgrund erst gar nicht näher verfahrensrechtlich geprüft werden (vgl. zB VwGH 25.09.2012, 2009/17/0049).

Das Finanzamt kann zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift verweisen (VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142, mwN).

Im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme des Verfahrens lässt der in einem Betriebsprüfungsbericht gegebene Hinweis auf einzelne Textziffern im Regelfall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand (nunmehr § 303 Abs. 1 lit. b BAO) gestützt hat und die in diesen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen

Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142, mwN).

Die belangte Behörde hat, wie sich aus den Verwaltungsakten ergibt, in der Begründung des Bescheids über die Wiederaufnahme der Verfahren zum Feststellungsbescheid 2014 auf die Niederschrift und den Betriebsprüfungsbericht verwiesen. Im Betriebsprüfungsbericht wird zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Tz 1 bis 5 verwiesen. Der Inhalt der Textziffern wurde unter „Verfahrensgang“ und „Sachverhalt“ wiedergegeben.

Durch diese Verweiskette – in der Begründung des Wiederaufnahmebescheids wird auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen; im Betriebsprüfungsbericht wird zur Wiederaufnahme auf die Feststellungen Tz 1 bis Tz 5 verwiesen – kommt zur Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, worauf sich das Finanzamt stützen wollte und wurde damit der Neuerungstatbestand angesprochen.

Entscheidend ist im Beschwerdefall somit, ob unter den genannten Textziffern Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (vgl. VwGH, 22.04.2022, Ra 2020/13/0025).

In der Begründung zur Wiederaufnahme wird darauf verwiesen, dass die Tz 1-5 jene neu hervorgekommenen Tatsachen darstellen, die die Wiederaufnahme rechtfertigen. Aus den Ausführungen in den Tz 2, 3 – Belegeinsicht zu Tz 2, fehlender Nachweise für Telekommunikationsaufwand – und 5 – Verkaufsunterlagen und weitere Dokumente btr. Loft 5.8. – ist, gemeinsam mit den entsprechenden angeforderten und von der Bf. nach Aufforderung der belangten Behörde im Prüfungsverfahren erstmals vorgelegten Unterlagen, jener Tatsachenkomplex ersichtlich, der im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist.

Dass die vom Finanzamt als neu hervorgekommene Umstände gewerteten Sachverhaltselemente zu Tz 2, 3 und 5 für die Beschwerdejahre geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, ergibt sich indes aus den unter „B. Feststellungsbescheid 2014“ angeführten Gründen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens btr. Feststellungsbescheid 2014 erfolgte aufgrund des im Rahmen der Außenprüfung neu hervorgekommene Tatsachenkomplexes der Tz 2, 3 und 5 daher zu Recht.

B. Feststellungsbescheid 2014:

Zu den einzelnen Beschwerdepunkten führt das Bundesfinanzgericht aus:

Tz 2) Kosten der Lebensführung und Tz 3) Kosten Telekommunikation:

Aufgrund der Ergebnisse der Außenprüfung wurden im wiederaufgenommenen Feststellungsverfahren Kosten der privaten Lebensführung mit der Bezeichnung Werbe- und Repräsentationskosten (Tz 2) bzw. Telekommunikationsaufwand wegen Fehlens konkreter Angaben und Nachweise (Tz 3) als Betriebsausgaben nicht anerkannt.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurden nach Vorlage weiterer Buchungsunterlagen Inseratenkosten für das Jahr 2014 in der Beschwerdeentscheidung vom 13.05.2019 anerkannt. In der Besprechung vom 11.11.2021 zwischen den Verfahrensparteien wurde die rechtliche Würdigung, wie sie zu diesen beiden Beschwerdepunkten in der Beschwerdeentscheidung erfolgte, von beiden Verfahrensparteien nicht bestritten. Das Bundesfinanzgericht sieht keinen Grund von der getroffenen rechtlichen Beurteilung der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung abzugehen.

Tz 4) Rückstellung Bauschäden (Wasserschäden Dach):

§ 9 Abs. 1 und Abs. 3 EStG 1988 in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 13/2014, lautet:

(1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

- 1. Anwartschaften auf Abfertigungen,*
- 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,*
- 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.*
- 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.*

...

(3) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Einleitend ist darauf zu verweisen, dass pauschale Rückstellungen gem. § 9 Abs. 3 EStG 1988 in der Steuerbilanz bis zum 31.12.2020 nicht zulässig waren (Änderung durch § 9 Abs 3 idF COVID-19-StMG: Verbot der steuerlichen Pauschalrückstellungen ist erstmals in dem nach dem 31.12.2020 beginnenden Wirtschaftsjahr nicht mehr anwendbar). Die pauschale Bewertung von gleichartigen Einzelrückstellungen war aber immer zulässig; dabei werden gleichartige Einzelrückstellungen in Gruppen zusammengefasst und mit einem einheitlichen Satz bewertet (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²², § 9 Rz 65f und 75).

Die Bildung von Rückstellungen ist nach § 9 Abs. 3 EStG 1988 nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist (VwGH 27.04.2020, Ra 2020/15/0014).

Bei der - hier vorliegenden - Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 bewirkt die bei dieser Gewinnermittlungsart zu beachtende Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, dass innerhalb des von den steuerlichen Vorschriften vorgegebenen Rahmens eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für die steuerliche Gewinnermittlung besteht, wenn eine solche Verpflichtung für die Unternehmensbilanz gegeben ist (VwGH 27.04.2020, Ra 2020/15/0014).

Bei einer drohenden Verbindlichkeit mit über mehrere Perioden verteilter wirtschaftlicher Verursachung ist eine Rückstellung laufend in den Jahren der wirtschaftlichen Verursachung aufzubauen (VwGH 30.04.2015, 2011/15/0198)

Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft droht (VwGH 30.03.2022, Ro 2020/15/0022, mwH).

Die mit einer Rückstellung zu berücksichtigenden Umstände müssen am Bilanzstichtag bereits vorliegen, es ist dabei im Sinne der „subjektiven Richtigkeit der Bilanz“ stets auf den Kenntnisstand abzustellen, den der Unternehmer bei Bilanzerstellung hatte oder hätte haben müssen (VwGH 27.04.2020, Ra 2020/15/0014).

Wie im Außenprüfungsbericht ausgeführt, bestreitet die Abgabenbehörde Baumängel aufgrund von Wassereintritten dem Grunde nach nicht und wurde die im Jahr 2012 eingestellte und von der belangten Behörde anerkannte Rückstellung iHv. 789.719,04 Euro im Jahr 2014 nicht aufgegriffen [vgl. BFG-Akt DokNr 10, BP-Bericht, Beilage S. 7, *„Festgehalten wird, dass die Abgabenbehörde Baumängel aufgrund von Wassereintritten dem Grunde nach nicht bestreitet. Damit ist auch der Verweis in der Beschwerde betreffend Vorprüfung und Einzelrückstellung obsolet, da das Ergebnis nicht in Zweifel gezogen wird.“* und S. 9, *„Wie unten dargestellt wurde die Rückstellungsbildung 2012 ohnehin anerkannt“*].

Dagegen wurden die – hier nicht streitgegenständlichen – Erhöhungen 2015 und 2016 thematisiert und von der belangten Behörde nicht anerkannt [*„Die Anpassungen der Rückstellung für Baumängel per 31.12.2015 und 2016 war daher zu versagen“*, BFG-Akt DokNr 10, BP-Bericht, Beilage S. 11].

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen kein Grund der rechtlichen Begründung zur Rückstellungsbildung im Jahr 2012 und der Weiterführung der Rückstellung im Beschwerdejahr 2014 nicht zu folgen.

Entsprechend ist die Rückstellung für Bauschäden iHv. 789.719,04 Euro im Beschwerdejahr 2014 unverändert weiterzuführen.

Tz 5) Entnahme Loft 5.8:

Zu Loft 5.8 liege nach Ansicht der belangten Behörde aufgrund der fehlenden Fremdüblichkeit der Vereinbarungen der Bf. und Frau Y.Y. kein Verkaufsvorgangs sondern eine Entnahme des Loft 5.8 durch den Komplementär, Herrn Q., vor und werde ein fremdüblicher Kaufpreis angesetzt. Dies deshalb, da u.a. die größte Wohneinheit an die Lebensgefährtin des Komplementärs der Bf. mit einem m² Preis von unter 1000 Euro verkauft worden sei, wogegen alle anderen Einheiten mit 2.000 bis 3.000 Euro pro m² verkauft worden seien.

Die belangte Behörde ersuchte im Außenprüfungsverfahren den bundesweite Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung (bw FB-BB) um Stellungnahme hinsichtlich des vorgelegten Privatgutachtens betreffend das Objekt EZxKGy GSt. yxz, 5.8. Das Ergebnis der Beurteilung durch HR Gutachter4, bw FB-BB, ergab einen Teilwert für das Loft TOP 5.8 iHv. 660.000,00 Euro, welcher in Folge von der belangten Behörde angesetzt wurde.

Die Bf. hielt zur Entnahme des Lofts 5.8 zunächst fest, dass der Wert iHv. 230.000,00 Euro durch den SV Gutachter2 korrekt ermittelt worden sei. Nach dem ersten Erörterungstermin und der daran anschließenden Besprechung zwischen den Verfahrensparteien wurde die Stellungnahme von HR Gutachter4 zunächst akzeptiert, im zweiten Erörterungstermin mit Verweis auf das Gutachten des SV Gutachter2 vom 28.01.2019 aber ergänzt, dass in der Stellungnahme des bw FB-BB thematische Fehler vorliegen würden. Einerseits seien Anschaffungsnebenkosten iHv. 60.000,00 Euro ausgewiesen, andererseits sei ein Abschlag wie es im Gutachten Gutachter2 bzgl. Thematik WEG - MRG ausgeführt, nicht vorgenommen worden. Würde man dies berücksichtigen wäre ein Wert von 450.000,00 Euro anstatt der ausgewiesen 660.000,00 Euro anzusetzen.

In der mündlichen Verhandlung vom 29.12.2024 ergänzte die steuerliche Vertretung, dass die 450.000,00 Euro nur im Falle eines Vergleiches angeboten worden seien. Im Gutachten Gutachter2 vom 28.01.2019 sei der Teilwert mit 325.200,00 Brutto angegeben worden. Wenn von den 660.000,00 Euro die 60.000,00 Euro ANK abgezogen, und der Abschlag Gutachter2 in Höhe von 29% berücksichtigt würde, ergebe dies eine Summe von 426.000,00 Euro.

Vom Vertreter der belangten Behörde wurde zu diesem Punkt ausgeführt, dass an der Teilwertermittlung laut Stellungnahme von HR Gutachter4 festgehalten werde und daher dieser in Höhe von 660.000,00 Euro anzusetzen sei.

Dazu führt das Bundesfinanzgericht aus:

Festzustellen ist, dass die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde, dass es sich bei diesem Streitpunkt nicht um einen Verkauf des Lofts 5.8, sondern um eine Entnahme des Lofts 5.8 ins Privatvermögen handelt, von der Bf. dem Grunde nach nicht bestritten wird.

Das Bundesfinanzgericht sieht aufgrund der detaillierten Begründung der belangten Behörde im Außenprüfungsbericht hinsichtlich fehlender Fremdüblichkeit (Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofs), Alleininhaberschaft-Theorie und der Qualifizierung der

Vermögensübertragung des Lofts 5.8. als „Entnahme“ dem Grund nach keinen Anlass gegeben, eine andere rechtliche Qualifikation vorzunehmen.

Strittig ist jedoch die Höhe des anzusetzenden Entnahmewerts. Zwar hat – wie oben ausgeführt – die Bf. die Stellungnahme von HR Gutachter⁴, bw FB-BB, grundsätzlich akzeptiert, brachte aber vor, dass die Stellungnahme mit zwei Fehlern behaftet sei.

Ad Anschaffungsnebenkosten (ANK):

In der Stellungnahme von HR Gutachter⁴ werden in der Berechnung auf Seite 16 auch „fiktive ANK + 10%“ iHv. 60.000,00 Euro ausgewiesen.

Nach § 6 Z 4 EStG 1988 sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen.

§ 6 Z 9 lit b EStG 1988 definiert die fiktiven Anschaffungskosten als jenen Betrag, den der Empfänger für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen.

Fiktive Anschaffungskosten sind jene Kosten, die der Erwerber, d.h. der Käufer, aufwenden hätte müssen, um das Wirtschaftsgut zu erwerben. Nach *Doralt* gehen fiktiven Anschaffungskosten daher vom Käufer aus, im Gegensatz zum gemeinen Wert, der vom Verkäufer ausgeht (vgl. *Mayr/Fritz-Schmied* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴, § 6 107 mit Verweis auf die Judikatur des BFH).

Die Anschaffungsnebenkosten iHv. 60.000,00 Euro sind daher nicht verkäuferseitig, sondern käuferseitig anzusetzen und entsprechend bei der Ermittlung auszuscheiden.

Ad. Fehlens des Wohnungseigentums:

Gem. § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO iVm. § 2a BAO haben die Verwaltungsgerichte unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (Grundsatz der freien Beweiswürdigung).

Zu den demonstrativ aufgezählten Beweismittel in den §§ 168 bis 182 gehören auch Gutachten von Sachverständigen (vgl. § 177 BAO).

Die Partei kann auch von sich aus Gutachten von Sachverständigen vorlegen. Solche „Privatgutachten“ sind zwar keine solchen iSd § 177, doch ist ihr Beweiswert deshalb nicht geringer (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 177 BAO Rz 2 mit Verweis auf VwGH 15.04.1988, 85/17/0086).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Würdigung eines Sachverständigengutachtens, und damit auch die Frage, ob ein Verwaltungsgericht einem Gutachten folgt oder nicht, Teil der Beweismittelwürdigung (VwGH 13.01.2023, Ra 2022/06/0318).

Einem schlüssigen Sachverständigengutachten kann mit bloßen Behauptungen, ohne Argumentation auf gleicher fachlicher Ebene, in tauglicher Art und Weise, nicht entgegen getreten werden. Ein von einem tauglichen Sachverständigen erstelltes, mit den Erfahrungen des Lebens und den Denkgesetzen nicht in Widerspruch stehendes Gutachten kann in seiner Beweiskraft nur durch ein gleichwertiges Gutachten bekämpft werden (VwGH 31.01.2019, Ra 2018/16/0216, Rn 8, mwN)

Festzuhalten ist, dass von Seiten der Bf. im Laufe des Prüfungs- und Rechtsmittelverfahren fünf Gutachten des SV Gutachter1 und fünf Gutachten bzw. Kostenschätzungen des SV Gutachter2 eingeholt wurden. Während sich die fünf Gutachten des SV Gutachter1 mit der „Gesamtsituation Dach“ des gegenständlichen Objekts auseinandersetzen, haben die Gutachten des SV Gutachter2 einerseits die Wertermittlung zu Loft 5.8 (Gutachten vom 10.12.2014 und vom 28.01.2019), andererseits die Kostenschätzung bei der Gesamtanierung des Daches (Gutachten vom 06.03.2013, 17.06.2016 und vom 29.12.2016) zum Gegenstand. Im letzten Gutachten des SV Gutachter2 vom 28.01.2019 wurde die Höhe des Verkehrswertes des Loft 5.8 mit 271.000,00 Euro netto (325.000,00 Euro brutto) ermittelt.

Die Stellungnahme des bw FB-BB datiert vom 24.05.2018. Auf Seite 2 der Stellungnahme wird u.a. Bezug genommen auf die Gutachten SV Gutachter2 vom 10.12.2014 (Gewerbeobjekt 5.8), 17.06.2016 und 06.03.2013.

Das Wertermittlungsgutachten des SV Gutachter2 vom 28.01.2019 wurde nach der Stellungnahme des bw FB-BB erstellt und konnte aufgrund der zeitlichen Komponente nicht in der Stellungnahme des bw FB-BB enthalten sein. Dieser Umstand wurde von der Bf. mehrmals aufgezeigt bzw. gerügt. Von Seiten der belangten Behörde wurde zu diesem Argument lediglich darauf verwiesen, dass sie bei der Stellungnahme des bw FB-BB festhalte und bei einem Teilwert iHv. 660.000,00 Euro bleiben würde (vgl. Aussagen der Behördenvertreter im Erörterungstermin 2 und in der mündlichen Verhandlung).

Ungeachtet der Ausführungen zur Sachverständigenqualität von HR Gutachter4 in den schriftlichen Vorbringen der Bf. (zuletzt in der Replik vom 09.12.2024) ist festzuhalten, dass die vorliegende Unterlage vom 24.05.2018 durch den bw FB-BB selbst als Stellungnahme und nicht als Gutachten bezeichnet wird (siehe dazu auch das Einleitungsschreiben in welchem es heißt: *„Der Bundesweite Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung (Bw FB-BB) wurde um Stellungnahme hinsichtlich des vorgelegten Privatgutachtens betreffend das Objekt EZxKGy GSt. yxz, 5.8 ersucht“*).

Wie aus der zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 31.01.2019, Ra 2018/16/0216, ersichtlich, kann einem schlüssigen Sachverständigengutachten mit bloßen

Behauptungen, ohne Argumentation auf gleicher fachlicher Ebene, in tauglicher Art und Weise, nicht entgegen getreten werden.

Das Gutachten SV Gutachter2 vom 28.01.2019 erfüllt die Voraussetzungen für ein Gutachten, enthält es neben dem Befund auch das eigentliche Gutachten. Es wurde es nach der Stellungnahme des bw FB-BB erstellt und hat die Bf. damit auf diese Stellungnahme des bw FBBB entsprechend reagiert. Das Gutachten war der belangten Behörde auch bekannt.

Für das Bundesfinanzgericht ist die Berechnung im (neuen) Gutachten SV Gutachter2 vom 28.01.2019 schlüssig, insbesondere sind die unter Punkt 3.3.1 „Baumängel und Bauschäden“ btr. Flachdach- und Parkettbodenschäden, unter Punkt 3.3.2 Abschlag iHv. 5% btr.

„Wertminderung und Marktanpassung“ und unter Punkt 3.3.1 [Anm. BFG: Wohl richtig Punkt 3.3.3] Abschlag iHv. 24% betr. „Minderanteile“ aufgrund Fehlens von Wohnungseigentums, enthaltenen Ausführungen nachvollziehbar.

Wenn die Bf. nunmehr bei der Berechnung von HR Gutachter4 lediglich die Berücksichtigung eines 29%-igen Abschlags beantragt, so ist dies durchaus nicht als überschießend anzusehen, wurde doch von Seiten der belangten Behörde weder eine ergänzende Stellungnahme durch den bw FB-BB zum Gutachten SV Gutachter2 vom 29.01.2019 vorgelegt, noch ist ein sonstiges substantielles Eingehen auf die im Gutachten vom 29.01.2019 angeführten Parameter zur Wertermittlung erfolgt. Die Argumentation, dass der Stellungnahme des bw FB-BB weiterhin gefolgt werde, obgleich ein neues – adaptiertes – Gutachten der Bf. vorgelegt wurde, stellt kein Entgegenreten „in tauglicher Art und Weise“ dar.

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der gesamt 29%-ige Abschlag für Wertminderung und Marktanpassung (5%) und Minderanteile (24%) laut Gutachten SV Gutachter2 dem Grunde und der Höhe bei der Ermittlung des Entnahmewerts zu berücksichtigen ist.

Es ergibt sich daher folgender neuer Entnahmewert:

<u>Ermittlung Entnahmewert Loft 5.8</u>		
	Wertlt. Stellungnahme Bw FB-BB	660.000,00
abzüglich ANK 10 %		-60.000,00
		600.000,00
-24% Minderung MEG		-144.000,00
-5% Wertminderung/Marktanpassung		-30.000,00
Entnahmewert Neu		426.000,00

Daraus ergibt sich folgende Neuberechnung der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Beschwerdejahr 2014:

Ergebnis 2014 laut BVE vom 14. Mai 2019	155.555,08
abzüglich Entnahmewert Loft 5.8	-660.000,00
	-504.444,92
zuzüglich Neubewertung Loft 5.8	426.000,00
	-78.444,92
zuzüglich Rückstellung Dach	789.719,04
	711.274,12
abzüglich RSt Dach laut Neuberechnung FAÖ 17.12.2024	-752.178,14
	-40.904,02
zuzüglich Drittelaufteilung Differenzbetrag	12.513,43
	-28.390,59
zuzüglich Rückstellung*	140.000,00
	111.609,41
abzüglich Neuberechnung Rückstellung*	-133.344,92
	-21.735,51
zuzüglich Drittelaufteilung Differenzbetrag	2.218,36
	-19.517,15
zuzüglich Gewinnfreibetrag	3.900,00
Ergebnis nach Änderungen	-15.617,15

* = Rückstellung Käufer1

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

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

Im Beschwerdefall handelt es sich bei der Frage der Beurteilung eines Sachverständigengutachtens um eine auf der Sachverhaltsebene zu klärenden Tatsachenfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beantworten war. Im Übrigen folgt das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es liegt daher keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre.

Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 30. Dezember 2024