

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1*** und des ***Bf2** als ehemalige Kommanditisten der ***N** Handels GmbH & Co KG, ***Anschrift3*** (Verfahren verbunden nach § 267 BAO), beide Beschwerdeführer vertreten durch ***Bf2*** Wirtschaftsprüfung GmbH, ***Anschrift4***, betreffend Beitritt zur Beschwerde der „***N** Immo Handel GmbH & Co KG vom 1. Juli 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, dieses vertreten durch Hofrat ***AV1***, vom 23. Mai 2019 hinsichtlich a) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO bezüglich Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO für 2013 sowie b) Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO für 2012 und 2013 (Sachbescheide), allesamt ergangen zu Steuernummer ***XX***, nach der am 23. März 2026 abgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheide 2013 wird Folge gegeben.
Der bekämpfte Bescheid wird aufgehoben.

Gleichzeitig wird festgestellt, dass aufgrund der im Streitjahr 2013 vorliegenden Einkunftsart eine Feststellung nach § 188 BAO nicht zulässig ist und eine solche daher unterbleibt.

II. Weiters wurde der B e s c h l u s s gefasst:

Die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2012 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen. Ein meritorischer Abspruch in der Sache selbst unterbleibt.

Der Vorlageantrag hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO in Bezug auf die Feststellung von Einkünften für 2013 wird als unzulässig zurückgewiesen.

III. Gegen dieses Erkenntnis sowie gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 bzw. Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beiden Beschwerdeführer (Bf) waren ua. in den beiden Streitjahren an der „***N***“ *X* Immo Handel GmbH & Co KG (kurz KG genannt) als Kommanditisten beteiligt.

Im Zuge einer bei der besagten KG abgeführten Außenprüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht vom 21.5.2019 über das Ergebnis seiner Prüfung u.a. Nachstehendes fest:

„Tz 1 Betriebsaufgabe

Da in den Jahren 2005 bis 2010 (lt Vorprüfung) und von 2011 bis heute keine Liegenschaftserwerbe bzw. -verkäufe stattgefunden haben und auch kein Anlagevermögen vorhanden ist, unterstellt die BP eine Betriebsaufgabe per 31.12.2013 zum Ablauf der im Dezember 2010 getroffenen Vereinbarung.

Übergangsgewinn		€ -11.760,00
Aufgabegewinn		€ 25.890,13
Dr. ***B.C.***	€ 13.249,78	
Dr. ***Bf2***	€ 25.890,13	
Dr. ***Bf1***	€ 55.179,47	
Dr. ***PM1***	€ 13.467,80	
Dr. ***NP***	€ 26.935,68	
Dr. ***GR***	€ 13.467,80	

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum 2013

E6A GW **Str1*** Übergangsgewinn/Übergangsverl	-11.760,00
Veräußerungsgewinn-/Verlust	148.190,66
B.C. Anteil am Gew aus E6a	12.178,57

***JF** <i>Anteil am Gew aus E6a</i>	-110,78
GR <i>Anteil am Gew aus E6a</i>	12.396,59
Bf1 <i>Anteil am Gew aus E6a</i>	50.924,68
YY <i>Anteil am Gew aus E6a</i>	-110,77
Bf2 <i>Anteil am Gew aus E6a</i>	23.940,00
NP <i>Anteil am Gew aus E6a</i>	24.808,28
PM1 <i>Anteil am Gew aus E6a</i>	12.404,10

Tz 2 rückgezahlte Anzahlungen

In den Kj. 2012 und 2013 wurden geleistete Anzahlungen aus den Vorjahren zum Teil wieder rückgezahlt. Da die geleisteten Anzahlungen im Zuge einer Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden sind, stellen sie bei der Rückzahlung keine Einnahmen dar. (...)“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ einerseits Wiederaufnahmebescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2012 und 2013, andererseits darauf basierende Feststellungsbescheide für dieselben Zeiträume. Die genannten Bescheide ergingen per Datum 23.5.2019.

Mit Eingabe vom 28.6.2019 erhob die „***N***“ *X* Immo Handel GmbH & Co KG (im Folgenden kurz „KG“ genannt) **Beschwerde** gegen diese Bescheide.

Darin führte die damalige steuerliche Vertretung der KG wörtlich aus:

„Dem Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28. Mai 2019 sind zusammenfassend die nachstehenden Feststellungen zu entnehmen:

- *Die Außenprüfung „unterstellt... eine Betriebsaufgabe per 31.12.2013 zum Ablauf der im Dezember 2010 getroffenen Vereinbarung“ mit der Begründung, dass „in den Jahren 2005 bis*

2010 (lt Vorprüfung) und von 2011 bis heute keine Liegenschaftserwerbe bzw. -Verkäufe stattgefunden haben und auch kein Anlagevermögen vorhanden“ sei.

- In den Jahren 2012 und 2013 seien „geleistete Anzahlungen aus den Vorjahren zum Teil wieder zurückgezahlt worden. Da die „geleisteten Anzahlungen im Zuge einer Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden“ seien, würden sie „bei der Rückzahlung keine Einnahmen“ darstellen.

Diese beiden Feststellungen sollen eine Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2012 und 2013 rechtfertigen, da „die Kenntnis der in den bezeichneten Feststellungen bzw. in der gesonderten Begründung angeführten Wiederaufnahmetatbestände ... allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt... hätte“.

Zu dieser Argumentation ist Folgendes anzumerken:

Ein von Amts wegen erlassener Bescheid hat gem. § 93 Abs 3 lit a BAO eine Begründung zu enthalten. Die Begründung ist von wesentlicher Bedeutung für das Rechtsstaatsprinzip, da erst durch sie der Bescheid nachvollziehbar und kontrollierbar wird. Sie ist daher für einen effizienten Rechtsschutz von grundlegender Bedeutung, da ein Abgabepflichtiger nicht rätseln soll, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird.

Bei dieser Rechtslage ist den Sachbescheiden zur Frage nach dem unterstellten Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nur zu entnehmen, dass ab dem Jahr „2011 bis heute“ keine Liegenschaftstransaktionen stattgefunden haben.

Aus welchen Gründen bei diesem Sachverhalt eine Betriebsaufgabe gerade im Jahr 2013 (und nicht bspw. 2012 oder in einem späteren Jahr) stattgefunden haben soll, ist in den bekämpften Bescheiden nicht nachvollziehbar dargelegt.

Tatsächlich wird bei dem bloßen Abstellen auf den Ablauf der im Dezember 2010 getroffenen Vereinbarung“ verschwiegen, dass im Dezember 2013 aktenkundigerweise zwei weitere Vereinbarungen von unserer Mandantin (Anm: KG) mit einer Laufzeit bis Dezember 2016 abgeschlossen wurden.

In diesen Vereinbarungen wurde festgehalten, dass es der Vertragspartnerin **|*** Gesellschaft mbH nicht möglich gewesen war, innerhalb der ursprünglich vereinbarten Frist die entsprechenden Immobilien zu liefern. Aufgrund dessen wurde ihr eine „letztmalige Frist bis längstens Dezember 2016 eingeräumt“. Zudem wurde in dieser Vereinbarung festgelegt, dass die Immobilienanzahlung ab 1. Jänner 2014 mit jährlich 2 bis 3 % p.a. zu verzinsen sei.

Unsere Mandantin verfügt somit aufgrund der geleisteten Anzahlungen über Wirtschaftsgüter in Form von auch nach dem 31. Dezember 2013 bestehenden Forderungen. Weder den

bekämpften Bescheiden noch dem Außenprüfungsbericht ist eine dahingehende Feststellung zu entnehmen, dass diese Forderungen zum unterstellten Aufgabestichtag nicht werthaltig waren (bzw. sind). Vielmehr ist aktenkundig, dass eine weitere gegenüber der *****I*** GmbH** bestehende, ebenfalls aus einer geleisteten Anzahlung resultierende Forderung in Höhe € 65.000,00 im Dezember 2013 getilgt wurde.

Nun setzt eine Betriebsaufgabe aber voraus, dass alle Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen „begeben“ oder entnommen wurden. Mit der Betriebsaufgabe muss der Betrieb als solcher zu bestehen aufgehört haben. Hingegen führt das bloße Einstellen der unmittelbaren betrieblichen Tätigkeit oder eine bloß vorübergehende Stilllegung des Betriebs ohne Veräußerung bzw. Entnahme der Wirtschaftsgüter zu keiner Betriebsaufgabe. Selbst im Falle einer Abwicklung einer KG hat die Erfassung eines Veräußerungsgewinns erst in dem Zeitpunkt zu erfolgen, in dem Betrieb der KG die wesentlichen Betriebsgrundlagen entzogen sind.

Ein derartiger Sachverhalt kann im Falle des Vorliegens von aus beabsichtigten Immobilientransaktionen stammenden offenen Forderungen in Höhe von gesamt € 380.000,00 jedenfalls nicht unterstellt werden.

Schon hinsichtlich der (selbst nach Ansicht der Behörde) bloß „unterstellten“ Betriebsaufgabe liegt den bekämpften Bescheiden somit ein Fehlerkalkül zugrunde, dessen Ausmaß jenes einer Rechtswidrigkeit der Sachgrundlagenermittlung erreicht hat.

Gleiches gilt aber auch für die Feststellung über die Einnahmen aus den teilweise zurückgezahlten Anzahlungen. Diesbezüglich wird - wie eingangs dargestellt - nur darauf verwiesen, dass diese Zahlungen „im Zuge einer Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden“ seien und daher keine Betriebseinnahmen darstellen sollen.

Diese Darlegung ist schon deshalb zu verwerfen, weil die das Objekt *****X1***** betreffenden Anzahlungen entgegen der behördlichen Annahme nicht im Rahmen von Vorprüfungen als Betriebsausgaben nicht anerkannt wurden. Die diesbezüglichen Forderungen wurden vielmehr im Dezember 2013 - unbeanstandet von den Vorprüfungen - getilgt.

Zudem ist zu den Feststellungen der Außenprüfung darauf zu verweisen, dass es keinerlei Bindungswirkung gibt, die eine derartige Qualifikation rechtfertigen könnte. Eine Feststellung aus einer abgabenbehördlichen Vorprüfung hindert die Behörde nicht, diese Beurteilung für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Dies muss im konkreten Fall umso mehr gelten, als bereits die einschlägigen Feststellungen der Vorprüfung jeder Nachvollziehbarkeit entbehren. Diese beschränken sich nämlich auf die folgende, nur einen Satz umfassende Darlegung: „Alle Anzahlungen die im Prüfungszeitraum

nicht durch konkrete Immobilienbereitstellungen abgerechnet wurden, werden im Zeitpunkt der Vorauszahlung nicht als Ausgabe anerkannt.

Welche gesetzlichen Bestimmungen diese Beurteilung erlauben sollen, ist den nach der Vorprüfung ergangenen Bescheiden entgegen der im § 93 Abs 3 lit a BAO normierten Begründungspflicht nicht zu entnehmen. Tatsächlich steht diese Beurteilung mit elementaren Gewinnermittlungsnormen im Widerspruch. Es gilt nämlich Folgendes:

Anzahlungen, die nicht für Anlagevermögen geleistet wurden, stellen im Bereich der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs 3 EStG grundsätzlich Betriebsausgaben dar.

Dies zeigt sich schon an der erst mit dem ersten Stabilitätsgesetz 2012 eingeführten Bestimmung über die - auch Anzahlungen betreffende - steuerliche Berücksichtigung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen. Mit dieser Bestimmung wollte der Gesetzgeber nämlich ua. „jene Steuerlücken“ schließen, die „durch gezieltes Ausnützen“ der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs 3 EStG „in der Vergangenheit aufgetreten sind“.

Wird aber selbst vom Gesetzgeber eine im maßgebenden Zeitraum noch gegebene Steuerlücke für in der verfahrensgegenständlichen Form geleistete Anzahlungen attestiert, kann die Abgabenbehörde für ihre anderslautende Beurteilung keine gesetzliche Deckung im EStG finden.

Dementsprechend ist weder in den nach der Vorprüfung erlassenen noch in den nun bekämpften Bescheiden eine Gesetzesstelle genannt, die diese Vorgangsweise rechtfertigen könnte.

Angesichts dessen wurden die nach Abschluss der Vorprüfung erlassenen Bescheide auch bekämpft. Unsere Beschwerde wurde am 26. Juni 2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Eine Beschwerdeentscheidung ist bis dato keine ergangen.

Bezüglich der Beschwerden gegen die Wiederaufnahmsbescheide verweisen wir auf die vorstehenden Darlegungen zur ertragsteuerlichen Würdigung. Da jene Prüfungsfeststellungen zu verwerfen sind, die die Sachbescheide tragen sollen, ergibt sich schon aus diesem Umstand, dass die Wiederaufnahmen der Verfahren zu Unrecht verfügt wurden. In den Wiederaufnahmebescheiden ist folglich kein tauglicher Wiederaufnahmegrund genannt.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 13.12.2021 wurde der Beschwerde der KG gegen den Feststellungsbescheid **2012** stattgegeben und der angefochtene Bescheid (im Sinne der Bescheidlage vor Wiederaufnahme des Verfahrens) abgeändert; die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid **2013** wurden indes mit Beschwerdevorentscheidung vom selben Tag als unbegründet abgewiesen.

In der Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung, datiert mit 10.12.2021, führte die Behörde begründend aus:

„Das geprüfte Unternehmen wurde mit 05.07.2001 gegründet mit dem Unternehmensgegenstand gewerblicher Grundstückshandel.

Im Rahmen der nunmehr durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2012 - 2016 wurden neben den Kapitalkontenentwicklungen auch ein Vermögensstatus zu den einzelnen Stichtagen vorgelegt. Aufgrund dieser nunmehr erstmalig vorgelegten Unterlagen, kam als neue Tatsache zum Vorschein, dass seit 2005 keine Grundstücke mehr angekauft und zuletzt am 22.11.2005 ein Grundstück verkauft wurde. Neu hervorgekommen ist auch, dass sich seither weder im Anlage- noch im Umlaufvermögen Immobilien befinden.

*Im Zuge einer durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2010 wurde festgestellt, dass im Prüfungszeitraum „Anzahlungen“ für Grundstückskäufe an die **|*** Gesellschaft mbH geleistet wurden, ohne dass in der Folge Liegenschaften tatsächlich geliefert wurden. Aus diesem Grund wurden den „Anzahlungen“ die steuerliche Anerkennung versagt. In den Vereinbarungen über Immobilienanzahlungen wurde vereinbart, dass sich der Vertragspartner (**|*** Gesellschaft mbH) verpflichtet bis längstens Dezember 2013 entsprechende Immobilien zu liefern. Da auch bis zum vereinbarten Termin keine Liegenschaften geliefert wurden, kam es im Dezember 2013 zu einer letztmaligen schriftlichen Verlängerung der Verpflichtungserklärung bis zum Dezember 2016. Im Zuge der Außenprüfung ist neu hervorgekommen, dass auch innerhalb der dreijährigen Verlängerungsfrist keine Immobilienankäufe getätigt wurden.*

Nach der Rechtsprechung liegt ein gewerblicher Grundstückshandel dann vor, wenn eine Anzahl bestimmter Objekte angeschafft bzw. errichtet wird, in der Absicht diese in einem engen zeitlichen Zusammenhang zu veräußern. Gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn er planmäßig auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gerichtet ist, bzw. wenn die Anschaffung zum Zwecke der Weiterveräußerung in gleichem Zustand oder nach weiterer Be- oder Verarbeitung erfolgt.

Typisch für den Grundstücks- bzw. Wohnungshandel ist die planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Art und Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens sind geeignete und entscheidende Abgrenzungskriterien zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel. Maßgeblich für die Beurteilung dieser Frage sind die Umstände und das Gesamtbild des Einzelfalles, wobei die besonderen Verhältnisse des Grundstücksmarktes zu berücksichtigen sind. Wird die Absicht nachhaltig Grundstücksumsätze zu tätigen aufgegeben, wandelt sich die Betätigung von einer gewerblichen in eine vermögensverwaltende. Die Änderung einer betrieblichen Tätigkeit in eine außerbetriebliche stellt eine Betriebsaufgabe dar.

Im vorliegenden Fall fehlt es nach Ansicht der Abgabenbehörde der Abgpf. ab 2014 an der Absicht weiterhin einen Grundstückshandel zu betreiben, sodass sich mit Ablauf 2013 die Tätigkeit der Abgpf. von einer betrieblichen in eine vermögensverwaltende gewandelt hat. Die ertragsteuerliche Konsequenz daraus ist die Betriebsaufgabe per 31.12.2013.

*Mag die Ende 2010 getroffene Vereinbarung mit der **|*** Gesellschaft mbH innerhalb von drei Jahren Immobilien zu liefern noch die Absicht zum Ausdruck bringen, den Grundstückshandel weiter betreiben zu wollen, so ist die neuerliche Verlängerung der Vereinbarung mit der **|*** Gesellschaft mbH im Jahr 2013 dazu nicht mehr geeignet. Vereinbarungen über künftige Immobilienankäufe mit der **|*** Gesellschaft mbH bestanden bereits vor 2010 (geleistete Zahlungen in 2006 und 2007). Seit 2006 bis dato war es der **|*** Gesellschaft mbH nicht möglich entsprechende Immobilien zu liefern. Dennoch hat die Abgpf. seit 2006 keinerlei Anstrengungen unternommen um von Dritten Immobilien für ihren Grundstückshandel zu erwerben. Vielmehr hat sie mit Ende 2013 mit der **|*** Gesellschaft mbH, die bis dahin über sieben Jahre nicht in der Lage war auch nur eine einzige Immobilie zu liefern, die Vereinbarung zum Immobilienankauf um weitere drei Jahre verlängert. Aus diesem Verhalten und dem Umstand, dass auch in der Folge keinerlei erkennbare Anstrengungen unternommen wurden Immobilien anzukaufen kann nach Ansicht der Abgabenbehörde keinesfalls auf die Absicht, weiterhin als Grundstückshändlerin tätig zu sein, geschlossen werden. Keine Betriebsaufgabe liegt vor bei einer Betriebsunterbrechung (Ruhe des Betriebes). Von einem ruhenden Betrieb ist zu sprechen, wenn ein Betrieb bzw. die werbende Tätigkeit vorübergehend in der objektiv erkennbaren Absicht eingestellt wird, ihn wieder aufzunehmen (zB bei Saisonbetrieben). Es muss nach den nach außen erkennbaren Umständen wahrscheinlich sein, dass der Betrieb in ähnlicher Weise und in einem relativ kurzen Zeitraum (etwa 3 Jahre) wieder aufgenommen wird, sodass der stillgelegte mit dem wieder aufgenommenen Betrieb ident ist (VwGH 18.12.1997, 96/15/0140). Das Ruhen des Betriebes endet, wenn die betriebliche Tätigkeit wieder aufgenommen wird oder (durch Aufgabe) wenn die wesentlichen Grundlagen veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden. Aufgrund der obigen Ausführungen kann wegen Fehlens einer objektiv erkennbaren Absicht den gewerblichen Grundstückshandel wieder aufzunehmen, ab 2014 auch nicht mehr von einer bloßen Betriebsunterbrechung ausgegangen werden. Abgesehen davon kann im vorliegenden Fall auch nicht mehr von einer bloß vorübergehenden Einstellung der betrieblichen Tätigkeit gesprochen werden.*

Da die Außenprüfung zum Ergebnis kommt, dass nur bis Ende 2013 von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen ist und ab 2014 nur mehr Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt werden, hat ab 2014 eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO zu unterbleiben. Die Feststellungsbescheide für die Jahre 2014 bis 2019 waren daher aufzuheben. Mit der Betriebsaufgabe 2013 endet auch die unternehmerische Tätigkeit der Abgpf., sodass ab dem Veranlagungsjahr 2014 Umsatzsteuer nicht mehr festzusetzen ist. Es wurden daher für die Jahre 2014 bis 2019 Nullbescheide erlassen.

Übergangsverlust

Der Übergangsverlust wurde lt Erklärung angesetzt.

Übergangsgewinn €-11,760,00

Aufgabegewinn

Aufgabegewinn € 159.921,74

	<i>Kapital 31.12.2013</i>	<i>Übergangsverlust</i>	<i>Aufgabegewinn</i>
<i>(...)</i>			
Bf2	<i>€ 25.890,13</i>	<i>€ 1.985,25</i>	<i>€ 27.875,38</i>
Bf1	<i>€ 55.179,47</i>	<i>€ 4.331,48</i>	<i>€ 59.510,95</i>

Tz 2 vorläufige Veranlagung 2013

Da die Höhe der Kapitalkonten der Gesellschafter von den Ergebnissen eines noch nicht beendigten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist, erfolgte die Veranlagung gem. § 200 BAO.

Tz 3 und Tz 4 (...)

Aufgrund der unter Tz.1 getroffenen Feststellungen werden die ergangenen Bescheide betreffend der Kalenderjahre 2014 und folgende aufgehoben. Anstelle dieser Bescheide werden Nichtfeststellungsbescheide erlassen.

Tz. 4 teilweise Stattgabe

In den restlichen Punkten wird der Beschwerde stattgegeben.“

In Bezug auf die bekämpften Wiederaufnahmebescheide ergingen zunächst keine Beschwerdeentscheidungen. Ein Abspruch über die verfahrensrechtlichen Bescheide der Jahre 2012 und 2013 erfolgte in der Folge erst mit Bescheid (BVE) vom 6.5.2022.

Mit Eingabe vom 28.12.2021, also vor Ergehen der Beschwerdeentscheidung betreffend Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich 2012 und 2013, brachten die beiden Kommanditisten *****Bf1***** und *****Bf2**** einen **Vorlageantrag** gegen die Beschwerdeentscheidung betreffend den **Feststellungsbescheid 2012** sowie gegen „*allfällig bereits ergangene oder noch zu ergehende das Jahr 2013 betreffende, die Beschwerden gegen die Bescheide vom 23.5.2019 erledigenden Bescheide*“ ein.

In der besagten Eingabe wird ausgeführt, dass diese als Ergänzung zur Bescheidbeschwerde der KG vom 28.6.2019 zu qualifizieren sei. Die beiden dem Beschwerdeverfahren der KG beigetretenen Kommanditisten beehrten, dass in Bezug auf die beiden Streitjahre überhaupt keine gewerblichen Einkünfte festzusetzen seien. Dies mit der Begründung, dass in den bekämpften Feststellungsbescheiden unrichtigerweise davon ausgegangen werde, dass die KG in den Jahren 2012 und 2013 gewerblich tätig gewesen sei und daher eine Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfolgen habe. Diese Ansicht sei allerdings verfehlt, zumal die KG ihre gewerbliche Tätigkeit „*spätestens bereits vor dem Jahr 2005 eingestellt*“ habe und „*es somit bereits lange vor dem 1.1.2012 zu einer Betriebsausgabe*“ gekommen sei. Diese Ansicht sei aus dem Umstand zu entnehmen, dass die letzte im Eigentum der KG stehende Immobilie bereits vor dem Jahr 2005 verkauft worden sei. Damit stehe fest, dass die KG ab diesem Zeitpunkt weder eine steuerlich anzuerkennende gewerbliche Immobilienhandelstätigkeit noch eine andere betriebliche Tätigkeit ausgeübt habe. Mangels eines in den Jahren 2012 und 2013 bestehenden Gewerbebetriebes bestehe keine gesetzliche Grundlage für die Feststellung von betrieblichen Einkünften, weshalb die Erlassung der Bescheide vom 23.5.2019 unrechtmäßig gewesen sei.

Darüber hinaus sei auch die Wiederaufnahme des Verfahrens unrechtmäßig, da gegenüber den letzten für die Jahre 2012 und 2013 ergangenen Feststellungsbescheiden keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, die zu einer Wiederaufnahme berechtigen würden.

Mit Eingabe vom 12.1.2022 brachte die **KG** einen **Vorlageantrag** betreffend den Feststellungsbescheid 2013 ein und beantragte die Vorlage der Beschwerde vom 28.09.2019 betreffend des „*Wiederaufnahms- und Feststellungsbescheid 2013*“.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 6.5.2022** wurde der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellung der Einkünfte 2012 Folge gegeben; die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellung der Einkünfte 2013 wurde indes als unbegründet abgewiesen.

In der Folge legte das Finanzamt die Beschwerden gegen die beiden Feststellungsbescheide 2012 und 2013 dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor. In seinem **Vorlagebericht** führte der Amtsvertreter zum verfahrensrechtlichen Aspekt aus:

*„Mit BVE vom 6.5.2022 wurde der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend F 2012 stattgegeben und die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend F 2013 abgewiesen. Diese BVE wurde rechtskräftig. Für das Jahr 2012 bedeutet dies, dass sowohl der F-Bescheid 2012 als auch die BVE betreffend F 2012 durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheids betreffend F 2012 (rechtskräftig) aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist und der alte F-Bescheid 2012 vom ***456***.8.2014 wieder aufgelebt ist. Die Beschwerde der Kommanditisten ***Bf1*** und ***Bf2*** gegen den F-Bescheid 2012 wäre daher vom BFG als unzulässig geworden zurückzuweisen.*

*Soweit in den beiden Vorlageanträgen auch die Vorlage der Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend F 2012 und 2013 begehrt wird (ausdrücklich betreffend 2013 im Vorlageantrag der ***N*** KG, unklar im Vorlageantrag der Kommanditisten ***Bf1*** und ***Bf2***), ist zu sagen, dass zum Zeitpunkt der Stellung der beiden Vorlageanträge eine BVE betreffend die Wiederaufnahmebescheide nicht existiert hat (eine solche erging erst am 6.5.2022, s.o.). Da § 260 Abs 2 BAO nicht für Vorlageanträge gilt, sind vor Wirksamkeit der BVE eingebrachte Vorlageanträge wirkungslos (Ritz, Kommentar BAO, 7. Aufl., Rz 27 zu § 260 und Rz 6 zu § 264 mit Judikaturnachweisen).*

Da die vor Ergehen der BVE gestellten Vorlageanträge wirkungslos sind und nach Ergehen der BVE keine Vorlageanträge gestellt wurden, werden die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend F 2012 und F 2013 nicht vorgelegt bzw. kann dahingestellt bleiben, ob diese Beschwerden vom Vorlageantrag der Kommanditisten überhaupt umfasst sind.

Vorgelegt werden daher nur die Beschwerden gegen F 2012 und 2013.“

Zum materiellrechtlichen Aspekt der Beschwerden hielt der Amtsvertreter in seinem **Vorlagebericht** unter „Stellungnahme“ wörtlich fest:

1. Beschwerde der KG gegen den Feststellungsbescheid 2013:

Zunächst wird auf die ausführliche Begründung der BVE vom 10.12.2021 verwiesen, welche vollinhaltlich aufrechterhalten wird.

*Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide 2012 und 2013 sowie die Sachbescheide 2012 bis 2019 wird mit damit begründet, dass eine Betriebsaufgabe zum 31.12.2013 nicht vorliege. Dies deshalb, weil eine Betriebsaufgabe erst dann angenommen werden könne, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder entnommen werden. Zum Betriebsvermögen gehören aber auch jene Forderung, die im Zusammenhang mit dem beabsichtigten Erwerb von Liegenschaften an die **|*** Gesellschaft „geleistet“ worden sei (gemeint wohl: die ... durch eine Anzahlung an die besagte Gesellschaft entstanden ist). Diese Forderung sei zum angenommenen Aufgabestichtag 31.12.2013 aber weder getilgt noch uneinbringlich gewesen, da das zugrundeliegende Rechtsgeschäft bis Dezember 2016 verlängert worden sei. Es sei somit auch noch nach dem 31.12.2013 Betriebsvermögen vorhanden gewesen. Die Annahme einer per 31.12.2013 erfolgten Betriebsaufgabe sei daher zu verwerfen.*

Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

Das Weiterbestehen von Forderungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen hindert eine Betriebsaufgabe in keiner Weise. Im Gegenteil, in praktisch jeder Aufgabebilanz werden Forderungen, Verbindlichkeiten und/oder Rückstellungen ausgewiesen sein. Der spätere

Eingang von Forderungen bzw. die spätere Begleichung von Verbindlichkeiten stellt in der Regel eine bloße Vermögensumschichtung ohne ertragsteuerliche Folgen dar. Nur wenn sich der Wert der Forderungen oder Verbindlichkeiten zwischen Betriebsaufgabe und Eingang/Begleichung ändert, liegen nachträgliche Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben iSd § 32 Abs 1 Z 2 EStG vor (beispielsweise Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen, Verluste aus dem Ausfall von Forderungen, Verminderung oder Nachlass seinerzeit betrieblicher Verbindlichkeiten usw.).

Die Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit iSd § 32 Abs 1 Z 2 EStG setzen begrifflich und logisch voraus, dass vorher eine Betriebsaufgabe/-veräußerung stattgefunden haben muss. Wenn nämlich offene Forderungen und Verbindlichkeiten einer Betriebsaufgabe entgegenstehen würden, dann wären nachträgliche Wertänderungen von Forderungen und Verbindlichkeiten immer betriebliche Einkünfte gem. § 21 bis 23 EStG und der Auffangtatbestand des § 32 Abs 1 Z 2 EStG, der genau diese Wertänderungen erfasst, hätte kein Anwendungsgebiet.

Ob es sich bei der gegenständlichen Forderung nach 2013 – wie von der Bf (Anm: gemeint KG) behauptet – um Betriebsvermögen handelt oder (qua Betriebsaufgabe) um Privatvermögen, kann dahingestellt bleiben. Wenn überhaupt, dann handelt es sich bestenfalls um nachträgliches Betriebsvermögen, welches dem Regime des § 32 EStG unterliegt und einer Betriebsaufgabe nicht entgegensteht, sondern sie voraussetzt.

Abgesehen davon führt die Bf selbst zu Recht aus, dass eine Betriebsaufgabe erst dann angenommen werden kann, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen oder entnommen werden. Die gegenständliche Forderung kann aber wohl nicht ernsthaft als wesentliche Betriebsgrundlage des in Rede stehenden Betriebs „gewerblicher Grundstückshandel“ angesehen werden.

Selbstverständlich hindert auch der Umstand, dass im Jahr 2013 keine (anderen) wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen oder entnommen worden sind, weil keine vorhanden waren, nicht die Annahme einer Betriebsaufgabe. Wenn nämlich mit einer betrieblichen Tätigkeit kein oder kein nennenswertes Betriebsvermögen verbunden ist, stellt bereits die Beendigung der Tätigkeit eine Betriebsaufgabe dar (VwGH 27.11.2014, 2011/15/0101 zu einem GmbH-Geschäftsführer).

Im vorliegenden Fall geht es daher nicht so sehr um den klassischen Fall der Veräußerung oder Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen, sondern um die Frage, wann die Absicht, einen Betrieb fortzuführen, aufgegeben wurde bzw. nicht mehr bestanden hat.

*Das Finanzamt konnte im Hinblick auf die Vereinbarungen mit der **I*** GmbH über die Immobilienanzahlungen bzw. Lieferung von Grundstücken jedenfalls bis 2013 getrost davon ausgehen, dass eine Betriebsfortführungsabsicht vorlag, zumal die Bf in ihren*

*Steuererklärungen auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb meldete und damit die Betriebsfortführungsabsicht gegenüber dem Finanzamt bekundete. Durch die Verlängerung dieser Vereinbarungen bis 2016 in Verbindung mit dem Umstand, dass auch im Verlängerungszeitraum kein Grundstück geliefert wurde, musste das Finanzamt hingegen in freier Beweiswürdigung – auch wenn die Bf weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb meldete – davon ausgehen, dass diese Verlängerung nicht mehr ernst gemeint sein konnte und nur dazu diente, die steuerlichen Konsequenzen einer Betriebsaufgabe hinauszuzögern. Der Zeitpunkt des Wegfalls der Betriebsfortführungsabsicht und damit der Betriebsaufgabe, nämlich der 31.12.2013, ist mit dem Auslaufen der ursprünglichen Vereinbarungen mit der ***I*** GmbH gut begründet und vom Finanzamt daher nicht willkürlich gewählt.*

Da sich die Tätigkeit der Bf (KG) sohin mit Ende 2013 von einer gewerblichen (betrieblichen) in eine vermögensverwaltende (außerbetriebliche) gewandelt hat, liegt zu diesem Zeitpunkt eine Betriebsaufgabe vor.

2. Beschwerde von *Bf1*** sowie ***Bf2** gegen den F-Bescheid für 2013:**

*Vorgebracht wird, dass die ***N*** KG schon in den Jahren 2012 und 2013 nicht mehr gewerblich tätig gewesen sei und es daher schon lange vor 2012 zu einer Betriebsaufgabe gekommen sei, zumal die letzte im Eigentum der KG stehende Immobilie bereits vor dem Jahr 2005 verkauft worden sei. Damit erweist sich dieses Beschwerdevorbringen dem Beschwerdevorbringen der KG als diametral entgegengesetzt.*

*Wie bereits oben ausgeführt kommt es in einem Fall wie diesem (ohne nennenswertes Betriebsvermögen) in erster Linie darauf an, wann die Absicht, den gewerblichen Grundstückshandel fortzuführen, aufgegeben wurde bzw. nicht mehr bestanden hat. Das Finanzamt konnte aufgrund der Vereinbarungen mit der ***I*** GmbH über die Immobilienanzahlungen bzw. die Lieferung von Grundstücken sowie der Erklärung von gewerblichen Einkünften durch die KG bedenkenlos davon ausgehen, dass eine Betriebsfortführungsabsicht jedenfalls bis Ende 2013 vorlag.*

Es gibt keine Regel dafür, wie lange bei unstrittigem langjährigem Bestehen eines gewerblichen Grundstückshandels in der Rechtsform einer KG nach dem Verkauf des letzten Grundstücks noch von einer Absicht einer Betriebsfortführung ausgegangen werden kann, sondern es ist in solchen Fällen eine Einzelfallbeurteilung vorzunehmen. Bei dieser Einzelfallbeurteilung kommt der Deklaration des Abgabepflichtigen naturgemäß überragende Bedeutung zu bzw. kann sich das Finanzamt in seiner Beweiswürdigung selbstverständlich und in erster Linie auf diese Absichtsbekundung stützen, andernfalls wäre es ein Leichtes, das Finanzamt an der Nase herumzuführen, indem man jahrelang Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und plötzlich behauptet, man habe soeben bemerkt, dass eine Betriebsaufgabe leider schon vor zehn Jahren stattgefunden habe.

Der Absichtsbekundung der KG durch ihre Geschäftsführer ist (beweiswürdigend) jedenfalls mehr Gewicht beizumessen als den nachträglichen Behauptungen von mit der Geschäftsführung nicht betrauten Kommanditisten.

Auch die Groß-Bp sah im Rahmen der die Jahre 2005 bis 2010 umfassenden Vorprüfung keinen Anhaltspunkt für eine in ihrem Prüfungszeitraum erfolgte Betriebsaufgabe.

Der Umstand, dass die Anzahlungen nicht für den Erwerb bestimmter Grundstücke geleistet wurden, spielt nur für die Frage der Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe eine Rolle, nicht aber für die Frage der Absicht der Betriebsfortführung.

Es gibt jedenfalls für das Finanzamt keinen Grund zur Annahme, dass die Vorauszahlungen der Jahre 2006 und 2007 von vornherein nicht ernst gemeint waren und seitens der Geschäftsführung der KG schon vor 2013 die feste Absicht bestand, entgegen der Vereinbarung über die Vorauszahlungen nie mehr ein Grundstück zu erwerben.

Es wird daher beantragt, die Beschwerde gegen den F-Bescheid 2013 als unbegründet abzuweisen und die Beschwerde gegen den F-Bescheid 2012 als unzulässig geworden (s.o.) zurückzuweisen.“

In dem zur Vorlage gebrachten Verwaltungsakt befinden sich ua. nachstehende Urkunden:

Vereinbarung Immobilienanzahlung 2006

*****N** KEG und **C*** GmbH vom 19.12.2006** mit folgendem Inhalt:

*„Die **C*** GmbH erhält von der KG eine Immobilien Anzahlung in Höhe von € 350.000.
Die **C*** GmbH verpflichtet sich zur Lieferung einer entsprechenden Immobilie bis
längstens Dezember 2010.
Die Anzahlung wird bis auf weiteres unverzinst zur Verfügung gestellt.“*

Vereinbarung Immobilien Anzahlung 2006

KG und **C* GmbH**

Die **I* Gesellschaft mbH übernimmt diese Vereinbarung mit der
Schuldübernahmeerklärung vom 16.3.2009** (betrifft Prolongation der ursprünglichen
Vereinbarung über eine Anzahlung von € 350.000)

Diese im **Dezember 2010** abgeschlossene Vereinbarung regelt:

*„Die **C*** GmbH/nun **I*** Gesellschaft mbH hat von der KG eine Immobilien Anzahlung
in Höhe von Euro 350.000 erhalten.
Der **C*** GmbH/nun **I*** Gesellschaft mbH war es nicht möglich innerhalb der, per
Vereinbarung vom 19.12.2006 festgelegten Frist eine entsprechende Immobilie zu liefern.
Die **I*** Gesellschaft verpflichtet sich nun zur Lieferung einer entsprechenden Immobilie*

bis längstens Dezember 2013.

Die Anzahlung wird bis auf weiteres unverzinst zur Verfügung gestellt.“

Vereinbarung Immobilienanzahlung 2006

KG und **C* GmbH**

Die **|* Gesellschaft mbH übernimmt diese Vereinbarung mit der**

Schuldübernahmeerklärung vom 16.3.2009 (betrifft eine weitere Prolongation bis 12/2016)

Mit der im „Dezember 2013“ geschlossenen Vereinbarung wurde die Frist für die Lieferung einer Immobilie letztmalig bis längstens Dezember 2016 eingeräumt. Weiters wurde vereinbart, dass die geleistete Anzahlung in Höhe von € 350.000 ab 1.1.2014 mit 2-3 % per anno verzinst werden soll.

Weiters aktenkundig sind nachstehende Vereinbarungen über eine Anzahlung für den Immobilienankauf in Höhe von € 30.000.

Vereinbarung Immobilienanzahlung 2007 vom 13.12.2007

*„Die **C*** GmbH erhält von der KG eine Immobilienanzahlung in Höhe von € 30.000.*

*Die **C*** GmbH verpflichtet sich zur Lieferung einer entsprechenden Immobilie bis längstens Dezember 2010.*

Die Anzahlung wird bis auf weiteres unverzinst zur Verfügung gestellt.

Vereinbarung Immobilienanzahlung 2007

KG und **C* GmbH vom Dezember 2010**

Die **|* Gesellschaft mbH übernimmt diese Vereinbarung mit der**

Schuldübernahmeerklärung vom 16.3.2009 (Prolongation der Anzahlungsvereinbarung bis 12/2013)

*„Die **C*** GmbH/nun **|*** Gesellschaft GmbH hat von der KG eine Immobilienanzahlung in Höhe von € 30.000 erhalten.*

*Der **C*** GmbH/nun **|*** Gesellschaft GmbH war es nicht möglich innerhalb der, der Vereinbarung vom 13. Dezember 2007, festgelegten Frist eine entsprechende Immobilie zu liefern.*

*Die **|*** Gesellschaft GmbH verpflichtet sich nun zur Lieferung einer entsprechenden Immobilie bis längstens Dezember 2013. Die Anzahlung wird bis auf weiteres unverzinst zur Verfügung gestellt.“*

Mit **Vereinbarung aus „Dezember 2013“** wurde die Frist für die Lieferung einer Immobilie letztmalig bis längstens Dezember 2016 prolongiert. Weiters wurde vereinbart, dass die

geleistete Anzahlung in Höhe von Euro 30.000 ab 1.1.2014 mit 2-3 % per anno verzinst werden soll.

Im Zuge **der mündlichen Verhandlung** vor dem Verwaltungsgericht brachte der steuerliche Vertreter der beschwerdeführenden Parteien vor, dass nach der einhelligen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (bspw. VwGH 29.7.2010, 2008/15/0093) ein gewerblicher Grundstückshandel nur dann vorliege, wenn es „wiederholt und planmäßig innerhalb verhältnismäßig kurzer Zeit zum Ankauf und Verkauf von Liegenschaften kommt“. Die letzte Liegenschaftsveräußerung der KG sei bereits 2005 erfolgt. Danach sei es weder zu Liegenschaftsankäufen noch zu -verkäufen gekommen. Auch seien in den Jahren danach keinerlei Bemühungen der KG in Bezug auf eine Tätigkeit als Grundstückshändlerin erkennbar, wiewohl die Geschäftsführer der KG die Kriterien für einen gewerblichen Grundstückshandel sehr wohl gekannt haben mussten.

Auch die in den Jahren 2006 und 2007 erfolgten Anzahlungen an die ***C*** würden keinesfalls die Kriterien der Fremdüblichkeit erfüllen. Diese Anzahlungen stellten vielmehr „Fantasieposten“ dar. Sollten diese überhaupt geleistet worden sein, so würden diese in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wohl als Entnahme zu qualifizieren sein. Überdies sei davon auszugehen, dass mit einer Rückzahlung der Anzahlungen im Falle des Ausbleibens der bedungenen Leistung in keinem Fall zu rechnen gewesen wäre. Daraus folge, dass auch die Prolongation nicht erst gemeint gewesen sei. Die Rechtsansicht der Finanzverwaltung, wonach in den Steuererklärungen betriebliche Einkünfte ausgewiesen seien und damit die Voraussetzungen für eine betriebliche Tätigkeit erfüllt seien, sei unzutreffend. Gegenständlich habe die KG sämtliche Voraussetzungen die für eine gewerbliche Tätigkeit sprechen, nach 2005 nicht mehr erfüllt. So sei diese nach 2005 nicht nur nicht nachhaltig, sondern gar nicht mehr tätig gewesen. Wer keine Geschäfte mache, dem fehle es auch an der Absicht einen Gewinn zu erzielen. Gewinnerzielungsabsicht bedinge, dass Liegenschaften an- und verkauft würden. Auch die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei nicht vorliegend, zumal die Gf der KG nach 2005 überhaupt nicht mehr als Grundstückshändler tätig gewesen seien.

Dem hielt der Amtsvertreter entgegen, dass die dargelegten Kriterien nichts darüber aussagen würden, wann ein Gewerbebetrieb faktisch aufgegeben werde. Der letzte Verkauf eines Grundstückes indiziere nicht zwingend eine Betriebsaufgabe; er verweise in diesem Zusammenhang auf den Begriff des „ruhenden Betriebes“. Im Übrigen, so der Amtsvertreter, beschäftige sich die verwaltungsgerichtliche Judikatur immer wieder mit Fällen, in welchen ein Steuerpflichtiger kein Grundstückshändler sein wollte, das Finanzamt ihn aber zu einem solchen gemacht habe.

Mit dem letzten Grundstücksverkauf sei keine Betriebsaufgabeabsicht dokumentiert. So würden die Abgabe von Steuererklärungen, die gewerbliche Einkünfte ausweisen sowie die Leistungen von Anzahlungen für den Erwerb von Immobilien und die Prolongation der

vereinbarten Leistungsfrist Indizien für die Absicht einer Betriebsfortführung darstellen. Auch die GroßBp habe die Zeiträume 2005 bis 2010 geprüft und keine Anhaltspunkte für eine Betriebsaufgabe bei der KG gefunden. Die von Seiten der KG geleisteten Anzahlungen seien deshalb nicht als Betriebsausgabe anerkannt worden, da diese nicht auf ein konkretes Grundstück gerichtet gewesen seien.

Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass die vom Amtsvertreter angezogene Frist von acht Jahren (2006 bis 2013) für ein „Ruhe“ des Betriebs viel zu lange ausgelegt sei. Wenn die vom Gf der KG getroffene Qualifikation der Einkünfte in den Steuererklärungen objektiv unrichtig sei, dann sei dies nicht sanierbar. Da die in den Jahren 2006 und 2007 getätigten Anzahlungen - wirtschaftlich betrachtet - Entnahmen darstellen würden, komme diesen auch nicht mehr die Qualität von Betriebsvermögen zu.

Der Amtsvertreter verwies auf das zur Gz RV/4100450/2022 ergangene Erkenntnis des BFG, wonach in dem behandelten Fall eine Betriebsaufgabe von außen nicht erkennbar gewesen sei, da die Bf diese der Abgabenbehörde gegenüber nicht erklärt habe. Das Verwaltungsgericht führte in der besagten Entscheidung – diese habe eine andere KG aus demselben Fallkomplex betroffen und sei daher in thematischer Hinsicht mit der hier vorliegenden Causa vergleichbar – zudem aus, dass *„die Verträge von Dezember 2010 auf baldige Grundstückslieferungen bis Dezember 2013 schließen ließen“*.

Im vorliegenden Fall, so der Amtsvertreter, habe die Absicht der Betriebsfortführung nach Ansicht der Behörde jedenfalls bis 2013 bestanden; diese Absicht wirke sich auf die Fristendauer von drei Jahren, die bei einem Ruhen des Betriebes anzuwenden sei, nicht aus.

Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass zwischen der letzten Transaktion und dem vom Finanzamt angenommenen Betriebsaufgabezeitpunkt eine Zeitspanne von acht Jahren liege. Insofern lasse sich der vorliegende Fall mit jenen beim BFG ASt Klagenfurt zur gegenständlichen Thematik anhängigen bzw. bereits entschiedenen Fällen, wo die Zeitspanne zwischen der letzten Immobilientransaktion und dem von der Abgabenbehörde angenommenen Zeitpunkt der Betriebsaufgabe (stets Dezember 2013) lediglich zwei und drei Jahre betragen habe, nicht vergleichen.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens hielt der steuerliche Vertreter fest, dass keine neuen Tatsachen vorliegen würden, die ein Wiederaufnahme rechtfertigten. Der objektive Sachverhalt, nämlich, dass kein Gewerbebetrieb mehr vorgelegen habe, habe sich über die vielen Jahre hindurch von Jahr zu Jahr verdichtet.

Der Amtsvertreter führte aus, dass der Vorlageantrag betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens ohne Rechtswirkung sei, da dieser vor Ergehen der Beschwerdevorentscheidung eingebracht worden sei.

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

A. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Abgabenbehörde gab der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2012 mittels Beschwerdeventscheidung vom 6.5.2022 Folge. Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend das Jahr 2013 wies die Behörde hingegen als unbegründet ab.

Gegen die besagte Beschwerdeventscheidung wurde kein Vorlageantrag eingebracht. Damit erwuchs dieser Bescheid in Rechtskraft.

Der Vorlageantrag der beiden Bf wurde am 28.12.2021, das heißt vor Ergehen der besagten Beschwerdeventscheidung eingebracht.

B. Zum inhaltlichen Aspekt

Die KG wurde im Jahr 2001 errichtet und war als gewerbliche Grundstückshändlerin tätig. Sie ermittelte in den Streitjahren ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Im Zuge der bei der KG **abgeführten Außenprüfung betreffend die Jahre 2005 bis 2010** versagte der Prüfer die steuerliche Anerkennung der von Seiten der KG (damals noch KEG) an die *****C*** GmbH** (ab 2008: ****I*** GmbH**) geleisteten Anzahlungen in Höhe von € 350.000 (2006) und € 30.000 (2007) als Betriebsausgaben. Dies mit der Begründung, dass es zu keinem Zeitpunkt zu einer vereinbarten Lieferung gekommen sei und zudem die abgeschlossenen Vereinbarungen zwischen den sich nahestehenden Vertragsparteien die erforderlichen Kriterien der Fremdüblichkeit in keiner Weise erfüllen würden. Anzumerken ist, dass sowohl bei der *****C*** GmbH** (****I*** GmbH**) als auch bei der KG *****YY**** und *****ZZ***** als Gesellschafter - Geschäftsführer fungierten und diese daher maßgeblichen Einfluss auf den Geschäftsverlauf nehmen konnten.

In Bezug auf die wirtschaftliche Tätigkeit der KG (deren Beschwerde wurde im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zurückgezogen) finden sich im Verwaltungsakt, respektive in den Arbeitsbögen der AP betreffend die Prüfungszeiträume 2005 bis 2010 (AB-Nr. ****123****) und 2012 bis 2016 (AB-Nr. *****456*****) folgende Unterlagen:

Bericht über Immobilientransaktionen in den Zeiträumen 2001 bis 2006

Konkret fanden nachstehende Transaktionen statt:

2001:

Kauf 20% Hausanteil ***H*** 33 ATS 1, 900.000 Teilrückzlg in 2002

Kauf Hausanteil ***W1*** ATS 2,075.000

Kauf Hausanteil ***G1***: ATS 2,900.000

2002:

keine neuen Transaktionen

2003:

Anzlg Immobilienankauf € 230.000

Verkauf ***G1*** € 254.000

2004:

Kauf ***Sch1*** € 280.000 Teilzlg. € 20.000

Kauf 20% Hausanteil ***X1*** ATS 1,900.000 Teilrückzlg 2004

2005:

Verkauf ***Sch1*** € 280.000 Teilzlg 20.000

Verkauf ***W1*** 5 € 286.000 keine Zlg.

2006:

Anzlg Immobilienankauf für 2007 € 350.000

Restzlg für Verkauf ***W1*** € 286.000

Teilzlg für Verkauf ***Sch1*** € 202.157,60

2007:

Anzlg Immobilienankauf für 2008 € 30.000,00

Restzlg. für Verkauf ***Sch1*** € 57.842,40

2008:

Bericht entfällt

2009:

Bericht entfällt

2010:

Bericht entfällt

Auch in den nachfolgenden Jahren wurden keine Immobilientransaktionen von Seiten der KG vorgenommen.

Zum Vermögensstatus der KG in den Jahren 2006 und 2007 ist aus den Unterlagen der Betriebsprüfung zu ersehen:

Vermögensstatus per 31.12.2006

An Anlagevermögen wurde € 0, an Umlaufvermögen (Forderungen gegenüber ***C***, ***F*** KEG, Bankguthaben) € 476.228,21 ausgewiesen. Abzüglich der ausgewiesenen Verbindlichkeiten (€ 242.162,12) ergibt sich ein Saldoüberhang von € 234.066,09.

Vermögensstatus per 31.12.2007

An Anlagevermögen wurde € 0, an Umlaufvermögen € 452.452,21 (darin enthalten Forderungen aus geleisteten Anzahlungen an ***C*** GmbH iHv € 450.000, Forderung gegenüber ***F*** KEG iHv € 2.394,01 und Bankguthaben iHv € 58,20) ausgewiesen, sodass sich nach Abzug der Verbindlichkeiten iHv € 219.321,42 (sonstige Verbindlichkeiten gegenüber ***V*** GmbH 214.069,32, ***C1*** GmbH € 4.059,30 und ***C*** AG € 1.192) ein Saldoüberhang von € 233.130,79 ergibt.

Aus dem **Arbeitsbogen der Bp** gehen in Bezug auf die Jahre **2008 bis 2010** folgende Kennzahlen hervor:

	2008	2009	2010
Einnahmen allgem	1.350,00	1.370,00	403,00
Ausgaben allgem	1.3841,20	1.397,94	407,58
Anlagevermögen	0,00	0,00	0,00
Umlaufvermögen	482.391,72 (davon Forderungen aus Anzlg ***C*** 479.970)	481.356,72 (davon Forderungen aus Anzlg ***C*** 478.962)	480.348,72 (davon Forderungen aus Anzlg ***C*** 477.954)
Verbindlichkeiten	221.021 (davon Verbindlk gg ***V*** GmbH 215.500)	235.571,92 (davon Verbindlk gg ***V*** GmbH 231.000)	246.539,06 (davon Verbindlk gg ***V*** GmbH 240.834)

Aus dem **Arbeitsbogen des Prüfers betreffend AP über die Jahre 2012 bis 2016** geht **nachstehende Aufstellung über den Vermögensstand der KG** jeweils zum Zeitpunkt 31.12. hervor:

	31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016
Anlagevermögen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Umlaufvermögen:					
***F** GmbH	2.394,01	2.394,01	2.394,01	2.394,01	2.394,01
I* GmbH (Immoanzlg.)	470.938,71	405.014,71	414.503,97	413.528,70	411.315,36
Verbindlichkeiten gesamt (***C***, ***V** GmbH, etc.)	255.019,32	196.950,11	263.629,49	259.797,15	255.285,74

Fakt ist, dass die gesetzlichen bzw. gewillkürten Vertreter der KG weder 2005 oder 2013 noch zu einem anderen Zeitpunkt dem Finanzamt gegenüber eine Betriebsaufgabe bekanntgaben. Erklärungen betreffend Gewinnfeststellung nach § 188 BAO wurden stets eingereicht und erließ die Abgabenbehörde folglich entsprechende Feststellungsbescheide.

Tatsache ist, dass sich nach 2005 kein Immobilienvermögen mehr im Eigentum der KG befunden hatte. Die Vermögenswerte bestanden im Wesentlichen aus Forderungen gegenüber der ***C*** GmbH bzw. der **I*** GmbH und zwar aufgrund von erfolgten Anzahlungen an diese Gesellschaften im Zusammenhang mit der Lieferung von nicht näher definierten bzw. konkretisierten Immobilien.

Diese Liefervereinbarungen wurden allerdings zu keinem Zeitpunkt erfüllt. Die ursprünglich bis zum 31.12.2010 terminisierte Lieferfrist wurde in der Folge um weitere drei Jahre, sohin bis zum 31.12.2013, verlängert. Da auch zum Ablauf der verlängerten Frist keine Immobilienlieferung erfolgt war, wurde zwischen den Vertragsparteien eine nochmalige Fristerstreckung um weitere drei Jahre, somit bis zum 31.12.2016, vereinbart. In den im Dezember 2013 abgeschlossenen Prolongationsvereinbarungen wurde erstmals eine Verzinsung der Anzahlung festgelegt.

Wie bereits festgehalten sind im Umlaufvermögen die aus Anzahlungen resultierenden Forderungen aktiviert, die sich in betraglicher Hinsicht über die Jahre hindurch nur unwesentlich veränderten.

An Verbindlichkeiten eingestellt sind solche an nahestehende Unternehmungen (***C***, ***V** GmbH), welche im Wesentlichen aus Darlehensschulden resultieren.

Aus dem Rechenwerk der KG betreffend die Jahre 2006 und 2007 (diese Zeiträume bildeten ebenso Gegenstand einer - in der Folge zurückgezogenen - Beschwerde, welche die vom Finanzamt versagt gebliebene Abzugsfähigkeit von Anzahlungen (€ 350.000 und € 30.000) der Bf an die ***C*** GmbH als Rechtsvorgängerin der **I*** GmbH zum Inhalt hatte) sind

nachstehende Zahlungseingänge zu ersehen:

1. Eingang vom 08.03.2006 iHv € 100.000
2. Eingang vom 23.02.2006 iHv € 142.112,50
3. Eingang vom 14.03.2006 iHv € 43.887,50
4. Eingang vom 30.06.2006 iHv € 202.157,60.

Alle Zahlungseingänge sind Teilzahlungen aus der im Jahre 2005 erfolgten Liegenschaftsveräußerungen. Diese Veräußerungen (Objekte „***Sch1***“ und „***W1***“) stellen die letzten Immobilientransaktionen der KG dar.

Ausgabenseitig wurde die Anzahlung an die ***C*** GmbH vom 19.12.2006 in Höhe von € 350.000 verbucht.

Für 2007 findet sich eine Restzahlung aus einem Liegenschaftsverkauf iHv € 57.842,40 als Zahlungseingang; als Zahlungsausgang scheint die per Datum 13.12.2007 an die ***C*** GmbH geleistete Anzahlung von € 30.000 für die Vornahme eines nicht näher definierten Liegenschaftserwerbes auf.

In dem zur Gz RV/4100311/2018 geführten Beschwerdeverfahren der KG ging es, wie bereits ausgeführt, um die Frage der Abzugsfähigkeit der von Seiten der KG an die ***C*** GmbH geleisteten Anzahlungen von € 350.000 (2006) bzw. € 30.000 (2007). Die Abgabenbehörde versagte die Anerkennung dieser Ausgaben mit der Begründung, dass eine fremdübliche Vertragsgestaltung nicht vorliege (eine solche wäre in Ansehung der personellen Struktur der Gesellschaften in Bezug auf deren Machthaber geboten gewesen) und darüber hinaus die gesamte Konstruktion einzig und allein den Zweck habe, durch willkürliche Zahlungen auf Grundlage fremdunüblicher Vereinbarungen ohne wirtschaftlichen Gehalt, den Anlegern (Kommanditisten) die zuzuweisenden Gewinne zu schmälern. Die gesamte Konstruktion (die ***C*** GmbH räumte der ***V*** GmbH am Tag des Erhaltes der Anzahlung durch die KG ein Darlehen zur Verrechnung ein; diese wiederum stellte der KG ein Verrechnungsdarlehen zur Verfügung, welches bei der KG erfolgsneutral behandelt wurde) habe dazu gedient, Geld im Kreis zu senden.

Im vorliegenden Fall wurde die anhängige Beschwerde in Bezug auf die Jahre 2006 und 2007 wegen der zu einem gleichgelagerten Fall ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur (VwGH ZI Ro 2022/15/0016) zurückgezogen.

2. Beweiswürdigung

Die vom erkennenden Senat vorgenommene Beweiswürdigung gründet sich auf im Verwaltungsakt einliegenden Urkunden, dem schriftlichen Vorbringen der Verfahrensparteien sowie auf die im Zuge der mündlichen Verhandlung erstatteten Vorbringen der beiden Parteienvertreter. Insbesondere lässt sich aus den elektronisch erfassten Arbeitsbögen der Bp

betreffend die Jahre 2005 bis 2010 (ABNr. **123**) sowie hinsichtlich 2012 bis 2016 (ABNr. ***456***) ersehen, dass die letzten tatsächlich durchgeführten Immobilientransaktionen (Verkauf ***Sch1*** und Verkauf ***W1***) allesamt im Jahr 2005 stattfanden. In den Jahren 2006 und 2007 erfolgen im Wesentlichen lediglich die als fremdunüblich qualifizierten Anzahlungen von € 350.000 (2006) bzw. € 30.000 (2007) an die ***C*** GmbH für den Erwerb von nicht näher konkretisierten Immobilien sowie Zahlungseingänge im Zusammenhang mit dem seinerzeitigen Verkauf der Immobilien „***Sch1***“ sowie „***W1***“. Ein operatives Tätigwerden der KG als Immobilienhändlerin (d.s. der An- und Verkauf von Immobilien sowie die Anbahnung von An- und Verkaufsgeschäften der besagten Art) kann demnach nach 2005 nicht mehr festgestellt werden. Aus den Akten ergeben sich keinerlei Hinweise darauf, dass die KG in den Jahren 2006 und folgende in irgendeiner Weise als gewerbliche Unternehmerin nach außen hin (gegenüber fremden Vertragspartnern) in Erscheinung getreten wäre. Dass die KG in all den Jahren hindurch bis zum Streitjahr 2013 und auch darüberhinausgehend in ihrem Rechenwerk Forderungen und Verbindlichkeiten ausgewiesen hatte, stellt kein Indiz für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit dar. Auch bei einer vermögensverwaltenden KG können Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber den Vertragspartnern bestehen. Wesentlich für die Abgrenzung einer gewerblichen Tätigkeit von der einer vermögensverwaltenden ist vielmehr die Art und Weise des Tätigwerdens im Blickwinkel des Tätigkeitsumfanges.

Zum Abschluss der Anzahlungsvereinbarungen in den Jahren 2006 und 2007 hält das Gericht fest: Diese Verträge geben vor, dass eine Absicht der KG bestanden haben soll, innerhalb der vereinbarten Frist („bis längstens Dezember 2010“) Immobilien zu erwerben. Dass durch diese Vereinbarungen ein Immobilienerwerb tatsächlich gewollt war, hält das Gericht für unwahrscheinlich. Diese vertragliche Konstruktion, welche den Erfordernissen der Angehörigenjudikatur in krasser Weise widerspricht, zielt offensichtlich einzig und allein darauf ab, durch die Hingabe der Anzahlungsbeträge Ausgabenpositionen zu schaffen und damit das Ergebnis der KG zu kürzen, um so den Gesellschaftern geminderte Ergebnisse zuweisen zu können. Das Gericht geht in Anlehnung an die erwähnte Vorjudikatur (siehe BFG RV/4100311/2018) beweiswürdigend davon aus, dass es sich dabei um eine reine Scheinkonstruktion ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund handelt. Wären die abgeschlossenen Anzahlungsvereinbarungen (samt Prolongationsverträge) ernst gemeint gewesen, so hätten die Vertragsparteien wesentliche Vertragselemente, wie eine zumindest rudimentäre Beschreibung der zu erwerbenden Immobilien in Bezug auf Art und Lage sowie die Konsequenzen, was denn bei Eintritt einer Leistungsstörung zu geschehen habe, vertraglich festgemacht. Dies alles ist allerdings nicht geschehen, sondern erfolgte nach Ablauf der vereinbarten (Liefer-) Frist (31.12.2010) eine zweimalige Fristerstreckung im Ausmaß von je drei Jahren (insgesamt also sechs Jahre) ohne dass der Schuldnerin (***C*** bzw. **I***) rechtliche Konsequenzen (Mahnungen, Klagen, Vertragsrücktritte, etc.) gedroht hätten bzw. solche von Seiten der KG gesetzt worden wären.

Die letzte gewerbliche Tätigkeit der KG als Immobilienhändlerin fand sonach im Jahre 2005 statt. Auch die belangte Behörde führte in ihrer BVE aus: „Seit 2006 bis dato war es der *****I*** GmbH nicht möglich entsprechende Immobilien zu liefern. Dennoch hat die Abgpfl. seit 2006 keinerlei Anstrengungen unternommen um von Dritten Immobilien für ihren Grundstückshandel zu erwerben**“.

Doch selbst unter der (fiktiven, vom Gericht für die Fallbeurteilung als nicht als relevant qualifizierten) Annahme, dass die hingegebenen Anzahlungen der KG an die ihr nahestehende *****C*** GmbH konkret als steuerlich zwar nicht anzuerkennende, in abstracto aber in qualitativer Hinsicht zur Tätigkeit einer gewerblichen Grundstückshändlerin zählend zu qualifizieren sei**, würde die KG ihre letzte gewerbliche Tätigkeit im Dezember 2007 ausgeübt haben. Wenn man unterstellen würde, dass danach ein Ruhen des Betriebes eingetreten sei (eine solches könne nach einhelliger Judikatur höchstens für eine Zeitspanne von drei Jahren angenommen werden), so würde der Zeitpunkt einer Betriebsaufgabe im Dezember 2010 liegen. Unter den angegebenen Prämissen wäre spätestens ab diesem Zeitpunkt die Tätigkeit der Bf als vermögensverwaltend zu beurteilen.

Nähere Ausführung siehe unter Punkt 3 dieses Erkenntnisses.

3. Rechtliche Beurteilung

1. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung nach § 188 BAO für 2013.

Die Bestimmung des § 260 (2) BAO ordnet an:

„Eine Bescheidbeschwerde darf nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Beschwerdefrist eingebracht wurde“.

Diese Bestimmung gilt allerdings nicht für Vorlageanträge (*Ritz/Koran*, BAO⁸, § 260 Tz 27 und die dort zitierte höchstgerichtliche Judikatur).

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO sind für Vorlageanträge die Bestimmung des § 260 Abs. 1 leg. cit. sinngemäß anzuwenden. Aufgrund dieser Formulierung ist der Umkehrschluss geboten, dass die Anwendbarkeit des § 260 Abs. 2 BAO für Vorlageanträge nicht gilt. Ein Vorlageantrag setzt nämlich unabdingbar eine Beschwerdeentscheidung voraus (VwGH 28.10.1997, 93/14/0146; 8.2.2007, 2006/15/0373; siehe dazu *Ritz/Koran*, BAO, § 264 Tz 8 und die dort zitierte umfangreiche Judikatur).

Im vorliegenden Fall brachten die Bf einen Vorlageantrag im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens für 2013 mit Eingabe vom 28.12.2021 ein. Die KG brachte einen Vorlageantrag gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens mit Eingabe vom 12.1.2022 ein. Die beiden Bf (wie auch die KG) beantragten die Vorlage des Rechtsmittels zu einem Zeitpunkt, zu dem über die Beschwerden gegen den Wiederaufnahmebescheid noch gar nicht

mittels Beschwerdeentscheidung abgesprochen bzw. entschieden worden war. Die Beschwerdeentscheidung erging erst mit Datum 6.5.2022.

Ein Vorlageantrag gegen die am 6.5.2022 ergangenen Beschwerdeentscheidung betreffend die Wiederaufnahmebescheide der Jahre 2012 und 2013 wurde nicht gestellt.

Damit war der Vorlageantrag betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 260 Abs. 2 iVm § 264 Abs. 4 lit. e BAO als unzulässig zurückzuweisen.

2. Zur Feststellung nach § 188 BAO für 2012 (Sachbescheid)

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheid in Bezug auf die Feststellung 2012 wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 6.5.2022 Folge gegeben. Damit wurde in Bezug auf 2012 die Bescheidlage vor Wiederaufnahme des Verfahrens hergestellt und der (ursprünglich ergangene) Feststellungsbescheid vom 19.8.2014 in den Rechtsbestand gehoben.

Durch die Stattgabe der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung 2012 wurde dem bekämpften Sachbescheid die Rechtsgrundlage entzogen und war dieser daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

3. Zur Feststellung nach § 188 BAO für 2013 (Sachbescheid)

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag gegen die am 13.12.2021 ergangene Beschwerdeentscheidung wenden die Bf ein, dass die KG ihre gewerbliche Tätigkeit nicht, wie von der Abgabenbehörde unterstellt, am 31.12.2013 eingestellt habe, sondern bereits „vor dem Jahr 2005“ (Anm.: gemeint wohl 2006). Dies ergebe sich in eindeutiger Weise aus dem Umstand, dass die letzte im Eigentum der KG stehende Immobilie bereits vor dem Jahr 2005 (s. Anm.) verkauft worden sei, wodurch die KG ab diesem Zeitpunkt weder eine steuerlich anzuerkennende gewerbliche Immobilienhandelstätigkeit noch eine andere betriebliche Tätigkeit ausgeübt habe. In Ermangelung eines in den Jahren 2012 und 2013 bestehenden Gewerbebetriebes bestehe keine gesetzliche Grundlage für eine Feststellung von betrieblichen Einkünften. Die Erlassung des Feststellungsbescheides sei damit unrechtmäßig.

Die belangte Behörde wendet ein, dass im gegenständlichen Fall (kein nennenswertes BV vorhanden) es in erster Linie darauf ankomme, wann die Absicht den gewerblichen Grundstückshandel fortzuführen, aufgegeben worden sei, respektive eine solche nicht mehr bestanden habe. Das Finanzamt habe aufgrund der Vereinbarung mit der ***C*** GmbH bzw. **I*** GmbH über die Immobilienanzahlungen bzw. die Lieferung von Grundstücken sowie der Erklärung von gewerblichen Einkünften durch die KG bedenkenlos davon ausgehen können, dass eine Betriebsfortführungsabsicht jedenfalls bis Ende 2013 vorgelegen habe.

Im Rahmen einer anzustellenden Einzelfallbeurteilung komme der Deklaration des Abgabepflichtigen naturgemäß überragende Bedeutung zu. Daraus folge, dass die Behörde bei

ihrer Beweiswürdigung selbstverständlich und in erster Linie sich auf die Absichtsbekundung des Abgabepflichtigen stützen können, da es sonst ein Leichtes wäre, das Finanzamt zu täuschen, indem der Abgabepflichtige jahrelang gewerbliche Einkünfte erkläre, plötzlich aber einwende, dass die Betriebsaufgabe bereits vor vielen Jahren stattgefunden habe.

Im Rahmen der anzustellenden Beweiswürdigung komme der Absichtserklärung des Geschäftsführers der KG weitaus mehr an Gewicht zu als den nachträglichen Behauptungen eines mit der Geschäftsführung nicht betrauten Kommanditisten.

Auch die GroßBp habe im Rahmen einer die Zeiträume 2005 bis 2010 umfassenden Prüfung keine Anhaltspunkte für eine Betriebsaufgabe in Bezug auf die geprüften Zeiträume gesehen.

Für das Finanzamt gäbe es keinen Grund zur Annahme, dass die Vorauszahlungen der Jahre 2006 und 2007 von vornherein nicht ernst gemeint gewesen seien und von Seiten der KG schon vor 2013 nicht mehr die Absicht bestanden hätte - entgegen der Vereinbarung über die Vorauszahlungen (Anzahlungen) - nie mehr ein Grundstück zu erwerben.

Das Gericht hält fest: Grundsätzlich gilt, dass bei einer Betriebsaufgabe der einheitliche Organismus des Betriebes zu bestehen aufhört. Eine Betriebsaufgabe liegt typischerweise dann vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang entweder an verschiedene Erwerber veräußert oder bzw. in das Privatvermögen des bisherigen Inhabers überführt werden (bspw. VwGH 19.9.1995, 91/14/0222).

Ist mit einer betrieblichen Tätigkeit kein oder kein nennenswertes Betriebsvermögen verbunden, stellt bereits die Beendigung der Tätigkeit eine Betriebsaufgabe dar (VwGH 27.11.2014, 2011/15/0101). Zur Annahme einer Betriebsaufgabe bedarf es keiner ausdrücklichen Handlung des Betriebsinhabers. Werden allerdings ausdrückliche Aufgabehandlungen gesetzt, liegt ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang nur dann vor, wenn diese Aufgabehandlungen während eines angemessenen kurzen Zeitraumes gesetzt werden (VwGH 27.8.1991, 90/14/0230). Für die Annahme eines einheitlichen Vorganges muss jedenfalls ein durchgängiges planmäßiges und zügiges Betreiben der Betriebsaufgabe vorliegen, was im Rahmen einer Einzelfallbetrachtung festzustellen ist.

Eine Betriebsaufgabe liegt auch dann vor, wenn eine gewerbliche Tätigkeit auf jenes Ausmaß reduziert wird, dass diese lediglich als vermögensverwaltend zu qualifizieren ist.

Keine Betriebsaufgabe liegt bei einer Betriebsunterbrechung vor („Ruhen des Betriebes“). Von einem „Ruhen“ des Betriebes spricht man, wenn der Betrieb bzw. die werbende Tätigkeit vorübergehend in der objektiv erkennbaren Absicht eingestellt wird, ihn bzw. diese wieder aufzunehmen. Es muss nach den außen erkennbaren Umständen wahrscheinlich sein, dass der Betrieb in ähnlicher Weise und einem relativ kurzen Zeitraum (max. ca. 3 Jahre) wieder aufgenommen wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall ist unstrittig, dass die KG als Grundstückshändlerin zunächst gewerblich tätig war. Strittig ist einzig und allein der Zeitpunkt, ab welchem die Tätigkeit der KG auf eine bloße Vermögensverwaltung abgesunken ist. Fraglich ist zudem, ob und in welcher Weise der Umstand, dass die KG in ihren Steuererklärungen stets (und zwar bis 2019) Einkünfte aus Gewerbebetrieb auswies, bei Beurteilung des Betriebsaufgabezeitpunktes relevant ist.

In seinem Erkenntnis vom 29.11.2006, 2003/13/0065, hatte sich der VwGH mit der Frage auseinandergesetzt, welche Kriterien für die Annahme einer Betriebsaufgabe ausschlaggebend sind, wenn eine KG ihre Tätigkeit dem Finanzamt gegenüber in den Abgabenerklärungen stets als gewerblich (gewerbliche Vermietung) dargestellt hatte, diese sich aber bei näherer Betrachtung als eine vermögensverwaltende Vermietung nach § 28 EStG 1988 erwies. Der VwGH hielt in seiner Entscheidung fest, dass *„die Behandlung einer Tätigkeit in den Abgabenerklärungen und in den Bilanzen durch den Abgabepflichtigen nichts an der tatsächlichen Eigenschaft einer Tätigkeit ändern“* vermag. Demnach ist die (steuerrechtliche) Qualifikation einer Tätigkeit durch den Abgabepflichtigen selbst unerheblich. Wesentlich bei der steuerlichen Beurteilung eines Wirtschaftsgutes (und damit auch die der ausgeübten Tätigkeit) bleibt dessen tatsächliche (objektive) Verwendung. Bei dieser Beurteilung ist ein objektiver Maßstab anzulegen. Ob im vorliegenden Fall eine konkrete Betriebsfortführungsabsicht bzw. ein Fortführungswille der KG auch viele Jahre nach ihrer letzten nach außen hin in Erscheinung tretenden Tätigkeit als gewerbliche Grundstückshändlerin bestanden haben sollte oder nicht, ist nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Wenn, wie im vorliegenden Fall, das Ausmaß der für einen gewerblichen Grundstückshandel typischen Tätigkeiten unterschritten wird bzw. solche Tätigkeiten gar nicht mehr vorliegen, muss hinterfragt werden, ob nicht eine Betriebsunterbrechung vorliegt. Dabei sind die oben angeführten Kriterien (Intention den Betrieb innerhalb eines kurzen Zeitraumes, d.h. von höchstens drei Jahren, in der ursprünglichen Form wiederaufzunehmen) zugrunde zu legen. Eine Erweiterung der durch die Judikatur iZm dem „Ruhe“ eines Betriebes geprägten Frist von etwa drei Jahren auf acht Jahre (2006 bis 2013) erweist sich nach Auffassung des erkennenden Gerichtes jedenfalls als zu extensiv und damit letztlich als unzulässig.

Auf die Frage, ob es eines bewussten Willensaktes (etwa in Form einer nach außen in Erscheinung tretenden bilanzmäßig durchgeführten Entnahme) bedurft hätte, um die Beendigung der (gewerblichen) Tätigkeit zu bewirken, ist der VwGH in seinem obgenannten Erkenntnis ZI 2003/13/0065 explizit gar nicht eingegangen, wiewohl diese Frage von Seiten der Amtspartei (UFS) ausdrücklich releviert worden war. Daraus folgt, dass (subjektive) in den Abgabenerklärungen oder in den Bilanzen zum Ausdruck gebrachte Absichtserklärungen des Abgabepflichtigen bei der Beurteilung der Frage, ob und ab welchem Zeitpunkt die Tätigkeit einer Personengesellschaft auf eine bloße Vermögensverwaltung abgesunken ist, unbeachtlich sind. Wesentlich bleibt vielmehr das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles unter Ansatz eines objektiven Maßstabes (vgl. dazu auch *Lenneis* in UFS Aktuell 2007, 4, Seite 128ff).

In Bezug auf den zitierten vom VwGH behandelten Fall erfolgte die Qualifikation als vermögensverwaltende Vermietung durch das Höchstgericht auch für jene Zeiträume, in welchen die beschwerdeführende KG das Ausmaß ihrer Tätigkeit dem Finanzamt gegenüber stets „aufgebauscht“ dargestellt hatte (bspw. Lieferung von elektrischer Energie an Mieter, etc.) und dieses damit in die Irre leitete, sodass die Behörde zunächst nicht - wie es geboten gewesen wäre - eine akkurate Überprüfung und Beurteilung des konkreten Ausmaßes der Vermietungstätigkeit sowie der erbrachten Nebenleistungen vornahm.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass das Vorliegen einer Betriebsaufgabe und damit des Aufgabezeitpunktes gemäß der verwaltungsgerichtlichen Judikatur nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen ist und nicht anhand der Qualifikation des Abgabepflichtigen in seinen Steuererklärungen. Wenn ein Abgabepflichtiger gegenüber dem Finanzamt stets von einer gewerblichen Tätigkeit in Form eines Grundstückshandels ausgeht, tatsächlich aber ab einem gewissen Zeitpunkt seine Tätigkeit von ihrem Umfang her nur noch als vermögensverwaltend einzustufen ist, so wird dadurch der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (in objektiver Weise) erfüllt. Dieser Zeitpunkt ist anhand objektiver Kriterien auf den Einzelfall bezogen auszumitteln. Ob eine Betriebsfortführungsabsicht durch den Abgabepflichtigen besteht oder nicht, ist anhand der Indizienlage festzustellen. Das Vorliegen einer derartigen Intention erweist sich ausschließlich in Bezug die Frage, ob von einem vorübergehenden Ruhen des Betriebes ausgegangen werden kann oder nicht, von Bedeutung.

Im gegenständlichen Fall orientiert sich der Betriebsaufgabezeitpunkt nach Auffassung des erkennenden Gerichtes an dem Jahr der letzten (ernsthaft gewollten) Immobilientransaktion (2005). Selbst unter der Annahme, dass die beiden geleisteten Anzahlungen aus 2006 und 2007 noch Teil einer betrieblichen Tätigkeit darstellen (wovon das Gericht in Ansehung der zu dieser Thematik ergangenen in Rechtskraft erwachsenen BFG-Judikatur allerdings nicht ausgeht), so wäre unter der Hypothese, dass ein nachfolgendes Ruhen des Betriebes bis zum Ablauf der gesetzten Frist für die Lieferung der Immobilien, für welche Anzahlungen geleistet wurden, eingetreten ist, eine Betriebsaufgabe spätestens am 31.12.2010 anzunehmen. Die Einbeziehung jenes von der Fristerstreckung umfassten Zeitraumes von drei Jahren (1.1.2011 bis 31.12.2013) in die Beurteilung als gewerbliche Tätigkeit erweist sich bei der hier vorliegenden Sachlage als nicht (mehr) vertretbar, zumal in diesen Zeiträumen (wie auch in jenen ab 2006) keinerlei für eine gewerbliche Immobilienhändlerin typischen Tätigkeiten, nämlich die planmäßig wiederkehrende Anschaffung sowie Weiterveräußerung von Grundstücken bzw Immobilien bzw. zumindest eine Anbahnung derselben, erfolgten. Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt nur dann vor, wenn die Veräußerung auf planmäßige Art und Weise erfolgt (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118). Diese ist an der Anzahl der erworbenen und veräußerten Immobilien sowie anhand des Zeitraumes, der den Kauf- und Verkaufsgeschäften zugrunde liegt, festzumachen. Im vorliegenden Fall wurden ab 2006 überhaupt keine derartigen Tätigkeiten mehr ausgeführt. Ob nunmehr im Rechenwerk der KG erhaltene Anzahlungen als Betriebsvermögen ausgewiesen oder Darlehensverbindlichkeiten

als Passivposten über Jahre hindurch stehen gelassen werden, bleibt letztlich für die Beurteilung des Zeitpunktes der Betriebsaufgabe infolge Absinkens des Tätigkeitsumfanges auf ein Ausmaß, das dem einer vermögensverwaltenden Tätigkeit entspricht, unerheblich. Im Übrigen liegen ab 2006 auch die restlichen (gesetzlich vorgegebenen) Kriterien eines Gewerbebetriebes (vgl § 23 Z 1 EStG 1988), nämlich die mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Betätigung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, nicht mehr vor. Das Gericht folgt diesbezüglich der in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Argumentation der steuerlichen Vertretung. Wenn jemand keine (gewerbliche) Tätigkeit als Immobilienhändler mehr ausübt und folglich auch nicht mehr am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, dann fehlt es naturgemäß auch an der Gewinnerzielungsabsicht.

Wie ausgeführt, hatte sich das BFG u.a. in seinem in Rechtskraft erwachsenen Erkenntnis vom 17.3.2024, ****XX****, mit dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bei einer ebenso denselben Fallkomplex zugehörigen KG beschäftigt und darin die Auffassung der Finanzbehörde, wonach als Aufgabezeitpunkt der 31.12.2013 angesehen werden kann, bestätigt. Allerdings ist die diesem Fall zugrunde liegende Sachlage unterschiedlich zu der hier vorliegenden. Sachverhaltsbezogen fand darin die letzte Liegenschaftstransaktion (Liegenschaftsverkauf als eindeutiges Indiz für eine gewerbliche Betätigung) im Dezember 2011 statt. Das Gericht ging bei seiner Entscheidung von einem Ruhen des Gewerbebetriebes in der Zeit von Jänner 2012 bis Dezember 2013 aus. Die KG hatte in diesem Zeitraum keine Liegenschaften, und zwar weder in ihrem Anlage- noch in ihrem Umlaufvermögen besessen. Das BFG stellte in seinem Erkenntnis beweiswürdigend fest, dass die Absicht der KG ab 2014 eine gewerbliche Tätigkeit als Grundstückshändlerin auszuüben, nicht mehr feststellbar sei. Die erfolgte (letztmalige) Prolongierung der Vereinbarung im Dezember 2013 (bis Dezember 2016) wurde nicht als Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit angesehen, zumal von Seiten der KG keinerlei Maßnahmen in Bezug auf die Säumigkeit bzw. den Verzug der Vertragspartnerin (****I**** GmbH) eine entsprechende Immobilie zu liefern, gesetzt worden seien.

Der wesentliche und damit in Bezug auf die rechtliche Beurteilung des Aufgabezeitpunktes ausschlaggebende Unterschied zum gegenständlichen Fall ist letztlich im Umstand zu erblicken, dass die letzte (operative) Tätigkeit der beschwerdeführenden KG als Grundstückshändlerin (Erwerb oder die Veräußerung einer Liegenschaft und damit im Zusammenhang stehende Tätigkeiten) Ende 2011 stattfand, wohingegen im hier zu beurteilenden Fall eine solche bereits im Jahre 2005 erfolgt war.

Aufgrund der vorliegenden Sach- und Beweislage gelangt das Gericht zum Ergebnis, dass die von der belangten Behörde angenommene Betriebsaufgabe nicht per 31.12.2013 stattgefunden hatte, sondern musste eine solche bereits Jahre vorher (frühestens zum 31.12.2005 bzw. unter der Annahme, dass die in den Jahren 2006 und 2007 hingegebenen Anzahlungen als Teil der gewerblichen Tätigkeit zu qualifizieren seien und folglich ein Ruhen des Betriebes stattgefunden habe, spätestens per 31.12.2010) erfolgt sein.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und der bekämpfte Feststellungsbescheid aus dem Rechtsbestand zu nehmen. Weiters war festzuhalten, dass eine Feststellung nach § 188 BAO für 2013 mangels Vorliegens gewerblicher Einkünfte der KG zu unterbleiben hat.

Angemerkt wird, dass die Zustellung dieses Erkenntnisses neben den Parteien des Verfahrens auch an die in den Streitjahren beteiligt gewesenen Gesellschafter der (heute rechtlich nicht mehr existenten) KG bzw. deren Rechtsnachfolger erfolgt.

Begründung nach § 25a Abs. 1 BAO (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.

Die genannten Kriterien für ein ordentliche Revision liegen gegenständlich allesamt nicht vor.

Die Beurteilung des Aufgabzeitpunktes erfolgte in freier Würdigung der vorliegenden Beweise und beruhend auf der zu dieser Thematik ergangenen Judikatur des VwGH.

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. Mai 2026