

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Andrea Pamperl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch AT Tax Advisory & Trustee Steuerberatung GmbH, Rudolfsplatz 9, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 18. Jänner 2019, vom 18. Februar 2019 und vom 25. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr: Finanzamt Österreich) betreffend Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2011 bis 2016 jeweils vom 19. Dezember 2018, Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2011 bis 2017 jeweils vom 19. Dezember 2018, Berichtigungen gem. § 293 BAO zu den Bescheiden vom jeweils 19. Dezember 2018 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 2011 bis 2014, 2016 und 2017 vom jeweils 21. Jänner 2019 sowie 2015 vom 16. April 2019 Steuernummer ***BF1StNr1***,

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2017 vom 19.12.2018 in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung vom 21.1.2019 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerden betreffend Feststellungen der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 in den gem. § 293 BAO berichtigten Fassungen werden gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt. Die Beschwerdeverfahren werden eingestellt.

Die Beschwerden gegen die Berichtigungsbescheide gem. § 293 BAO zu den Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2011 bis 2014, 2016 und 2017 jeweils vom 21.1.2018 sowie 2015 vom 25.4.2019 werden als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdegegenständliche Kommanditgesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ***1***.2011 und Eintragung im Firmenbuch am ***2***.2011 gegründet. Als unbeschränkt haftender Gesellschafter war im hier streitgegenständlichen Zeitraum ***3***, geb. ***4***.1975 eingetragen. Die ***5*** war als Kommanditistin mit einer Haftsumme von 700.100 Euro eingetragen (geändert am ***6***.2011, ursprünglich 100 Euro). Gemäß Treuhandvertrag vom ***6***.2011 zwischen Mag. Dr. ***7*** als Treugeber und der ***5*** als Treuhänder, beauftragt der Treugeber den Treuhänder sich treuhändig auf seine Rechnung als Kommanditist gemäß den jeweils gültigen, aktuellen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und seinen allfälligen Ergänzungen an der ***Bf1*** mit einer Haft- und Pflichteinlage in Höhe von 700.000 Euro zu beteiligen und diese Beteiligung in der Folge treuhändig zu verwalten. Dieses Treuhandverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und konnte von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres ohne Angabe von Gründen mit eingeschriebenem Brief gekündigt werden (Vertragspunkt III.).

Die ***Bf1*** erwirtschaftete Einkünfte unter der Branchenkennzahl 682 „Vermietung, Verpachtung von eigenen oder geleasteten Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen“. Sie ermittelte ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Im Jahr 2011 hat die Bf 14 Wohnungen und im Jahr 2012 7 Wohnungen erworben.

Mit **Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO** vom 12.4.2012 für 2011, vom 19.7.2013 für 2012, vom 4.8.2014 für 2013, vom 13.11.2015 für 2014, vom 12.10.2016 für 2015 und vom 23.10.2017 für 2016 wurde die Bf erklärungsgemäß veranlagt.

Im Rahmen einer die Abgabengjahre 2011 bis 2017 Umsatzsteuer und Einheitliche Gewinnfeststellung betreffenden **Außenprüfung** gemäß § 147 Abs. 1 BAO traf der Prüfer folgende Feststellungen gemäß Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 6.12.2018:

„Tz 1) Einleitung

*Die ***Bf1*** ist im gewerblichen Grundstückshandel tätig. Aufgrund der Tätigkeit befinden sich die erworbenen Grundstücke im Umlaufvermögen des Unternehmens, da diese wieder für den Verkauf bestimmt sind. Durch die Form einer Personengesellschaft und der fehlenden Überschreitung der Buchführungsgrenzen des Unternehmergesetzbuches ermittelt die KG ihren Gewinn nach der Einnahmen- und Ausgabenrechnung gem. § 4 (3) EStG. Der angeführten Sachlage entsprechend, sind Aufwendungen sofort erfolgswirksam. Dies führt vor allem im Gründungsjahr zu großen Verlusten. In der nachfolgenden Begründung wird ausgeführt, dass es sich bei den geltend gemachten Verlusten lt. der Feststellungserklärungen um Verluste handelt, welche gem. § 2 (2a) EStG weder ausgleichsfähig noch gem. § 18 (6) u. (7) vortragsfähig sind. Im Ergebnis handelt es sich bei der ***Bf1*** um ein Verlustbeteiligungsmodell.*

Tz. 2) Allgemeiner Sachverhalt

*Die ***Bf1*** wurde am ***2***.2011 durch Eintragung ins Firmenbuch gegründet¹. Als unbeschränkt haftender Gesellschafter war zum Zeitpunkt der Gründung Herr ***3***, geb. am ***25***.1975, eingetragen. Kommanditist war die ***9*** m.b.H. mit einer Kommanditisteneinlage in Höhe von € 100,--. Als Geschäftszweig wurde Immobilienverwaltung eingetragen. Im Firmenbuch wurde eine Erhöhung der Kommanditisteneinlage auf € 700.100,-- mit ***26***.2011 eingetragen. Die zusätzlichen € 700.000,-- werden durch die ***9*** m.b.H. treuhändig für Herrn Dr. ***24*** ***27*** gehalten². Die ***9*** m.b.H. ist ein 100-prozentiges Tochterunternehmen der ***23*** SE³. Im Gründungsjahr 2011 wurden 14 Grundstücke (Wohnungen) erworben, weitere 7 Grundstücke (Wohnungen) wurden im März 2012 erworben⁴. Erworben wurden diese Wohnungen von folgenden acht Gesellschaften:*

- 1. ***8*** GmbH*
- 2. ***9*** m. b. H.*
- 3. ***10*** GmbH*
- 4. ***11*** OG*

5. ***12*** Immobilien GmbH

6. ***13*** Immobilien GmbH

7. ***14*** GmbH

8. ***15*** GmbH & Co KG

Fußnoten:

1 Siehe Firmenbuchauszug

2 Siehe Treuhandvertrag ***16***

3 Siehe Anhang zum Konzernabschluss ***17*** 2011, Seite 2

4 Siehe Aufstellung der Erwerbe

Aufgrund der Beteiligungsverhältnisse in direkter oder indirekter Linie lässt sich eine Verflechtung dieser Gesellschaften mit der ***18*** bzw. der ***19*** GmbH nachweisen, die Außenprüfung geht von einem Naheverhältnis zwischen diesen Gesellschaften aus. Im Protokoll der elften ordentlichen Hauptversammlung der ***19*** SE, Firmenbuchnummer ***20*** f, aufgenommen am ***28*** 2012, ist auf Seite 148 von 363 folgendes zu lesen: „Die Zusammenarbeit mit ***21*** Immobilienmakler GmbH, an der die ***22*** 49% und die ***23*** 51% hält, wurde im Geschäftsjahr 2011 komplett neu strukturiert.“ Hieraus lässt sich eine Verflechtung der beiden Unternehmen ***23*** und ***22*** ableiten, die Außenprüfung geht auch in diesem Fall von einem bestehenden Naheverhältnis aus, das bereits in der Vergangenheit in ähnlich gelagerten Fällen nachgewiesen wurde. Die aus den Käufen entstandenen Verluste wurden entsprechend der kapitalistischen Beteiligungen mittels eines Feststellungsverfahrens gern. § 188 BAO zugewiesen. Im folgenden Ausmaß entwickelte sich die geschäftliche Tätigkeit seit Gründung 2011:

Jahr	erworbene Grundstücke	verkaufte Grundstücke	steuerliches Ergebnis
2011	14	0	-1.886.923,89
2012	7	2	-1.206.167,25
2013	0	1	366.073,39
2014	0	1	94.575,21
2015	0	1	95.800,08
2016	0	1	-29.821,94
2017	0	1	377.803,31
Σ	21	7	-2.188.661,09

In der Spalte „Jahr“ ist das Geschäftsjahr abgebildet, welches dem Kalenderjahr entspricht. Unter „erworbene Grundstücke“ findet sich alle im Geschäftsjahr angeschafften und grundbücherlich eingetragenen Wohnungen. „verkaufte Grundstücke“ stellen die im jeweiligen Geschäftsjahr veräußerten Wohnungen dar. Das steuerliche Ergebnis ist die Grundlage des Feststellungsbescheides, welche mittels der jeweiligen Tangenten, entsprechenden dem investierten Kapital, den Gesellschaftern zugewiesen werden.

Die vor allem in den ersten beiden Jahren geltend gemachten Verluste waren aufgrund der damaligen Rechtslage möglich, da bei gewerblichem Grundstückshandel die entstandenen Aufwendungen sofort ertragsmindernd geltend gemacht werden konnten. Mit 1.4.2012 ist dies erst mit dem Zeitpunkt des Verkaufes möglich, weshalb nur der Saldo in die steuerliche Bilanz einfließt.

*Mit Stichtag 31.12.2017 waren 14 Grundstücke (Wohnungen) im Besitz der ***Bf1***. Neben der treuhändig gehaltenen Investition des Kommanditisten ist das Unternehmen fremdfinanziert. Die Kontoführung wird durch die ***18*** durchgeführt, bei welcher auch der unbeschränkt haftende Gesellschafter angestellt war:*

*Name: ***3***, von-bis: 18.01.2010-30.12.2014, angestellt bei: ***18***.*

Tz 3) Steuerliche Auswirkungen und Systematiken

Nach Ansicht der Außenprüfung wurde dieses Unternehmen zum Zwecke der Ausnutzung steuerlicher Vorteile gegründet. Aufgrund mehrerer Sachverhalte in nahezu gleich gestrickten Unternehmen ist davon auszugehen, dass nur im ersten Jahr hohe Verluste entstanden, da in jedem Jahr (seit 2004) neue KGs gegründet wurden. Nach Inkrafttreten des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 (1.4.2012) wurden keine neuen KGs mehr gegründet. Offenkundig hierfür ist die Änderung des § 3 (3) EStG 1988: ‚Bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder der Einlagewert von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen. Grund und Boden ist in die Anlagekartei gemäß § 7 Abs. 3 aufzunehmen.‘ Dadurch ist es nicht mehr möglich, die Betriebsausgaben für die Anschaffung von Immobilien im Anschaffungsjahr sofort geltend zu machen. Somit ist der durch die Außenprüfung unterstellte Zweck der Immobilienhandel-KGs nicht mehr zu erreichen.

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

Auf Seiten der Finanz kam es zu keiner Überprüfung der Verluste, da die Erklärungsabgabe und Bescheiderlassung zur Gänze elektronisch und automatisationsunterstützt erfolgte und keine Risikokennzahlen angesprochen wurden.

*Im Zuge einer Hausdurchsuchung am ***29***.2015 wurden zudem elektronische Unterlagen bezüglich der steuerschonenden Beendigung einer Gesellschaft gefunden. In diesen Berechnungen wurde ein Szenario durchgespielt, welches einen begünstigten Steuersatz vorsieht, wenn zwischen der Beendigung der Erwerbstätigkeit und der Auflösung der KG nicht mehr als 6 Monate liegen und die Beteiligung überdies mehr als 7 Jahre bestand. Die Berechnung dieser Prognose geht von der Annahme steuerlicher Gutschriften in den verlustreichen Jahren aus und somit geplant von Steuerersparnissen.*

Mit einem Schreiben vom 8. November 2012 wird auch noch auf die Möglichkeit der Hereinnahme eines neuen Gesellschafters in Form einer Kapitalgesellschaft offeriert. Dadurch ,[...]besteht jedenfalls die Möglichkeit, dass die Besteuerung hinausgeschoben wird. Insbesondere besteht die Chance, dass die laufenden Ergebnisse aus den Wohnungsverkäufen nunmehr nur mit einem geringeren Anteil besteuert werden. [...]'. Dies unterstützt die Ansicht der Außenprüfung, dass die KGs lediglich zum Zwecke der Ausnutzung von steuerlichen Vorteilen gegründet wurden.

Aufgrund der Tatsache, dass der unbeschränkt haftende Gesellschafter zum Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft im Angestelltenverhältnis zur ***18*** steht und die Räumlichkeiten der KGs nur auf dem Papier am Standort der ***17*** liegen, ist von einer gezielten Steuerung der Ergebnisse, vor allem der Verluste in den ersten beiden Jahren, auszugehen.

Tz 4) Rechtliche Würdigung

a) Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht

Aus Sicht der Außenprüfung wurde die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gern. § 119 BAO verletzt. Die in Form einer Beteiligung als Kommanditist bei einer Kommanditgesellschaft angebotene Investitionsmöglichkeit, welche, treuhändig gehalten durch die ***9*** m.b.H., bei der ***23*** allgemein angeboten wird, stellt das Erzielen steuerlicher Vorteile in den Vordergrund. Diese Tatsache dem Verlustverwertungsverbot des § 2 (2a) EStG 1988, wonach der ausgewiesene Verlust auf die Wartetaste zu legen ist. Die Tatsache der Bewerbung des steuerlichen Vorteils ist ein für die Abgabenerhebung bedeutsamer Umstand und war entsprechend offen zu legen.

b) Hinterzogene Abgabe

Der Abgabenhinterziehung gern. § 33 (1) FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt (VwGH vom 5. März 1990, 88/15/0048). Somit ergibt sich gern. § 207 (2) BAO die Verjährungsfrist von 10 Jahren.

„Eine Abgabenhinterziehung liegt somit nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vor, sondern erfordert Vorsatz. Vorsätzliches Handeln beruht nach stRsp des VwGH zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen und in der Begründung entsprechend darzulegen sind (vgl. VwGH 28. 11. 2007, 2007/15/0165, mwN).“ (siehe Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3 § 207 (Stand 15.4.2018, rdb.at))

Nach Rechtsprechung des VwGH ist bereits bei einer gezielt gewählten Gestaltung, bei welcher ein wirtschaftliches Risiko ausgeschlossen ist und dies zu ungerechtfertigten (und steuerlich nicht anzuerkennenden) Verlustzuweisungen führt, auf vorsätzliches Handeln zu schließen (vgl. VwGH vom 16. Dezember 1999, 97/15/0167). Somit ergibt sich auch im abgeleiteten Bescheid eine vorsätzlich hinterzogene Abgabe.

c) Liebhaberei

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

d) § 2 (2a) EStG 1988

Gern. § 2 (2a) EStG 1988 sind negative Einkünfte aus einer Beteiligung an Gesellschaften weder ausgleichsfähig noch vortragsfähig, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. ‚Von einem im Vordergrund stehenden steuerlichen Vorteil ist jedenfalls dann auszugehen, wenn das Eingehen der Beteiligung mit Steuervorteilen aus einem zu erwartenden Beteiligungsverlust beworben wird.‘ (siehe Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 2 (Stand 1.7.2016, rdb.at))

*Ziel der Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 ist es, dass Verluste aus Betätigungen, bei denen in erster Linie die Erzielung von steuerlichen Vorteilen im Vordergrund steht, nicht mehr mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können (EB zum StRefG, BGBl I 28/1999; dazu weiters im Bericht des Finanzausschusses zum StRefG 2000: ‚Verlustbeteiligungsmodellen soll durch neue Maßnahmen begegnet werden und soll ein generelles Verlustausgleichsverbot für Beteiligungsmodelle geschaffen werden, bei denen das Erzielen eines Steuervorteils im Vordergrund steht‘. Zweck der Regelung ist es, unerwünschte Steuergestaltungen, die zu Budgetausfällen führen, zu vermeiden). Im Zuge der Hausdurchsuchung der ***18*** am ***29***.2015 wurden sowohl eine PowerPoint-Präsentation, als auch ein Konzept zum Immobilienhandel in einer Personengesellschaft gefunden. In beiden Dokumenten findet sich unter dem Punkt ‚WARUM ZEICHNET EIN ANLEGER EINE BETEILIGUNG‘ folgende Begründung: ‚Möglichkeit der steuerlichen Verwertung von negativen Einkünften zur Reduzierung der Einkommensteuer.‘6 Auf derselben Seite folgt eine Berechnung der Steuerersparnis. Allerdings ist ein ‚öffentliches Angebot‘ iSd § 97 für das Vorliegen eines allgemeinen Angebots nicht erforderlich (Laudacher in JakomtO § 2 Rz 152). Insgesamt wurden in dieser Beteiligungsform 32 Kommanditgesellschaften gegründet, was ein Indiz für das allgemeine Angebot darstellt, da nicht immer die gleichen Personen an den KGs beteiligt sind. In allen Fällen ist der Firmensitz der KG auch der Sitz der ***18***.*

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

In Bezugnahme des § 2 (2a) EStG unterliegt der erwirtschaftete Verlust somit dem Verlustverwertungsverbot und kann nur mit zukünftigen Gewinnen der gleichen Einkunftsquelle gegengerechnet werden. In folgender Aufstellung wird die kumulierte Wartetaste aufgrund der erklärten Überschüsse/Fehlbeträge aufgezeigt.

Jahr	Einkünfte aus GW	Wartetaste kumuliert
2011	-1.886.923,89	-1.886.923,89
2012	-1.206.167,25	-3.093.091,14
2013	366.073,39	-2.727.017,75
2014	94.575,21	-2.632.442,54
2015	95.800,08	-2.536.642,46
2016	-29.821,94	-2.566.464,40
2017	377.803,31	-2.188.661,09

In der Spalte „Jahr“ wird das jeweilige Geschäftsjahr (in unserem Fall auch Kalenderjahr) angeführt. Die Spalte „Einkünfte aus GW“ gibt die in den jeweiligen Steuererklärungen angeführten Einkünfte aus Gewerbebetrieb wieder. „Wartetaste kumuliert“ rechnet die Überschüsse gegen die Verluste und gibt den jeweils im Jahr zu erklärenden Wartetasteverlust gem. § 2 (2a) EStG an.

e) Wiederaufnahme

„Maßgebend ist, ob 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 wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157).“ (Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 303)

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

*Die neu hervorgekommenen Tatsachen gründen sich auf Dokumente, welche im Zuge einer Hausdurchsuchung am ***29***.2015 in den Räumlichkeiten der ***18***, deren Adresse auch zugleich Firmensitz der Kommanditgesellschaft ist, gefunden wurden. Hierzu wird auf die Beilagen der Fußnote 6 verwiesen.*

„Feststellungen von Einkünften nach §188 unterliegen zwar, wie alle Feststellungen iSd §§ 185 ff, keiner Verjährung (s § 207 Anm 3), sie sind aber wirkungslos, wenn die Festsetzung von

ihnen abgeleiteter Abgaben (s § 192) infolge Eintritts der Festsetzungsverjährung (s §§ 207 ff) nicht mehr zulässig ist; ggf hat im Hinblick auf die Regelung des § 207 Abs. 2 Satz 2 ein Bescheid nach §188 auch darüber abzusprechen, welcher Teil der festgestellten gemeinschaftlichen Einkünfte sowie der Anteile der Beteiligten (Teilhaber) an diesen Grundlage für die Ermittlung, inwieweit vom Feststellungsbescheid abgeleitete Abgaben hinterzogen wurden, sein können (s auch § 207 Anm 17, 18 und 22).’ (Ellinger/Sutter/Urtz, BA03 § 188 (Stand 15.4.2018, rdb.at))

Aufgrund der unter dem Punkt b) angeführten Erläuterungen ist für die Abgabenbehörde die vorsätzliche Tatverwirklichung einer Abgabenhinterziehung gegeben. Somit ist auch im abgeleiteten Einkommenssteuerbescheid gern. § 207 (2) BAO eine Erstreckung der Verjährungsfrist auf 10 Jahre gegeben.“

Das Finanzamt folgte der Rechtsauffassung der Außenprüfung und setzte, nach **Wiederaufnahme der Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellungen von Einkünften gem. § 188 BAO** für die Jahre 2011 bis 2016, jeweils vom 19.12.2018, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Ausspruch der Nichtverrechnungs- und Vortragsfähigkeit für diese Abgabeng Jahre neuerlich fest. Für das Jahr 2017 erfolgte (erstmalig) die Feststellung der Einkünfte mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2017 vom 19.12.2018. Darin wurde ebenso die Nichtverrechnungs- und Vortragsfähigkeit der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgesprochen.

In den Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 führte das Finanzamt begründend aus, dass die Wiederaufnahme der Verfahren aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgt sei. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme werde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen würden auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Mit Schriftsatz vom 18.1.2019 erhob die steuerliche Vertretung der Bf gegen die im Spruch angeführten Bescheide **Beschwerde** und brachte im Wesentlichen vor:

Zur Wiederaufnahme:

*„Wie sich aus der Argumentation der Betriebsprüfung glasklar ergibt, können hinsichtlich des Jahres 2011 gar keine Tatsachen neu hervorgekommen sein. Folgende von der Betriebsprüfung angeführten Unterlagen und angeblich steuerlich relevanten Tatsachen haben keinen Konnex zur verfahrensgegenständlichen Gesellschaft bzw. zu Dr. ***24*** oder stammen aus*

Zeitpunkten, die nach dem 12.04.2012 liegen (das ist das Datum der Erlassung des Feststellungsbescheides 2011). Dass diese angeführten Beweise keine neu hervorgekommenen Tatsachen sein können, ergibt sich schon auch aus der Überlegung, dass der von der Betriebsprüfung herangezogene Grundtatbestand des § 2 Abs. 2 a EStG dann anzuwenden ist, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist wohl ganz eindeutig (siehe dazu ausführlich Punkt 2.2.1) aus dem Blickwinkel der beteiligten Steuerpflichtigen, das heißt vor allem aus dem Blickwinkel von Dr. ***24*** zu beurteilen ist. Aus allen Beweisen ergibt sich aber klar, dass diese angeblichen Beweise überhaupt keine Aussage darüber treffen, aus welchen Gründen Dr. ***24*** die gegenständliche Beteiligung erworben hat, schon gar nicht ergibt sich aus diesen Unterlagen, dass bei Eingehen der Beteiligung für Dr. ***24*** steuerliche Vorteile im Vordergrund gestanden sind. Selbst im Treuhandvertrag wird bereits festgehalten, dass Steuervorteile weder Inhalt noch Geschäftsgrundlage bilden.

Hinsichtlich der angeblich neu hervorgekommenen Tatsachen ist auszuführen:

- Die Gründungen neuer Kommanditgesellschaften können keine neu hervorgekommenen Tatsachen sein, da diese dem zuständigen Finanzamt gegenüber immer offengelegt wurden.
- Die in der Fußnote 6 erwähnte Präsentation und die dort angeführte Ausarbeitung stammen, abgesehen davon, dass sie hinsichtlich der vorliegenden Rechtsfrage mangels Konnexes zu der gegenständlichen Gesellschaft bzw. mangels Konnexes zu Dr. ***24*** vollkommen irrelevant sind und nicht für die verfahrensgegenständliche Gesellschaft erstellt wurden, - wie erwähnt - aus den Jahren 2009 und 2008
- Das in Tz 3) Absatz 5 erwähnte Informationsschreiben stammt vom November des Jahres 2012. Dieses Dokument kann daher schon zeitlich nicht dazu geeignet sein, als ‚neu hervorgekommene Tatsache‘ hinsichtlich des Jahres 2011 qualifiziert zu werden, denn es war in diesem Zeitpunkt schlichtweg nicht existent. Selbst wenn es im Konnex zu dieser Kommanditgesellschaft oder Dr. ***24*** stünde, ergibt sich aus dem Dokument klar (siehe Punkt 1. Ausgangssituation), dass die Überlegungen primär aus Liquiditätsgründen erfolgten.

Damit ist die Wiederaufnahme aus folgenden Gründen eindeutig nicht zulässig:

- Wiederaufnahmegründe sind laut Ritz im BAO Kommentar 2017, 6. Auflage, § 303 Rz 30 nur jene, welche auf Tatsachen basieren, die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung existierten, aber später hervorkommen. Umstände, die erst später entstehen, stellen ausdrücklich keinen Wiederaufnahmegrund dar.
- Gem. VwGH 93/14/0065, vom 23.09.1997 darf eine Wiederaufnahme nicht erfolgen, wenn sich die Beweismittel aus nach der Bescheiderlassung entstandenen Tatsachen ergeben (novae causae supervenientes) bzw. siehe auch VwGH vom 20.11.1997, 96/15/0221.

- *Stoll hält in seinem Kommentar zur BAO fest, dass nach der Bescheiderlassung entstandene Tatsachen oder zustande gekommene Beweismittel ‚keine taugliche Grundlage‘ für eine Wiederaufnahme sind und diese somit unterbleiben muss. (Vgl. Stoll, BAO Kommentar Band 3, 1994, § 303, S. 2920).*

- *Auch Ellinger/Sutter/Urtz in BAO Bundesabgabenordnung, 14. Ergänzungslieferung, 2001, § 303 E 45 formulieren deutlich, dass kein Wiederaufnahmegrund besteht, wenn er sich auf Tatsachen oder Beweismittel stützt, die erst nach Bescheiderlassung entstanden sind.*

*Es ist somit untauglich eine Wiederaufnahme für das Jahr 2011 auf Tatsachen oder Beweismittel zu stützen, welche einerseits erst nach Bescheiderlassung vom 12.04.2012 entstanden sind und andererseits keinerlei Bezug zur verfahrensgegenständlichen Gesellschaft bzw. zu Dr. ***24*** aufweisen.*

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften gern. § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2017 war nur bedingt durch die Ansicht der Außenprüfung, dass die im Jahr 2011 erworbene Beteiligung dem Verlustverwertungsverbot gern. § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG unterliegt und die Verluste des Jahres 2011 vorzutragen sind, notwendig. Sämtliche von der Betriebsprüfung angeführten Unterlagen und angeblich steuerlich relevanten Tatsachen der Jahre 2008 bis 2012 sind ohne Relevanz für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 2011 bis 2017, sodass es bedingt durch die Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2011 keine Rechtsgrundlage für die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2012 bis 2017 gibt.

Abschließend ist auch zu erwähnen, dass Wiederaufnahmegründe aufgrund der herrschenden Judikatur nicht nachgeholt und auch nicht ausgetauscht werden dürfen (siehe Ritz BAO Kommentar zu § 307 Rz 3).“

Zu § 2 Abs. 2a EStG:

Die Beteiligung sei primär deswegen eingegangen worden, um an einer Wertsteigerung der Immobilie zu partizipieren.

„Dies erhellt sich auch aus dem Umstand der Renditeberechnung. Denn wenn aufgrund der Renditeberechnung die Beteiligung objektiv nicht geeignet ist, dass steuerliche Vorteile im Vordergrund stehen (weil aus der Berücksichtigung der Ertragsteuerwirkung keine Verdoppelung der Rendite erzielbar ist), kann nach Meinung des Beschwerdeführers auch der Grundtatbestand des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG gar nicht erfüllt sein. Dass die Renditeberechnung der Maßstab für den Grundtatbestand des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG ist, vermutet (mehr ist aufgrund des rudimentären Gesetzeswortlautes nicht möglich) auch Prechtel, Verlustausgleichsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht Seite 119, wenn sie ausführt, dass es nicht vermessen erscheint, auch im Falle des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG davon auszugehen,

dass den Kriterien, die zur Tatbestandsverwirklichung des Grundtatbestandes herangezogen werden, ungefähr jenes Gewicht und jene Größe zukommen muss, die auch die Merkmale des Regelbeispiels (Anmerkung: gemeint ist der Renditevergleich gem. § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG) besitzen. Das Regelbeispiel dient quasi der Umschreibung dessen, welches Ausmaß dem Steuervorteil in etwa zukommen muss, damit von einem im Vordergrund stehenden Interesse gesprochen werden kann. Festzuhalten ist daher, dass dem Grundtatbestand ungefähr dieselbe Reichweite zukommen dürfte wie dem Regelbeispiel. Es wird daher in etwa von einer Gleichwertigkeit zwischen Grundnorm und Beispielfällen ausgegangen werden können. [...]

Entscheidend für die Anwendung des § 2 Abs. 2a 1. Teilstrich EStG und somit des Verlustverwertungsverbots sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung, im beschwerdegegenständlichen Fall des Jahres 2011. Da, wie in der Beschwerde ausgeführt, das Erzielen steuerlicher Vorteile nicht im Vordergrund stand, ist der Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2011 ersatzlos aufzuheben. Bei Aufhebung des Einkünftefeststellungsbescheides für das Jahr 2011 fällt die Grundlage für die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2012 bis 2016 sowie die Feststellungsbescheide für die Jahre 2012 bis 2017 weg, da es keine verrechenbaren Verluste aus Vorjahren gibt. Die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist abgesehen von der Berücksichtigung des Grundfreibetrages unverändert.“

Beantragt wurde gem. § 262 Abs. 2 BAO keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO. Beantragt wurde zudem die ersatzlose Aufhebung der Einkünftefeststellungsbescheide der Jahre 2011 bis 2017 sowie der Wiederaufnahmebescheide für die Feststellungsverfahren der Jahre 2011 bis 2016.

Mit **Berichtigungen gem. § 293 BAO** zu den Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2011 bis 2014, 2016 und 2017 jeweils vom 21. Jänner 2019 wurden Ausfertigungsfehler bei den nichtausgleichsfähigen Verlusten und bei den verrechenbaren Verlusten berichtigt.

Mit Eingabe vom 18. Februar 2019 wurde mit Verweis auf die Beschwerde vom 18. Jänner 2019 gegen die Berichtigungsbescheide gem. § 293 BAO zu den Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2011 bis 2014, 2016 und 2017 jeweils vom 21. Jänner 2019 **Beschwerde** erhoben. Beantragt wurde gem. § 262 Abs. 2 BAO keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO. Beantragt wurde zudem die ersatzlose Aufhebung der berichtigten Einkünftefeststellungsbescheide der Jahre 2011 bis 2013, 2016 und 2017.

Mit **Berichtigung gem. § 293 BAO** zum Bescheid vom 19. Dezember 2018 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2015 vom 16. April 2019 wurden Ausfertigungsfehler bei den nichtausgleichsfähigen Verlusten und bei den verrechenbaren Verlusten berichtigt.

Mit Eingabe vom 25. April 2019 wurde mit Verweis auf die Beschwerde vom 18. Jänner 2019 gegen den Berichtigungsbescheid gem. § 293 BAO zum Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2015 vom 16. April 2019 **Beschwerde** erhoben. Beantragt wurde gem. § 262 Abs. 2 BAO keine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO. Beantragt wurde zudem die ersatzlose Aufhebung des berichtigten Einkünftefeststellungsbescheide 2015.

Diese gegenständlichen Beschwerden wurde mit **Verfügung des Geschäftsverteilungs-Ausschusses des Bundesfinanzgerichts** vom 29. April 2021 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung übertragen.

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichts** vom 20. Jänner 2025 erteilte das Bundesfinanzgericht der Abgabenbehörde den Ermittlungsauftrag, an Hand der im Rahmen gleichgelagerter Beschwerdesachen der Abgabenbehörde bereits zur Kenntnis gebrachten Berechnungsmodelle, eine § 2 Abs. 2a EStG entsprechende Renditeberechnung vorzulegen und damit nachzuweisen, dass im gegenständlichen Beschwerdeverfahren der Quotient Nachsteuerrendite/Vorsteuerrendite den Wert 2 übersteige und damit ein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG vorliege.

Die belangte Behörde brachte dazu mit Eingabe vom 27.1.2025 beim Bundesfinanzgericht eine **Stellungnahme** ein, worin ausgeführt wird, dass sich in Anwendung der der Abgabenbehörde bereits zur Kenntnis gebrachten Berechnungsmodelle des Bundesfinanzgerichts ergebe, dass der Quotient Nachsteuerrendite/Vorsteuerrendite in keinem Fall den Wert 2 übersteige und damit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG vorliege.

Mit Telefonat vom 10.2.2025 wurde der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei die Stellungnahme des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht.

Mit **Schriftsatz** vom 13.2.2025 zog die steuerliche Vertretung den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Weiters wurde der Antrag auf ersatzlose Aufhebung des Einkünftefeststellungsbescheides für das Jahr 2017 insofern abgeändert, als dass anstatt der ersatzlosen Aufhebung dieses Bescheides die erklärungskonforme Feststellung der Einkünfte 2017 gemäß der eingereichten Betriebseinnahmen-Ausgaben-Überschussrechnung und der eingereichten Steuererklärungen für das Geschäftsjahr 2017 ohne Ansatz verrechenbarer Verluste aus Vorjahren beantragt werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist im gewerblichen Grundstückshandel tätig und ermittelte ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG. Herr ***3***, geb. ***4***.1975, war unbeschränkt haftender Gesellschafter.

Kommanditistin war die ***5*** mit zunächst 100 Euro auf eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Mit Treuhandvertrag vom ***6***.2011 beteiligte sich die ***5*** als Treuhänderin für den Treugeber Herrn Dr. ***24*** mit einem Betrag in Höhe von 700.000 Euro.

Im Gründungsjahr 2011 wurden 14 und bis inkl. März 2012 7 Wohnungen erworben. Die Anschaffungskosten wurden sofort als Betriebsausgaben abgesetzt.

Mit Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 12.4.2012 für 2011, vom 19.7.2013 für 2012, vom 4.8.2014 für 2013, vom 13.11.2015 für 2014, vom 12.10.2016 für 2015 und vom 23.10.2017 für 2016 wurden die Bf erklärungsgemäß veranlagt.

Im Rahmen einer Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Einheitliche Gewinnfeststellung für die Jahre 2011 bis 2017 wurde unter anderem die Feststellung getroffen, dass es sich bei den geltend gemachten Verlusten laut Feststellungserklärungen um Verluste handle, welche gem. § 2 Abs. 2a EStG weder ausgleichsfähig noch gem. § 18 Abs. 6 und 7 EStG vortragsfähig seien. Im Ergebnis handle es sich bei der ***Bf1*** um ein Verlustbeteiligungsmodell.

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Jahre 2011 bis 2016 wurde mit der neu hervorgekommenen Tatsache betreffend die Bewerbung der steuerlichen Vorteile begründet und eine Erstreckung der Verjährungsfrist auf 10 Jahre aufgrund einer vorsätzlichen Tatverwirklichung einer Abgabenhinterziehung festgestellt. Für das Jahr 2017 erfolgte eine Veranlagung im Sinne der Feststellungen der Außenprüfung.

Weder die belangte Behörde noch die Bf legten eine § 2 Abs. 2a EStG entsprechende Renditeberechnung vor, sodass das Bundesfinanzgericht veranlasst war, der belangten Behörde aufzutragen, anhand der bereits angestellten Berechnungen und Grundsätze in anderen gleichgelagerten Fällen eine entsprechende Renditeberechnung vorzunehmen.

Die belangte Behörde kam in Anwendung der der Abgabenbehörde zur Kenntnis gebrachten Berechnungsmodelle des Bundesfinanzgerichts zur Ansicht, dass der Quotient Nachsteuerrendite/Vorsteuerrendite in keinem Fall den Wert 2 übersteigt und damit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG vorliegt.

Im gegenständlichen Fall liegt kein Verlustbeteiligungsmodell im Sinne des § 2 Abs. 2a EStG vor.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen sowie der Stellungnahme der belangten Behörde vom 13.2.2025 betreffend die nach § 2 Abs. 2a EStG vorzunehmenden Berechnung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016:

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

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amtswegen die Abgabenbehörde I. Instanz.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten. Die Bescheidebegründung muss erkennen lassen welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde. Wird mit einem Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO verfügt, so hat die Begründung dieser Maßnahme eine nach Lage des Falles (ausreichende) Darstellung der neu hervorgekommenen entscheidungserheblichen Tatsachen und Beweise, worin diese bestanden haben und wann sie neu hervorgekommen sind, zu enthalten.

Neben dem Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes ist zweite Tatbestandsvoraussetzung einer erfolgreichen Wiederaufnahme, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens auch einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Kann dies für den vorgebrachten Wiederaufnahmegrund aus materiell-rechtlichen Gründen ausgeschlossen werden, kann der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen schon deswegen stattgegeben und muss der Wiederaufnahmegrund erst gar nicht näher verfahrensrechtlich geprüft werden (vgl. VwGH 25.09.2012, Zl. 2009/17/0049, *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, 3. Aufl., § 303, Anm. 11). Schon im Wiederaufnahmeverfahren ist auf die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid einzugehen. Ist die Möglichkeit eines Einflusses des geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes auf die Sachentscheidung zu verneinen, dann ist das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren nicht wiederaufzunehmen.

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Beschwerde bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. VwGH 10.03.2016, Zl. 2013/15/0280; 02.09.2009, Zl. 2005/15/0031).

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

Betrachtet man den Sachverhalt unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen, so ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass die belangte Behörde im Rahmen der Außenprüfung die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 deswegen verfügte, da es die Auffassung vertrat, die Beteiligung an der Beschwerdeführerin erfülle die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 2a EStG und deswegen die erzielten Verluste aus dem gewerblichen Grundstückshandel nur mit positiven Einkünften aus eben dieser Beteiligung zu verrechnen seien.

Mit Stellungnahme vom 27.1.2025 hielt die belangte Behörde ihre Rechtsansicht nicht mehr aufrecht und stellte klar, dass im Beschwerdefall nicht das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund stand und beschwerdegegenständlich somit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliegt.

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

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

Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2017:

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

- aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn
- der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird

- und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen.

Unter Rendite ist den Erläuternden Bemerkungen folgend der nach der Methode des internen Zinsfußes abgezinste Barwert der Zahlungsströme zu verstehen, wobei Wiederveranlagungen mit dem marktüblichen Zinssatz zu verrechnen wären. Der interne Zinsfuß ist jener Zinsfuß, bei dem der Barwert der Zahlungsströme aus der zu beurteilenden Investition Null beträgt.

In ihrer Stellungnahme vom 27.1.2025 führte die belangte Behörde aus, dass die Rendite nach Steuern nicht doppelt so hoch wie vor Steuern sei. Der Quotient Nachsteuerrendite/Vorsteuerrendite übersteige in keinem Fall den Wert 2. Es liege somit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG vor. Die belangte Behörde teilt damit die Auffassung der Bf., dass im gegenständlichen Beschwerdefall nicht das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund gestanden hat.

Da hinsichtlich des Jahres 2017 somit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliegt und das Erzielen steuerlicher Vorteile nicht im Vordergrund steht, war der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO in seiner gem. § 293 BAO berichtigten Form für das Jahr 2017 insofern abzuändern, als entsprechend der Erklärung der Einkünfte der Beschwerdeführerin ohne Ansatz verrechenbarer Verluste aus Vorjahren zu erfolgen hatte. Im Abschnitt betreffend „Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen“ sind die verrechenbaren Verluste aus Vorjahren (eigener Betrieb) und die nichtausgleichsfähigen Verluste (eigener Betrieb) für die Bf sowie für jeden Beteiligten an ihr mit Null festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

Neue Sachbescheide iZm der Wiederaufnahme der Verfahren

Durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheide tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat, der neue Sachbescheid scheidet ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid lebt wieder auf (VwGH vom 28.2.2012, 2009/15/0170).

Die am 19.12.2018 im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren neu erlassenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2014 und 2016 in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung vom 21.1.2019 sowie der am 19.12.2018 im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens neu erlassenen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für

das Jahr 2015 in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung vom 16.4.2019 gehören somit nicht mehr dem Rechtsbestand an. Die Beschwerde gegen diese Bescheide war vom Bundesfinanzgericht gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Unzulässigkeit der Beschwerden gegen die Berichtigungsbescheide gem. § 293 BAO

Wird der berichtigte Bescheid aufgehoben, so verliert der berichtigende Bescheid seine rechtliche Grundlage (vgl VwGH 7.5.1990, 88/15/0057, 0092; 19.3.1997, 97/13/0038); eine gegen ihn gerichtete Bescheidbeschwerde ist als unzulässig (geworden) zurückzuweisen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO, 7. Aufl., § 293, Rz 24). Die Beschwerde vom 18.2.2019 gegen die Berichtigungsbescheide gem. § 293 BAO betreffend die Bescheide vom 19.12.2018 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2014, 2016 und 2017 vom jeweils 21.1.2019 sowie die Beschwerde vom 25.4.2019 gegen den Berichtigungsbescheid gem. § 293 BAO betreffend den Bescheid vom 19.12.2018 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2015 vom 16.4.2019 waren daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Es war somit 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.

Eine Revision ist nicht zulässig, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt (vgl etwa VwGH 25. September 2012, 2009/17/0049). In weiterer Folge ergibt sich die Gegenstandsloserklärung unmittelbar aus dem Gesetz.

Wien, am 24. März 2025