



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufungen der Bw, vertreten durch Steuerberaterin, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für das Jahr 2003 sowie Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb ab dem Jahr 2003 nach der am 13. Dezember 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16. April 2003 in der Rechtsform einer Kommanditerwerbsgesellschaft mit dem Unternehmensgegenstand Handel mit Immobilien, An- und Verkauf von Immobilien, Verwertung von Immobilien und dem Sitz in G, F-Str, gegründet. Die Komplementärin der Bw, AB, fungiert auch als Komplementärin zweier weiterer an dieser Anschrift mit gleichem Unternehmensgegenstand gegründeter KEG's. Die Einlagen der an der Bw beteiligten Kommanditisten betragen insgesamt 500.000,00 €. Den Gewinn ermittelt die Bw durch Einnahmen- Ausgabenrechnung.

Der Gesellschaftsvertrag sieht vor, dass die Komplementärin an Gewinn und Verlust grundsätzlich nicht teilnimmt, dass aber 100 % der die Kommanditeinlagen überschreitenden

Verluste der Komplementärin zuzuweisen sind. Die Komplementärin verpflichtet sich im Gesellschaftsvertrag, das Gesellschaftsverhältnis bis zum 31. Dezember 2010 aufrecht zu erhalten; danach kann sie das Gesellschaftsverhältnis sowohl als Ganzes als auch hinsichtlich einzelner Gesellschafter aufkündigen; ist die Summe der bereits ausbezahlten Gewinnanteile, Kapitalrückzahlungen und des Abfindungsguthabens mindestens 125 % der Kommanditeinlage, kann sie auch schon früher kündigen.

In der den Kommanditisten anlässlich ihres Beitritts ausgehändigten Informationsbroschüre ist zu den Vorteilen für die Kommanditisten zu lesen, dass Investitionen in wertbeständige Immobilien aus vielerlei Gründen zu den sichersten und wertbeständigsten Sachinvestitionen zählten. Die letzten Jahre hätten gezeigt, dass Investitionen in Immobilien wertbeständiger seien, als Investitionen an der Börse. Nach städtischen Immobilien bestehe große Nachfrage und es werde derzeit von allen Fachleuten eine Preissteigerung vorausgesagt. Immobilien eigneten sich besonders günstig für die zusätzliche Einnahme in der Pension. Die Geschäftsführerin und Komplementärin AB verfüge über mehr als 15 Jahre Erfahrung im Immobilienbereich und werde daher ihr Wissen zum Vorteil der Kommanditisten einsetzen. Bezuglich der steuerlichen Grundlagen hält die Informationsbroschüre u.a. fest, dass die Ausgaben für die zum Weiterverkauf bestimmten Immobilien unmittelbar im Jahr der Anschaffung zur Gänze abzusetzen seien, was in der Anlaufphase Verluste bedinge, die Erlöse würden zeitlich verzögert erwirtschaftet. Weiters bestehe für die Kommanditisten ein siebenjähriger Kündigungsschutz.

Die für das Jahr 2003 eingereichte Einnahmen- Ausgabenrechnung enthält Ausgaben für „Ware, Rohstoffe, Hilfsstoffe“ in Höhe von 540.402,10 € und weist einen Verlust in Höhe von -549.673,52 € aus. Mit Bescheid vom 8. Juli 2004 führte das Finanzamt erklärungsgemäß die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2003 mit den Kommanditisten im Höchstbetrag der bedungenen Einlagen von 500.000,00 € zugewiesenen Verlusten durch.

Im Jahr 2007 wurde bei der Bw eine Außenprüfung abgehalten. Unter Tz 1 des Berichts führt die Prüferin u.a. aus, dass ein Beteiligungsmodell vorliege, bei dem die Beteiligten nach oben begrenzte, bereits im ersten Veranlagungsjahr erfüllte Verlustzusagen erhalten hätten. Im ersten Jahr seien Liegenschaftskäufe genau in dem für eine Verlustzuweisung an die Kommanditisten erforderlichen Ausmaß getätigt worden. Hinweise darauf, dass die Bw einen höheren Gewinn angestrebt hätte, hätten sich im Verlauf der Prüfung nicht ergeben.

In weiterer Folge verfügte das Finanzamt – nachdem eine als Nichtfeststellungsbescheid intendierte Erledigung vom 2. Oktober 2007 keine Rechtswirksamkeit entfaltet hatte - mit Bescheid vom 5. März 2010 hinsichtlich Einkünftefeststellung für das Jahr 2003 die Wiederaufnahme des Verfahrens und sprach mit Bescheid vom gleichen Tag gemäß [§ 92](#)

Abs. 1 lit. b BAO aus, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte ab dem Jahr 2003 zu unterbleiben habe.

In der Begründung des Wiederaufnahmsbescheides führt das Finanzamt aus, dass erst im Rahmen der Prüfung bekannt geworden sei, wie der im Gesellschaftsvertrag und in der Meldung an das Finanzamt als Tätigkeit angegebene Immobilienhandel tatsächlich ausgeübt worden sei. Erst durch die Ermittlungen der Prüferin habe konkretisiert werden können, dass es sich bei der in der Einnahmen- Ausgabenrechnung 2003 ausgewiesenen Position „Waren, Roh- und Hilfsstoffe“ um die Anschaffungskosten von Grundstücken handle:

Ein Objekt in D sei am 16. Dezember 2003 um 51.660,00 € gekauft und am 7. Mai 2004 um 56.826,00 € verkauft worden.

In E, X-Str, sei am 16. Dezember 2003 ein unbebautes Grundstück um 278.460,60 € gekauft worden; es sei geplant gewesen, 2 Doppelwohnhäuser zu errichten; bis dato liege keine neue Baubewilligung vor; entgegen den Angaben der Komplementärin seien, wie anlässlich einer Besichtigung im Jahr 2007 festgestellt, auf dem Grundstück auch keine Werbetafeln angebracht gewesen.

In der F-Straße sei am 17. Dezember 2003 eine Wohnung um 70.000,00 € gekauft und am 28. Oktober 2005 um 76.000,00 € verkauft worden.

Am 22. Dezember 2003 sei ein Objekt in F um 109.010,00 € gekauft worden; der Weiterverkauf an eine Errichtergesellschaft sei geplant.

Erst durch die zu diesen An- und teilweise Verkäufen der Liegenschaften festgestellten Sachverhalte sei die getroffene steuerliche Beurteilung ermöglicht worden. Auch sei dem Finanzamt erst durch die Ermittlungen der Betriebsprüfung bekannt geworden, dass einer der im Firmenbuch eingetragenen Kommanditisten als Treuhänder für eine Reihe von Kommanditisten fungiert habe, und dass, trotz Verlustzuweisung in voller Höhe der bedungenen Einlage, tatsächlich nur 50 % der bedungenen Kommanditeinlage geleistet worden seien. Weiters werde auf die in der Begründung des Bescheides ab 2003 getroffenen Feststellungen verwiesen.

In der Begründung des Bescheides vom 5. März 2010, mit dem festgestellt wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte ab dem Jahr 2003 zu unterbleiben habe, führt das Finanzamt ergänzend aus, dass im ersten Jahr der Geschäftstätigkeit der Bw Liegenschaftskäufe genau im erforderlichen Ausmaß der Verlustzuweisung getätigt worden seien. Dadurch, dass die Pflichteinlage nur im halben Ausmaß geleistet und bis dato nicht eingefordert, die Verluste aber in voller Höhe der bedungenen Pflichteinlage zugewiesen worden seien, habe bereits im ersten Jahr eine Steuergutschrift von 100, also in voller Höhe der Einzahlung, lukriert werden können, weshalb das Risiko für die Kommanditisten gleich Null

gewesen sei. Die von der Bw erworbenen Objekte seien – bei Einbeziehung von Finanzierungsaufwand und Nebenkosten - entweder mit Verlust verkauft oder überhaupt noch keiner konkreten Verwendung zugeführt worden. Aus der Chronologie der Käufe bzw. Verkäufe sei ersichtlich, dass über viele Jahre nicht mit der für einen Gewerbebetrieb sprechenden zielgerichteten unternehmerischen Vorgangsweise agiert worden sei; es seien auch keine neuen Liegenschaften erworben worden. Die Objekte in F und E seien seit 2003 nicht mehr zielstrebig betrieben, bzw. einer anderen Nutzung zugeführt worden. In rechtlicher Hinsicht sei die Betätigung der Bw nicht als Gewerbebetrieb zu beurteilen. Unabdingbare Voraussetzung für die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit sei das Tatbestandselement der Nachhaltigkeit. Im vorliegenden Fall sei von einem Überwiegen der privaten Vermögensverwaltung und nicht von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen, da nicht entsprechend zielstrebig und organisiert agiert worden sei. Es seien bloß zu Beginn der Tätigkeit Objekte angekauft und nach Ausschöpfung der höchstmöglichen Verlustzuweisung bis dato keine weiteren Objekte zugekauft worden. Auch im Rahmen der Außenprüfung sei keine diesbezügliche Absicht bekannt gegeben worden. Innerhalb von nunmehr 6 Jahren seien bloß zwei Wohnungen verkauft worden, was einem gewerblichen Grundstückshandel widerspreche. Die Tätigkeit werde daher nicht im Sinne eines professionellen Werbens in der Öffentlichkeit und strategischen Auftretens am Markt, wie es einem gewerblichen Grundstückshandel eigen sei, ausgeübt. Das objektive Gesamtbild ergebe somit im Rahmen einer mehrjährigen Betrachtung, dass nicht die Verwertung von Vermögen, sondern die Vermögensverwaltung entscheidend im Vordergrund stehe. Es liege daher kein gewerblicher Grundstückshandel, sondern Vermögensverwaltung vor. Einzelne Verkäufe seien im Rahmen der Spekulationsbesteuerung zu erfassen, die aber nicht einheitlich und gesondert festzustellen seien.

In der gegen den Wiederaufnahmsbescheid gerichteten Berufung wendet die Bw ein, dass eine Wiederaufnahme hinsichtlich des Jahres 2003 wegen Verjährungseintritts nicht mehr zulässig sei. Im Jahr 2009 seien keine Verlängerungshandlungen gesetzt worden. Auch seien die abgeleiteten Bescheide der Kommanditisten endgültig ergangen. Mit Ablauf des Jahres 2009 sei damit die Verjährung der abgeleiteten Bescheide eingetreten, womit aus Ermessensüberlegungen eine Wiederaufnahme von Amts wegen zu unterbleiben habe.

In der Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid bringt die Bw vor, dass insgesamt vier Objekte angeschafft worden seien. Zwei habe die Bw in den Jahren 2004 bis 2006 veräußert. Das Grundstück in D sei zeitnah zum Kauf wieder verkauft worden. Die Wohnung in der F-Straße habe auf Grund der Lage (Straßenbahn vor der Tür) über ein Jahr lang nicht verkauft werden können. Es sei mit der Sanierung begonnen worden. Als dann ein Käufer bereit gewesen wäre, einen 6.000,00 € über dem Ankaufspreis liegenden Preis zu bezahlen, sei in

den Verkauf eingewilligt worden. In den Jahren 2004 bis 2006 seien Gewinne von 57.455,64 €, 18.121,25 € und 23.527,34 € erzielt worden. Erst im Jahr 2007 habe, trotz intensiver Bemühungen, kein Objekt verkauft werden können, weshalb sich für dieses Jahr ein Verlust von 18.112,90 € ergeben habe.

Im Jahr 2008 sei eine erste Teilzahlung für das Objekt E in Höhe von 20.000,00 € lukriert und ein Jahresgewinn von 10.199,89 € ausgewiesen worden. Da es dem Käufer nicht gelungen sei, eine Bankfinanzierung zu erhalten, seien ihm die Anzahlung retourniert worden. Es seien zahlreiche Bemühungen, einen Vermarktungspartner zu finden, gestartet worden. Einige dieser Partner hätten Bauverhandlungen mit der Gemeinde geführt und die Projekte in Internet, Inseraten und Bautafeln beworben. Auch seien Anpassungen im Grundbuch (Zusammenlegungen, Vorbereitungen der Parifizierung) gemacht worden. Ein Vermarktungspartner habe auch schon einen Kaufinteressenten gehabt, sei jedoch in Konkurs gegangen. Letztlich habe ein Kooperationspartner dann das Projekt – Bau von 4 Doppelhauseinheiten - erfolgreich zu Ende bringen können. Die Käufer der einzelnen Tops wohnten schon seit ca. einem Jahr in ihren Häusern. Gesamt sei um 300.000,00 €, also mit 21.540,00 € Gewinn, verkauft worden. Ursprünglich wäre ein höherer Gewinn realistisch gewesen. Die Gemeinde E habe aber unvorhersehbarer Weise Grünland umgewidmet und relativ billig verkauft. Erst nach Abverkauf dieser Grundstücke sei ein brauchbarer Verkaufserlös erzielbar gewesen.

Derzeit befindet sich nur mehr das Grundstück in F im Besitz der Bw. Bezuglich der Vermarktung dieses Grundstücks seien Gespräche mit einer Baufirma geführt worden, die jedoch in Konkurs gegangen sei. Danach sei eine Kooperation mit einer anderen Baufirma eingegangen worden, zahlreiche Einreichplanvarianten seien ausgearbeitet und mit dem Bau einer Bodenplatte für die Häuser begonnen worden. Im Frühjahr 2008 sei der Geschäftsführer dieser Firma gestorben und mit ihm das ganze Projekt. Seit geraumer Zeit liege der Gemeinde eine Baueinreichung für den Bau von zwei Doppelhaushälften vor.

Es seien weiters einige neue Objekte für den Ankauf geprüft worden. Auf Grund der aktuell unsicheren Vermarktungssituation sei die Ankaufentscheidung jedoch hinausgeschoben worden. Dies vor allem, weil der Verkauf von Projekten mit Teilung der Grundstücke und gemeinsamer Vermarktung mit einer Fertigteilhausfirma zwar nach wie vor eine hohe Nachfrage haben würde, es die Kaufinteressenten jedoch mehrheitlich nicht schafften, die notwendige Bankfinanzierung zu erhalten. Die Bw setze nachhaltige Bemühungen in punkto Marketing und Veräußerung, sehe ihre Anstrengungen aber durch die restriktiven Finanzierungsbedingungen gehindert. Dass nicht mit der für einen Gewerbebetrieb sprechenden organisierten und zielstrebigen Handlungsweise agiert werde, treffe daher nicht zu.

Über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats übermittelte die Bw einen Kaufvertrag vom Oktober 2008, mit welchem das Grundstück in E um einen Kaufpreis von 300.000,00 € an einen Herrn Z verkauft wurde. Bezuglich des Projekts F führte die Bw aus, dass erste Einreichpläne aus dem Jahr 2006 stammten; es sei mit dem Abbruch des Altobjekts und mit der Bodenplatte begonnen worden. Dann sei der Geschäftsführer der Baufirma leider verstorben, was auch das Ende des Projekts bedeutet habe, weil die „Aufschubfinanzierung“ für das Projekt notleidend und die Haftung einer Partnerfirma schlagend geworden sei. In der Folge sei das Projekt mit einem anderen Partner neu gestartet worden. Die Planung und Einreichung hätten im Jahr 2010 zu einem neuen Bescheid geführt. Derzeit gebe es intensive Vermarktungsbemühungen; der Bau könne erst beginnen, wenn zumindest 2 Einheiten verkauft seien, was leider noch nicht erfolgt sei. Auf Grund der etwas positiveren Stimmung in der regionalen Wirtschaft werde ein erfolgreicher Abschluss der Vermarktung im Frühjahr erwartet.

Zur Frage des unabhängigen Finanzsenats, welche Gewinn- bzw. Renditeerwartungen den Kommanditisten für die von ihnen eingegangenen finanziellen Beteiligungen in Aussicht gestellt worden seien, führte die Bw aus:

„Zum Thema Gewinnprognose wurde den Kommanditisten Folgendes gesagt: Wir versuchen in einem neuen Geschäftsfeld erfolgreich tätig zu sein. Und zwar im Bereich Immobilienhandel. Als Bereiche wurden Grundstücke und Wohnungen definiert. Ziel war günstig einzukaufen und mit möglichst viel Gewinn zu verkaufen. Es wurden keinen konkreten %-Sätze von möglichen Gewinnen genannt oder prognostiziert. Ziel und Motiv sich zu beteiligen war für alle: als Ergänzung zu den im Privatvermögen meist gehaltenen Investmentfonds oder vermieteten „Vorsorgewohnungen“ ein alternatives Investment in Immobilien zu machen und da die meisten unserer Kommanditisten selbst keine Zeit haben sich mit dem Geschäftsfeld Immobilienhandel intensiv zu beschäftigen und auch da für den Einzelnen der Absolutbetrag in ein solches Investment zu groß ist, wurde die Möglichkeit mit einem verhältnismäßig kleinen Betrag an einer Immobilienhandelsgesellschaft beteiligt zu sein angenommen und so kamen die Gesellschaften zutande.“

Weiters teilte die Bw mit, dass zum 31. Dezember 2010 der Gesamtstand der Verrechnungskonten der Kommanditisten -208.735,05 € betrage.

In der am 31. Jänner 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führten die Vertreter der Bw aus, dass die Gesellschaft auf lange Sicht errichtet worden und der Kauf und Verkauf von Grundstücken beabsichtigt gewesen sei; mit den Verkaufserlösen sollten neue Grundstücke angeschafft werden. Die Verwertung der Grundstücke habe sich aber als extrem schwierig erwiesen und länger als beabsichtigt hingezogen, weshalb man auf die Verwertung

der vorhandenen Grundstücke geschaut und vom Ankauf neuer Objekte Abstand genommen habe. Hinsichtlich des Objekts in E habe man, nachdem viele andere Partner nichts zusammengebracht hätten, in der Fa. B-Bau einen entsprechenden Vermarktungspartner gefunden. Die Liegenschaft in F sei mit einer bereits bestehenden Kooperation erworben worden. Der Bauträger sei jedoch in Konkurs gegangen, den Geschäftsführer habe man verhaftet. Der Geschäftsführer des danach gefundenen Vermarktungspartners C-Bau, Herr X, sei verstorben und die Firma in Konkurs gegangen. Die Geschäftsführerin habe sich intensiv bemüht, Vermarktungsunterlagen (Beilagen 1-4 zur Niederschrift) zu erstellen. Die Fa. U sei neuer Vermarktungspartner mit einer derzeitigen Vertragsbindung bis 31. März 2012, es gebe schon einen Baubescheid vom 7. Juni 2010, die Bank habe zugesagt, nach Verkauf eines Hauses ein zweites zwischenzufinanzieren, laut dem zuständigen Makler sollten die Erfolgschancen im Frühjahr 2012 sehr gut stehen. Sowohl beim Objekt in E als auch bei jenem in F seien Vermarktungsprobleme aufgetreten, mit denen die Geschäftsführerin der Bw niemals gerechnet habe; in beiden Fällen habe die Gemeinde Grund umgewidmet und extrem billig verkauft. Weiters bestünden derzeit auch bei den Käufern große Finanzierungsschwierigkeiten, 2007 sei die Finanzierung noch wesentlich leichter gewesen. Im Einvernehmen mit den Kommanditisten sei beabsichtigt, bezüglich des Neuankaufs von Grundstücken bis zur Verbesserung des Preisniveaus weiter zuzuwarten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, 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 hätte kommen können. Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (VwGH 24.2.2011, [2009/15/0161](#)).

Der Feststellungsbescheid, der das wiederaufzunehmende Verfahren abgeschlossen hat, datiert vom 12. August 2004. Zu diesem Zeitpunkt war dem Finanzamt auf Grund der von der Bw eingereichten Einnahmen- Ausgabenrechnung und Einkünftefeststellungserklärung lediglich bekannt, dass die Bw im Jahr 2003 aus einem von ihr erklärten Immobilienhandel

einen Verlust in Höhe von rd. -549.000,00 € erlitten hat, der im Wesentlichen aus Ausgaben für „Waren, Rohstoffe, Hilfsstoffe“ in Höhe von rd. 540.000,00 € resultierte. Allein diese Kenntnis erlaubte dem Finanzamt aber noch keine Beurteilung, ob die von der Bw vorgenommene Einstufung ihrer Betätigung als gewerblich zutreffend war.

Dass erst im Rahmen der Außenprüfung die näheren, vom Finanzamt im angefochtenen Wiederaufnahmsbescheid dargelegten Umstände hinsichtlich der von der Bw ausgeübten Tätigkeit festgestellt wurden, wird in der Berufung nicht in Abrede gestellt. Damit sind aber Tatsachen neu hervorgekommen, deren Kenntnis im abgeschlossenen Verfahren, wie im Folgenden näher begründet wird, zu einem anderen, nämlich dem vom Finanzamt mit dem angefochtenen Nichtfeststellungsbescheid zum Ausdruck gebrachten Ergebnis, dass mangels Vorliegens gewerblicher Einkünfte die Durchführung einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu unterbleiben hat, geführt hätte.

Die Bw bekämpft den Wiederaufnahmsbescheid einzig mit der Begründung, dass eine Wiederaufnahme wegen Verjährungseintritts nicht mehr zulässig sei; auch seien die abgeleiteten Bescheide der Kommanditisten endgültig ergangen. Dem ist zu entgegnen, dass die Bemessungsverjährung nur das Recht zur Festsetzung von Abgaben betrifft, sodass Feststellungsbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsvorschriften erlassen werden können (VwGH 11.11.2008, [2006/13/0187](#)).

Die Frage der Verjährung könnte allenfalls im Rahmen des bei der Verfügung der Wiederaufnahme zu übenden Ermessens insoweit zu berücksichtigen sein, als es gegen die Wiederaufnahme spräche, wenn Folgeänderungen bei allen Beteiligten wegen Eintritts der Verjährung nicht mehr zulässig wären (Ritz, [BAO Kommentar](#)³, § 303 Tz 44). Dass eine solche Konstellation bei den Gesellschaftern der Bw gegeben wäre, wird in der Berufung nicht aufgezeigt. Durch Abfrage der Steuerkonten der Kommanditisten konnte festgestellt werden, dass bei drei von ihnen im Jahr 2010 noch Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2003 erlassen worden sind, weshalb jedenfalls hinsichtlich dieser drei Gesellschafter davon ausgegangen werden kann, dass die Einkommensteuer des Jahres 2003 bei Erlassung des angefochtenen Wiederaufnahmsbescheides noch nicht verjährt war und damit die Voraussetzung, dass Folgeänderungen bei allen Beteiligten wegen Verjährungseintritts nicht mehr zulässig wären, nicht erfüllt ist. Gründe der Verwaltungsökonomie zwingen daher nicht zur Unterlassung einer Bescheiderteilung. Da bei sämtlichen Beteiligten die im Feststellungsverfahren erklärten Verluste (dem am 2. Oktober 2007 nicht wirksam erlassenen Nichtfeststellungsbescheid entsprechend) nicht berücksichtigt wurden, ist auch nicht ersichtlich, dass die Verfügung der Wiederaufnahme berechtigte Interessen der Beteiligten verletzen könnte.

Es spricht daher nichts dagegen, dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

2. Gemäß [§ 23 Z 1 EStG 1988](#) sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb diejenigen Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (VwGH 18.12.2001, [99/15/0155](#)). Die Veräußerung von Grundstücken wird nur dann zum sog. gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH 24.2.2005, [2001/15/0159](#)). Eine umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit spricht für gewerblichen Grundstückshandel (Doralt, EStG¹⁰, § 23 Tz 128).

Umfangreiche Grundstückstransaktionen haben im vorliegenden Fall nicht stattgefunden. Über einen Zeitraum von mittlerweile bereits mehr als acht Jahren hat sich die Betätigung der Bw auf lediglich vier Objekte erstreckt. Sie hat in diesem achtjährigen Zeitraum nicht mehr getan, als drei dieser Grundstücke wieder zu verkaufen, ohne nach den anfänglichen Ankäufen weitere Grundstücke zuzukaufen.

Zwei Objekte wurden zwar ein bis zwei Jahre nach dem Erwerb und damit innerhalb verhältnismäßig kurzer Zeit wieder verkauft. Diese Verkäufe haben aber nach den Feststellungen des Finanzamtes unter Einbeziehung von Finanzierungs- und Nebenkosten einen Verlust erbracht. Wertsteigernde Maßnahmen wurden damit offenkundig nicht ergriffen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass es zu der in der Berufung behaupteten Sanierung der Wohnung in der F-Straße, wie die Prüferin erhoben hat (Bl. 58 Arbeitsbogen), keine Unterlagen gibt.

Die beiden anderen Objekte in E und F wurden seit dem Ankauf nicht zielstrebig betrieben. Das Grundstück in E wurde erst fünf Jahre nach dem Erwerb verkauft, das Grundstück in F wurde mehr als acht Jahre nach dem Erwerb noch immer keiner Verwendung zugeführt. Dass die Bw, wie sie vorgibt, dabei intensive Verkaufsbemühungen gesetzt hätte, ist schon auf Grund der vielen Jahre, die seit dem Ankauf vergangen sind, nicht nachvollziehbar.

Die hinsichtlich des Objekts in E aktenkundigen Unterlagen – vereinzelte Vereinbarungen mit einer jeweils längeren Bindung für die Bw, so eine Vereinbarung über ein Angeld vom 4. September 2004 mit Bindung bis 30. April 2005, ein Optionsvertrag vom 25. Juli 2004 mit einer Optionsfrist bis 30. April 2006, eine Vereinbarung mit einer Baufirma vom 16. Februar 2007, welche die Bw bis 30. Juni 2007 verpflichtete, sowie eine Baubewilligung vom 7. Februar 2006 – lassen nicht erkennen, dass sich die Bw bis zum Verkauf am 21. Oktober 2008 intensiv um eine Verwertung bemüht hätte. Werbetafeln waren, wie die Prüferin anlässlich einer im August 2007 durchgeführten Besichtigung feststellen konnte, entgegen der Behauptung der Bw auf dem Grundstück nicht aufgestellt (Bl. 104 Arbeitsbogen).

Hinsichtlich des Objekts in F hat die Bw, wie sie im Schreiben vom 28. März 2011 vorbringt, erst im Jahr 2006, somit mehr als zwei Jahre nach dem Erwerb, mit Aktivitäten, wie ersten Einreichplänen, begonnen. Ansonsten führt die Bw immer wieder aufgetretene Probleme, die einer Verwertung entgegengestanden wären, ins Treffen, wie den Konkurs einer Baufirma, den Tod des Geschäftsführers einer Baufirma, die Verhaftung des Geschäftsführers einer anderen Baufirma oder den Ausfall von Kaufinteressenten mangels Erhalts einer Bankfinanzierung, dann wieder den Verkauf billiger Grundstücke durch die Gemeinde. Eine mittlerweile mit einem weiteren Vermarktungspartner am 27. April 2010 erwirkte Baubewilligung hat noch immer zu keinem Verkauf der Liegenschaft geführt, erst für das Frühjahr 2012 werde mit Erfolgschancen gerechnet. Nun mag es zwar zutreffen, dass bei der Verwertung von Grundstücken Verzögerungen auftreten. Das erklärt aber zum einen nicht, warum die Bw, die ja vorgibt, gewerblichen Immobilienhandel zu betreiben, erst zwei Jahre nach dem Erwerb erste Verwertungsschritte setzt. Zum anderen zeugt es nicht von einem planmäßigen und zielstrebigen Vorgehen, wenn der Ausfall einzelner potentieller Vermarktungspartner oder Käufer bereits dazu führt, dass auf Jahre hinaus keine Verwertung möglich ist. Dass der Tod des Geschäftsführers der C-Bau im März 2008 zum Ende des Projekts geführt hätte bzw. einer zielstrebigen Verwertung der Liegenschaft durch die Bw entgegengestanden wäre, ist auch deshalb nicht plausibel, weil bereits seit 29. Juni 2006 eine Baubewilligung vorlag und, wie die Bw in der Berufungsverhandlung betonte, im Jahr 2007 für Käufer Finanzierungen noch wesentlich leichter zu erhalten gewesen wären als heute.

Die Bw behauptet zwar weiters, nachhaltige Bemühungen in punkto Marketing unternommen zu haben. Worin diese konkret bestanden haben könnten, ist aber nicht ersichtlich. Ausgaben für Werbung sind in den Einnahmen- Ausgabenrechnungen nicht enthalten. Dass die Bw werbend nach außen in Erscheinung getreten wäre, kann daher nicht nachvollzogen werden. Bei den in der Berufungsverhandlung vorgelegten Vermarktungsunterlagen betreffend die Errichtung von Reihenhäusern in F handelt es sich nicht um von der Bw erstellte Unterlagen, sondern um solche eines Bauunternehmens. Die Bw verfügt ja, worauf in der

Berufungsverhandlung auch hingewiesen wurde, über keine Bauträgerkonzession, sondern sollte Grundstücke an- und verkaufen. Dass sie dabei nach Art eines gewerblichen Grundstückshändlers vorgegangen wäre, ist auch im Hinblick darauf, dass die Liegenschaft in F seit Oktober 2008 den einzigen Gegenstand ihrer Bemühungen bildet und die Bw seither bezüglich deren Verkaufs nicht mehr unternommen hat, als sich seit Mitte 2010 an einen einzigen Vermarktungspartner zu binden, nicht zu erkennen.

Die Einnahmen- Ausgabenrechnungen weisen aber eine jährliche Zinsenbelastung aus, die zugleich die mit Abstand größte Ausgabenposition darstellt. Von 2005 bis 2009 sind die Ausgaben für Zinsen von rd. 13.000,00 € auf rd. 18.800 € jährlich angestiegen. Wenn die Bw vorbringt, sie habe das Grundstück in E mit einem Gewinn von rd. 21.500,00 € (Unterschied zwischen Ankaufs- und Verkaufspreis) verkauft, so vergisst sie, die Refinanzierungskosten in Rechnung zu stellen. Berücksichtigt man die Zinsen, dann war auch dieser Grundstücksverkauf nicht einmal kostendeckend, was sich auch in dem zum 31. Dezember 2010 bestehenden Negativstand der Verrechnungskonten von rd. -209.000,00 € widerspiegelt. Dass die Bw sich einerseits mit vagen Verwertungsbemühungen begnügt, andererseits aber eine hohe jährliche Zinsenbelastung hingenommen und es vor dem Hintergrund dieser Zinsenbelastung auch noch unterlassen hat, das Fremdkapital durch die Einforderung der laut Beitrittserklärung ohne besondere Vereinbarung eines Fälligkeitstages gestundeten Kommanditeinlagen zu reduzieren, lässt ein zielgerichtetes, unternehmerisches Vorgehen ebenfalls nicht erkennen.

Ernsthafte Bemühungen, weitere Grundstücke zu erwerben, sind ebenfalls nicht zu erkennen. Die Bw beteuert zwar, es sei beabsichtigt gewesen, mit den Verkaufserlösen neue Grundstücke anzuschaffen. Mehr als diese Absicht konnte sie jedoch nicht vorbringen. Warum der im Oktober 2008 erzielte Verkaufserlös von 300.000,00 € nicht in weitere Objekte investiert wurde, ist nicht ersichtlich. Dass die Bw bloß zugewartet hat bzw. nunmehr weiterhin bis zu einer Änderung des Preisniveaus zuwarten möchte, entspricht ebenfalls nicht dem Verhalten eines gewerblichen Immobilienhändlers und lässt es wahrscheinlicher erscheinen, dass, im Sinne des noch zu erörternden Beteiligungskonzepts, von Anfang an nicht die Absicht bestanden hat, weitere Grundstücke zu erwerben.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Betätigung der Bw schon auf Grund ihres geringen Umfangs nicht als gewerblich eingestuft werden kann. Das Tätigwerden der Bw hat jenes Ausmaß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, bei weitem nicht überschritten. Eine Betätigung, die sich darauf beschränkt, vier Grundstücke anzukaufen und nachfolgend über einen Zeitraum von mehr als acht Jahren teilweise zu verkaufen, dabei nicht einmal kostendeckende Erlöse zu erzielen, damit offenkundig auch keine wertsteigernden Maßnahmen zu treffen und die vor dem Hintergrund einer hohen

jährlichen Zinsenbelastung jede zielstrebige und planmäßige Vorgehensweise vermissen lässt, entspricht nicht dem Bild, das nach der Verkehrsauffassung einen gewerblichen Grundstückshandel ausmacht.

Das Gesamtbild der für die Beurteilung einer Betätigung als gewerbliche maßgeblichen Verhältnisse (VwGH 24.1.2007, [2003/13/0118](#)) wird ferner durch folgende Umstände geprägt:

Welche Renditeerwartungen den Kommanditisten in Aussicht gestellt wurden, hat die Bw zwar nicht erläutert. Dass die Kommanditisten bereit gewesen wären, Beträge in Höhe mehrerer 10T € zu investieren, ohne konkrete Vorstellungen über die aus ihrem Investment erreichbare Rendite gehabt zu haben, ist aber unwahrscheinlich. Angesichts der allgemein und knapp gehaltenen Ausführungen über Immobilieninvestitionen in der den Kommanditisten ausgehändigte Informationsbroschüre – Investitionen in Immobilien seien sicher und nach städtischen Immobilien bestehe eine große Nachfrage – sowie des ebenfalls wenig konkreten Inhalts dessen, was den Kommanditisten laut Schreiben der Bw vom 3. August 2011 mündlich mitgeteilt wurde – den Kommanditisten sei gesagt worden, dass man versuche, in einem neuen Geschäftsfeld, nämlich dem Immobilienhandel, tätig zu sein, wobei es das Ziel sei, günstig einzukaufen und mit möglichst viel Gewinn wieder zu verkaufen – ist zweifelhaft, dass Renditen aus der Wertsteigerung von Immobilien den Anreiz für das Eingehen der Kommanditbeteiligung gebildet hätten. Der tatsächliche Verlauf, den der vorgebliche Immobilienhandel unter Führung der immerhin über eine fünfzehnjährige Branchenerfahrung verfügenden Komplementärin genommen hat, bestätigt diese Annahme.

Auch wenn die Bw die tatsächlichen Motive für den Beitritt der Kommanditisten im Dunkeln gelassen hat, so ist doch, einerseits angesichts der vagen Aussagen über die Investitionen in Immobilien, andererseits auf Grund der in der Informationsbroschüre enthaltenen Ausführungen zu den steuerlichen Grundlagen – der Gewinn werde gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, die Ausgaben für zum Weiterverkauf bestimmte Immobilien seien bereits im Anschaffungsjahr abzugsfähig, was zu Anlaufverlusten führe, Erlöse würden dagegen zeitlich verzögert erwirtschaftet - deutlich zu erkennen, dass steuerliche Überlegungen den entscheidenden Anreiz für das Eingehen einer Kommanditbeteiligung an der Bw gebildet haben.

Das Grundkonzept des Beteiligungsmodells bestand darin, unter Ausnutzung des bei der von der Bw vorgenommenen Gewinnermittlung durch Einnahmen- Ausgabenrechnung geltenden Abflussprinzips im ersten Jahr Ausgaben aus der Anschaffung von Grundstücken und damit Anlaufverluste zu generieren, die den Kommanditisten vorweg zugewiesen wurden (§ 8 des Gesellschaftsvertrages), wobei der steuerliche Anreiz noch dadurch verstärkt wurde, dass laut Beitrittserklärung 50 % der Einlage gestundet, die Verluste aber im Ausmaß von 100 % der

übernommenen Kommanditeinlage zugewiesen wurden, weshalb sich der Kapitaleinsatz durch den Ausgleich der Verluste mit den positiven Einkünften der Anleger praktisch schon im ersten Jahr der Beteiligung auf null reduzieren konnte. Dass dieser Vorteil Anlass für das Eingehen einer Kommanditbeteiligung war, beweist auch die enge Bindung des Beitritts an den Erwerb von Grundstücken bereits im Beitrittsjahr, weil sich die Bw laut Pkt. IV der Beitrittserklärung verpflichtete, den Beteiligungsbetrag zurück zu überweisen, wenn der Abschluss eines Kaufvertrages über eine Immobilie bis Ende 2003 nicht möglich gewesen wäre. Erlöse aus dem Verkauf der Grundstücke sollten, so der Hinweis in der Informationsbroschüre, demgegenüber nur zeitlich verzögert eintreten. Dass im ersten Jahr Liegenschaftskäufe genau in dem für eine Verlustzuweisung an die Kommanditisten erforderlichen Ausmaß getätigt wurden und die Bw bei der Verwertung der Liegenschaften nicht zielstrebig vorgegangen ist - auch im Verlauf der Außenprüfung (Tz 1 des Berichts) haben sich keine Hinweise darauf ergeben, dass die Bw einen höheren Gewinn angestrebt hätte - steht im Einklang mit diesem Konzept. Die Informationsbroschüre verspricht den Kommanditisten weiters einen siebenjährigen Kündigungsschutz und stellt danach eine Abschichtung von 125 % der Einlage in Aussicht. Wesentlich für die Rendite aus der Beteiligung kann daher nur die durch die Verlustzuweisung im ersten Jahr eingetretene Steuerersparnis bzw. der bis zur Abschichtung eingetretene Steuerstundungseffekt gewesen sein, zumal die Grundstücksverkäufe bislang nicht einmal kostendeckende Einnahmen gebracht haben. Das zögerliche, mit dem planmäßigen Vorgehen eines gewerblichen Immobilienhändlers nicht in Einklang zu bringende Verhalten der Bw bei der Verwertung der Grundstücke findet seine Erklärung in diesem Streben nach einer von der Ausnutzung des steuerlichen Verlustausgleichs und dem Hinausschieben des Zeitpunktes der Besteuerung von Gewinnen bestimmten Rendite; nach sieben Jahren konnte ein – auf drei Jahre und damit tarifbegünstigt besteuert – Abschichtungsgewinn lukriert werden, dem ein Kapitaleinsatz von null gegenübersteht. Auch der Umstand, dass die Komplementärin über zwei weitere KEG's ein gleichartiges Beteiligungsmodell betrieben hat und dabei in gleicher Weise vorgegangen ist bzw. für die Verzögerungen in der Grundstücksverwertung gleichartige Argumente, wie Konurse von Vermarktungspartnern, Todesfälle oder Finanzierungsprobleme potentieller Käufer, vorgebracht wurden, spricht dafür, dass es der Bw nicht darum gegangen ist, Immobilienhandel zu betreiben, sondern steuerliche Vorteile für die Kommanditisten zu lukrieren; so führt die Komplementärin (als Geschäftsführerin einer der beiden anderen KEG's) in einem Schreiben an eine Immobilienfirma vom 7. November 2010 sogar wörtlich aus: „Die gesamte Konstellation – inklusive die Verkaufsmotivation ist bzw. war steuerlicher Natur“. An einer Wertsteigerung oder einer raschen und zielgerichteten Verwertung der Grundstücke oder einem Zukauf weiterer Grundstücke war die Bw sichtlich nicht interessiert.

Die Betätigung der Bw war daher von vornherein nicht auf Wiederholung, sondern darauf angelegt, einmalig zwecks Generierung bei den Kommanditisten steuerlich verwertbarer Verluste Grundstücke anzukaufen und von diesen, um das Entstehen steuerlicher Gewinne hintanzuhalten, bloß fallweise wieder welche zu verkaufen. Auch unter Einbeziehung dieser Umstände bietet sich ein Gesamtbild der Verhältnisse, welches einer Einstufung der von der Bw getätigten Grundstückstransaktionen als gewerblicher Grundstückshandel entgegensteht. Eine solche, auf gelegentliche Veräußerungen bezogene Betätigung erfolgt schon nicht nachhaltig im Sinne des § 23 Z 1 EStG (vgl. Doralt, EStG¹⁰ § 23 Tz 53).

Da die Tätigkeit der Bw aus den dargelegten Gründen keine gewerbliche Tätigkeit darstellt, hat eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu unterbleiben. Ergebnisse aus einzelnen Grundstücksverkäufe sind im Rahmen der Spekulationseinkünfte gemäß § 30 EStG, hinsichtlich derer eine einheitliche und gesonderte Feststellung nicht durchzuführen ist, bei den Einkommensteuerveranlagungen der einzelnen Gesellschafter zu erfassen.

3. Alternativ zu dem unter Punkt 2 Gesagten können die von der Bw erklärten Verluste auch aus folgendem Grund im Jahr 2003 keine steuerliche Berücksichtigung finden:

Die vorliegenden Unterlagen und Informationen sowie der tatsächliche Verlauf der Betätigung lassen, wie oben ausgeführt, auf ein Beteiligungsmodell schließen, bei dem die steuerliche Verlustausgleichsmöglichkeit im ersten Jahr eine entscheidende und Immobilientransaktionen keine bzw. eine untergeordnete Rolle spielten. Nach dem aus der Informationsbroschüre und aus der zögerlichen Vorgangsweise bei der Verwertung der angekauften Objekte, deren steuerliche Motiviertheit die Komplementärin in ihrem Schreiben vom 7. November 2010 zudem einbekannt hat, erschließbaren Gesamtkonzept war daher primäre Zielsetzung die Erzielung eines steuerlichen Vorteils.

Damit fallen die von der Bw im Jahr 2003 erzielten Verluste unter die Bestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988, wonach negative Einkünfte aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften weder ausgleichs- noch vortragsfähig, sondern mit künftigen positiven Einkünften aus dieser Betätigung zu verrechnen sind, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, was insbesondere dann der Fall ist, 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.

Da das Erzielen steuerlicher Vorteile nach dem oben Gesagten beim vorliegenden Beteiligungsmodell jedenfalls im Vordergrund stand, sind weitere Überprüfungen zwar nicht

mehr erforderlich (Doralt,/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 176/8). Dessen ungeachtet zeigt auch der nachfolgend nach dem wahrscheinlichen Modellverlauf – und unter Berücksichtigung der bisher bekannten Jahresergebnisse - angestellte Renditevergleich, dass bei Einbeziehung der steuerlichen Auswirkung des Anfangsverlustes eine Rendite erzielbar ist, die mehr als doppelt so hoch ist, als jene, die sich ohne Berücksichtigung dieses Verlusts ergeben hätte. Der Einlagenzinssatz für Laufzeiten über zwei Jahre lag laut Statistik der OeNB in den Jahren 2003 und 2004 bei rd. 3 %, weshalb die folgende Berechnung zur Berücksichtigung der ungefähren KEST-Belastung mit einem Zinssatz von 2,5 % vorgenommen wird; die Steuern werden auf das Jahr 8 auf- bzw. abgezinst; die Abschichtung wird modellmäßig mit 125 % der geleisteten Einlage ($250.000,00 \times 125\% = 312.500,00$) angenommen:

Steuersatz	50,00%	
Kapitaleinsatz	250.000,00	
Verlustzuweisung 2003	-500.000,00	
Gewinn 2005	15.962,15	
Gewinn 2006	13.527,34	
Verlust 2007	-18.100,67	
Gewinn 2008	10.200,28	
Gewinn 2009	269.688,48	
Abschichtungsgewinn:		
Abschichtungserlös	312.500,00	
Kapitalkonto	-41.277,58	
	271.222,42	
Zinssatz	2,50%	
Dauer	8,00	

1. Ergebnis bei Anwendung des Verlustausgleichsverbotes

Kapitaleinsatz	-250.000,00	
Abschichtungserlös	312.500,00	
Stpfl. Gewinn im Jahr 8	62.500,00	
darauf entfallende ESt (auf 3 Jahre)	-10.416,67	
	-10.162,60	
	-9.914,73	
Rendite	32.006,00	

2. Ergebnis ohne Anwendung des Verlustausgleichsverbotes

Kapitaleinsatz	-250.000,00	
aufgezinste ESt-Ersparnis 2003	297.171,44	
aufgezinste ESt-2005	-9.029,85	
aufgezinste ESt-2006	-7.465,83	
aufgezinste ESt-2007	9.746,22	
aufgezinste ESt-2008	-5.358,33	
aufgezinste ESt-2009	-138.215,35	
Abschichtungserlös	312.500,00	
ESt für Abschichtungsgewinn (auf 3 Jahre)	-45.203,74	
	-44.101,21	
	-43.025,57	
Rendite	77.017,79	

Im Hinblick darauf, dass sich mit dreizehn Kommanditisten eine größere Anzahl von Personen beteiligt hat und diese, was aus der bezahlten Provision zu erschließen ist, von Vermittlern geworben wurden, ist auch von einem allgemeinen Angebot auszugehen.

Auch dieses Ergebnis findet Deckung in den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgründen. Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme nämlich u.a. auf den Umstand gestützt, dass erst durch die Ermittlungen der Außenprüfung bekannt geworden sei, dass tatsächlich nur 50 % der bedungenen Kommanditeinlagen geleistet und die restlichen 50 % - trotz Verlustzuweisung in voller Höhe der bedungenen Einlage – nicht eingefordert worden seien. Dieser Umstand beeinflusst jedoch, wie zuvor dargelegt, wesentlich die Rendite und ist daher geeignet, jedenfalls im Zusammenhang mit den sonstigen Verfahrensergebnissen einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Bemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass die Berufungsinstanz die Wiederaufnahme des Verfahrens zwar nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen darf, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden. Die Berufungsinstanz darf aber die gleichen Umstände (die gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen (VwGH 14.5.1991, [90/14/0262](#)).

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Februar 2012