

TE Vwgh Beschluss 2025/5/7 Ra 2024/15/0012

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 07.05.2025

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §114

B-VG Art18

EStG 1988

VwRallg

1. BAO § 114 heute
2. BAO § 114 gültig ab 25.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
3. BAO § 114 gültig von 13.04.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017
4. BAO § 114 gültig von 26.03.2009 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
5. BAO § 114 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
6. BAO § 114 gültig von 01.01.1962 bis 19.12.2003
1. B-VG Art. 18 heute
2. B-VG Art. 18 gültig ab 01.07.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
3. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
4. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.2002 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
5. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
6. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/1999
7. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1997 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
8. B-VG Art. 18 gültig von 19.12.1945 bis 31.12.1996 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
9. B-VG Art. 18 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter und Richterin, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des G E in I, vertreten durch die Dr. Holzmann Rechtsanwalts GmbH in 6020 Innsbruck, Bürgerstraße 17, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. Dezember 2023, Zl. RV/3100257/2023, betreffend Einkommensteuer 2013, den Beschluss gefasst: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden

Senatspräsident Dr. Bachler und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter und Richterin, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des G E in römisch eins, vertreten durch die Dr. Holzmann Rechtsanwalts GmbH in 6020 Innsbruck, Bürgerstraße 17, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. Dezember 2023, Zl. RV/3100257/2023, betreffend Einkommensteuer 2013, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1

Zur Vorgeschichte wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Mai 2023, Ra 2023/15/0021, verwiesen, mit dem das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 10. Februar 2023, Zl. RV/3100509/2020, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben wurde.

2

Im fortgesetzten Verfahren stellte das Bundesfinanzgericht fest, dass der Revisionswerber in den Jahren 2012 und 2013 Alleingesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der SH GmbH gewesen sei. Im Rahmen seines Einzelbetriebes habe der Revisionswerber ausschließlich Leistungen gegenüber der SH GmbH erbracht. Am 12. Oktober 2012 habe das Girokonto der SH GmbH bei der Bank T einen unbesicherten Negativstand von 524.160,49 € aufgewiesen. Am 12. Oktober 2012 hätten die Bank T und die SH GmbH zu diesem Konto einen Vertrag über einen revolvingenden Kontokorrentkredit mit einem Rahmen von 450.000 € abgeschlossen, für den der Revisionswerber mit Vertrag vom selben Tag die Haftung als Bürge und Zahler übernommen habe. Der Revisionswerber habe bei der Bank zwei unterfertigte Deckungswechsel hinterlegt. Am 8. Oktober 2012 seien zwei Pfandurkunden erstellt worden, mit denen der Revisionswerber Anteile an einer Liegenschaft in K und die Anteile an einer Liegenschaft in G zur Sicherstellung aller Forderungen der Bank T gegenüber der SH GmbH verpfändet habe. Am 22./24. Oktober 2012 hätten die Bank T, die SH GmbH und der Revisionswerber eine Vereinbarung über die Bestellung von Sicherheiten und Abtretung von Projektgewinnen abgeschlossen, die auszugsweise gelautet habe:

„I. Präambel

Die Bank [T] und die [SH] GmbH stehen in einer langjährigen und dauernden Geschäftsverbindung. Mit Kontokorrentkreditvertrag vom 12.10.2012 wurde der [SH] GmbH ein revolvingender Kontokorrentkredit mit einem Rahmen von 450.000 € eingeräumt. Als Sicherheiten wurden die persönliche Haftung von [Revisionswerber] (2 Deckungswechsel) sowie die Erträge aus den Liegenschaftsverkäufen Projekt [K] und [G] sowie die Liegenschaft [...] in [I] vorgesehen. Um die Bank [T] abzusichern und um [Revisionswerber] bei der Finanzierung sowie beim Abverkauf der Projekte [K], [G] und [I] nicht zu behindern, wird folgende Vereinbarung geschlossen.

II. Projekterömisches zwei. Projekte

Projekte im Sinne dieser Vereinbarung sind:

Leibrentenvertrag [I];

Liegenschaftserwerb durch [Revisionswerber] mittels Leibrentenvertrag

Reihenhäuserkauf in [K];

Liegenschaftserwerb durch [Revisionswerber] aus Insolvenzverfahren.

Ziel dieses Ankaufes ist die Sanierung sowie der sofortige Abverkauf der Einheiten.

Wohnungskauf in [G];

Liegenschaftserwerb durch [Revisionswerber] aus Insolvenzverfahren.

Ziel dieses Ankaufes ist die Sanierung sowie der sofortige Abverkauf der Einheiten.

III. Projektverwertung / Projektgewinnrömisches drei. Projektverwertung / Projektgewinn

a)

[Revisionswerber] wird die unter Pkt. a - c angeführten Projekte wirtschaftlich verwerten und abverkaufen. Der Ertrag aus diesen Projekten wird der Bank [T] als Sicherheit abgetreten und die Erlöse dem Konto bei der Bank [T]

gutgebracht. Die Abwicklung erfolgt ausschließlich über den Treuhänder Dr. [H]. Der Treuhänder wird mit der Vertragserrichtung und Treuhandabwicklung sämtlicher Verträge der angeführten Liegenschaften unwiderruflich beauftragt, wobei der Treuhänder verpflichtet ist, keinen Kaufvertrag durch Dritte fertigen zu lassen, dessen Verkaufserlös unter dem kalkulierten (anteiligen) Verkaufspreis gemäß Pkt. 3b (worst-case-szenario) liegt.
(...)

b)
Projektgewinn:

Die Projekte b und c wurden von [Revisionswerber] gemäß den Wertgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing. [EK] vom 28.6.2011 kalkuliert. Daraus ergeben sich nachstehende Werte gemäß Kalkulation (Kalkulationsblätter als integrierender Bestandteil dieser Vereinbarung)

[K]:

(...)

Kalkulierter Gewinn pro m2 494,25 €

Kalkulierter Gewinn gesamte Nutzfläche 245.998,11 €

[G]:

(...)

Kalkulierter Gewinn pro m2 757,60 €

Kalkulierter Gewinn gesamte Nutzfläche 588.268,82 €

(...)

[Revisionswerber] verpfändet und tritt hiermit ausdrücklich und unwiderruflich sämtliche Eingänge laut dieser Vereinbarung auf oben angeführtem Konto bei der Bank [T.] bis zum offen aushaftenden Darlehensbetrag aus dem Darlehensvertrag vom 12.10.2012 samt Zinsen ab.

[I]

Die Liegenschaft xxx, [I], wird vorerst nicht veräußert. ...

IV. Sicherheitenrömisch vier. Sicherheiten

Als weitere Sicherheiten für die im Pkt. 1 angeführte Darlehensforderung der Bank [T] wird für jedes Grundstück eine Pfandurkunde von [Revisionswerber] als Bürge und Zahler unterzeichnet und dem Treuhänder Dr. H in die Verwahrung gegeben.[Revisionswerber] tritt jedenfalls die Differenz zwischen Einstandspreis und Verkaufspreis, sohin den kalkulierten Gewinn bzw. Erlös, jeweils gemäß Pkt. 3b, als Bürge und Zahler an die Bank [T] ab ...“

3

In den der Vereinbarung beigelegten Kalkulationsblättern seien jeweils den Summen der kalkulierten Verkaufserlöse die Summen der Ausgaben (Kaufpreise samt Nebenkosten sowie Umbau- und Sanierungskosten beim Projekt G auch Kreditzinsen von 21.850 €) gegenübergestellt und daraus mögliche Gewinne von 566.413 € (G) und 246.000 € (K) errechnet worden. Die Kalkulationsblätter enthielten sodann (in die Grundsatzvereinbarung nicht übernommene) Abzüge mit der Bezeichnung „SH GmbH inkl. MwSt“ von 339.847,80 € (G) und 147.600 € (K), sodass für den Revisionswerber kalkulierte Gewinne von 226.565,20 € (G) und 98.400 € (K) verbleiben sollten.

4

Mit Leibrentenvertrag vom 6. September 2012 habe der Revisionswerber von R dessen Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in I, verbunden mit dem Wohnungseigentum an einem Haus und einer Garage übernommen. Als Gegenleistung habe sich der Revisionswerber zu einer Anzahlung von 50.000 € sowie zur Leistung einer monatlichen Leibrente auf Lebenszeit des Verkäufers verpflichtet. Mit Vertrag vom 6. Juni 2014 habe der Revisionswerber diese Miteigentumsanteile veräußert.Mit Leibrentenvertrag vom 6. September 2012 habe der Revisionswerber von R dessen Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in römisch eins, verbunden mit dem Wohnungseigentum an einem Haus und einer Garage übernommen. Als Gegenleistung habe sich der Revisionswerber zu einer Anzahlung von 50.000 € sowie zur Leistung einer monatlichen Leibrente auf Lebenszeit des Verkäufers verpflichtet. Mit Vertrag vom 6. Juni 2014 habe

der Revisionswerber diese Miteigentumsanteile veräußert.

5

Mit Kaufvertrag vom 19./22. Oktober 2012 habe der Revisionswerber aus der Konkursmasse der A-GmbH deren Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft in G, verbunden mit dem Wohnungseigentum an neun Wohnungen und elf Autoabstellplätzen um einen Kaufpreis von 350.000 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer und zuzüglich Nebenkosten erworben. Mit weiterem Kaufvertrag vom 19./22. Oktober 2012 habe der Revisionswerber aus der Konkursmasse der A-GmbH deren Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft in K, verbunden mit dem Wohnungseigentum an fünf Reihenhäusern und Autoabstellplätzen, um einen Kaufpreis von 850.000 € (zuzüglich Nebenkosten) erworben. In den beiden Kaufverträgen sei auf den jeweils anderen Vertrag verwiesen und festgehalten worden, dass die Rechtsgeschäfte eine untrennbare Einheit bilden würden. Die konkursgerichtliche Genehmigung der Verträge sei am 18. Februar 2013 erfolgt. Mit Kaufvertrag vom 12. September 2013 habe der Revisionswerber die Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in G, verkauft. Der vertraglich vereinbarte Verkaufspreis habe 1,200.000 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer betragen. Die Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in K seien in den Jahren 2015, 2016 und 2018 an fünf verschiedene Käufer veräußert worden. Den Kaufpreis für die fünf Reihenhäuser (samt Garagen und Autoabstellplätzen) in K habe der Revisionswerber mit einem Abstattungskredit der Bank K finanziert. Die Bank T habe dem Revisionswerber einen Kredit eingeräumt, der ihm am 17. Dezember 2012 mit einem Betrag von 435.000 € auf seinem Girokonto zugezählt worden sei. Damit sei der Kauf der neun Eigentumswohnungen und elf Autoabstellplätze in G finanziert worden.

6

Am 31. Dezember 2012 habe die SH GmbH dem Revisionswerber einen Betrag von 125.000 € netto (150.000 € brutto) in Rechnung gestellt, die gelautet habe: „Erste Teilrechnung, Provision Vermittlung Projekt [G] lt. Vereinbarung: 125.000 €, Mehrwertsteuer 20 % 25.000 €“. Am 7. November 2013 habe die SH GmbH dem Revisionswerber einen Betrag von 250.000 € netto (300.000 € brutto) in Rechnung gestellt mit dem Titel: „Schlussrechnung, Provision [G], Vermittlung, Aufbereitung und Verkaufsunterstützung lt. Vereinbarung: 250.000 €. Mehrwertsteuer 20 % 50.000 €.“ Auf beiden Rechnungen sei als „Sachbearbeiter“ der Revisionswerber angeführt worden.

7

Ein Gesellschaftsverhältnis (gemeint: eine GesBR) zwischen dem Revisionswerber und der SH GmbH habe nicht bestanden; ebenso wenig sei zwischen dem Revisionswerber und der SH GmbH eine Vereinbarung über die Teilung des Gewinns aus dem Projekt G/K getroffen worden. Mit Beschluss des Landesgerichtes vom Mai 2020 sei über das Vermögen der SH GmbH der Konkurs eröffnet worden.

8

Beweiswürdigend führte das Bundesfinanzgericht aus, der Revisionswerber habe die Objekte K und G aus der Konkursmasse der A-GmbH nur „im Paket“ erwerben können. Die Bank K habe den Kaufpreis von 850.000 € für die Liegenschaftsanteile in K mit einem Abstattungskredit finanziert, die Finanzierung des Objektes G aber nicht übernehmen wollen. Die Bank T habe schließlich über eine Umwegkonstruktion die Finanzierung übernommen. Der Geschäftsleiter der Bank T habe zur Frage, wer letztendlich der „inoffizielle Kreditnehmer“ der Bank gewesen sei, damit beantwortet, dass die SH GmbH und der Revisionswerber „ineinander verschachtelt“ seien und beide klagbar gewesen wären.

9

Beim Erörterungsgespräch vor dem Bundesfinanzgericht habe der Revisionswerber angegeben, Kreditnehmerin der Bank T sei die SH GmbH gewesen, auch wenn der Darlehensbetrag direkt dem Revisionswerber (auf dessen Girokonto) überwiesen worden sei. Nach Aussage des ehemaligen Teamleiters beim Finanzamt, habe der Revisionswerber schon während der Außenprüfung vorgebracht, dass die SH GmbH das Projekt G bei der Bank T finanziert habe; diesbezüglich sei aber nie ein konkreter Nachweis erbracht worden. Der Revisionswerber habe diese Finanzierung von Anfang an als Argument dafür ins Treffen geführt, dass der Gewinn aus dem Projekt G auf ihn selbst und die SH GmbH aufgeteilt werden solle. Im Aufhebungsantrag vom 16. November 2017 sei ausgeführt worden, Basis für die (behauptete) Gewinnaufteilung sei „die Grundsatzvereinbarung mit der Bank in Verbindung mit der Finanzierung über den Kredit der SH GmbH und der Abwicklung des Gesamtprojektes durch den ... (Revisionswerber) ... gewesen“. Laut der vom Revisionswerber an das Bundesfinanzgericht erstatteten Vorhaltsbeantwortung vom 4. August 2019 hätte die Vereinbarung zwischen ihm und der SH GmbH hingegen dahin gelautet, dass der Revisionswerber die Finanzierung aufstelle, während Aufbereitung, Aqise eines Käufers, Sanierung und Bewerbung durch die GmbH erfolgt sei.

10

Tatsächlich sei der Kaufpreis für das Objekt G mit einem Kontokorrentkredit der Bank T vom 17. Dezember 2012 finanziert worden. Mit dem Kontokorrentrahmenvertrag vom 12. Oktober 2012 sei das betriebliche Girokonto der GmbH (mit einem Negativstand von rund 520.000 €) formal in einen Kontokorrentkredit gekleidet worden, ohne dass es zu einer (weiteren) Auszahlung seitens der Bank gekommen wäre. Im Verfahren betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 4. Mai 2017 seien seitens der Bank T zwei (jeweils an den Revisionswerber adressierte) einander widersprechende Bestätigungen ausgestellt worden. Mit Schreiben vom 4. Dezember 2017 (ausgehändigt an Steuerberater S) habe die Bank T bestätigt, „dass Ihnen das Darlehen“ am 17. Dezember 2012 vereinbarungsgemäß zugezählt worden sei. Mit Schreiben vom 14. Dezember 2017 habe die Bank T bestätigt, „dass Ihnen der Darlehensbetrag der SH GmbH“ am 17. Dezember 2012 vereinbarungsgemäß zugezählt worden sei. Ein von der SH GmbH aufgenommenes Darlehen zur Finanzierung des Projektes G sei damit nicht erwiesen. Auch in der Bilanz der SH GmbH zum 31. Dezember 2012 scheine keine Darlehensschuld gegenüber der Bank T betreffend das Projekt G auf.

11

Die an den Geschäftsleiter der Bank T in der Aufforderung zur schriftlichen Zeugenaussage gerichtete Frage, ob die SH GmbH für die Finanzierung des Projektes G gegenüber der Bank T eine Haftung übernommen habe (gegebenenfalls wann und in welcher Form), sei mit „ja“ beantwortet worden; der Revisionswerber und die SH GmbH hätten „im Innenverhältnis zur ungeteilten Hand die volle Haftung getragen“. Als zusätzliche Haftung sei eine erstrangige Eintragung im Grundbuch im Betrag von 800.000 € durchgeführt worden. In der Grundsatzvereinbarung seien beide - also die SH GmbH und der Revisionswerber - „drin“ gewesen.

12

Eine zivilrechtliche Haftung der SH GmbH gegenüber der Bank T aus der Finanzierung des Projektes G ergebe sich daraus nicht. Das (verbücherte) Pfandrecht im Höchstbetrag von 800.000 € würde ausschließlich eine (Sach-)Haftung des Revisionswerbers als Eigentümer der Liegenschaftsanteile G (für eigene Schulden wie auch für Geschäftsschulden der GmbH), jedoch keine Haftung der SH GmbH begründen. Auf Grund des mit der Bank T geschlossenen Bürgschaftsvertrages habe zudem eine persönliche Haftung - wiederum nur des Revisionswerbers - für den von der Bank T gewährten Kredit bestanden. In der Grundsatzvereinbarung vom 22. Oktober 2012 seien Sicherheitsleistungen des Revisionswerbers für den betrieblichen Kontokorrentkredit der SH GmbH geregelt worden. Eine Haftung der SH GmbH für Kreditschulden des Revisionswerbers seien in diesem Regelwerk hingegen nicht vereinbart worden. Belegmäßig nachgewiesen sei, dass der Kredit der Bank T zur Finanzierung des Projektes G im Dezember 2012 auf das Girokonto des Revisionswerbers ausbezahlt worden sei. Eine Haftung der SH GmbH für diesen Kredit habe das Beweisverfahren nicht ergeben. In diesem Zusammenhang seien die Ausführungen des Revisionswerbers in seiner Stellungnahme an den Prüfer GL zu einem Besprechungsprotokoll des Finanzamts vom 11. September 2013 zu erwähnen: Danach habe die SH GmbH laut Businessplan Consultingaufträge übernehmen und daraus Umsätze erzielen sollen. Hierzu sei geplant gewesen, von Banken Liegenschaften anzukaufen. Eine Finanzierung über die SH GmbH sei nicht möglich gewesen, da deren wirtschaftliche Situation ständig angespannt gewesen sei und Liquiditätsengpässe vorgeherrscht hätten. Aus diesem Grund habe der Revisionswerber die Liegenschaften in seinem Namen angekauft und finanziert. Auch habe der Revisionswerber immer wieder Einzahlungen geleistet, um die Liquidität der GmbH sicherzustellen.

13

Die beiden Rechnungen der SH GmbH an den Revisionswerber vom 31. Dezember 2012 und vom 7. November 2013 stellten nach Form und Inhalt eine Verrechnung von Leistungen dar, die von der SH GmbH an den Revisionswerber erbracht worden seien. Die SH GmbH habe die Nettobeträge als Erträge aus betrieblichen Leistungen verbucht und die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt. Der Revisionswerber habe die Vorsteuer beim Finanzamt geltend gemacht. Der Revisionswerber bringe dazu vor, mit den beiden Rechnungen sei eine Gewinnaufteilung zwischen ihm und der SH GmbH auf Basis der Grundsatzvereinbarung vom 22. Oktober 2012 erfolgt. In dem Gewinnberechnungsblatt („Berechnung des Gewinnbeteiligungsmodells“) betreffend das Projekt G sei für den Revisionswerber der „Gewinn Projektende“ mit 294.337 € ausgewiesen worden; dabei seien dem Verkaufserlös (von 1.200.000 €) Aufwendungen (inkl. Bankzinsen) von 455.663 € sowie eine „Provision SH GmbH“ von 450.000 € gegenübergestellt worden. Die beiden Rechnungen vom 31. Dezember 2012 und 7. November 2013, in denen Provisionen der SH GmbH „laut Vereinbarung“ abgerechnet worden seien, könnten nicht als Gewinnaufteilung verstanden werden. Selbst wenn mit der in den

Rechnungen angeführten „Vereinbarung“ die Grundsatzvereinbarung vom 22. Oktober 2012 gemeint sein solle, sei damit keine „Gewinnaufteilung“ dargetan, weil der Vertrag vom 22. Oktober 2012 keine solche Vereinbarung enthalte. Der Ausweis von Umsatzsteuer in den beiden Rechnungen schließe es schlichtweg aus, dass die SH GmbH (als Rechnungslegerin) gegenüber dem Revisionswerber (als Rechnungsempfänger) einen Gewinnanteil geltend gemacht habe.

14

Eine Gewinnverteilung hätte das Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses zwischen dem Revisionswerber und der SH GmbH vorausgesetzt. Der Revisionswerber habe angegeben, dass das Projekt G/K in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts betrieben worden sei. Der Revisionswerber sei aber allein als Käufer der Liegenschaftsanteile G und K aufgetreten und habe die Kaufverträge vom 19./22. Oktober 2012 in seinem Namen abgeschlossen. Der SH GmbH sei dabei nur die Rolle eines Vermittlers zugekommen. Dafür habe ihr eine Vermittlungsprovision zugestanden, die (einschließlich der Kosten des Zeitungsinserats betreffend die Eigentumswohnungen in G) mit 25.000 € geschätzt werde. Der Verkauf der Liegenschaftsanteile G sei hingegen über Vermittlung der Bank T bzw. über Vermittlung von Rechtsanwalt Dr. H zustande gekommen. Aktenkundig sei, dass ein Teil der Projektkosten G/K aus Mitteln der SH GmbH bezahlt worden sei (etwa Grunderwerbsteuer und Sanierungskosten). Nach den Ausführungen des Revisionswerbers in einem Schreiben an das Bundesfinanzgericht habe die SH GmbH Kosten übernommen, wenn auf dem Sanierungskonto keine finanziellen Mittel mehr vorhanden gewesen seien bzw. der Revisionswerber keine finanziellen Mittel mehr zur Verfügung gehabt habe. Tatsächlich habe der Revisionswerber als zeichnungsberechtigter Geschäftsführer über die Geschäftskonten der GmbH disponieren können. Laut E-Mail an den Prüfer GL habe andererseits der Revisionswerber immer wieder Einzahlungen in die SH GmbH geleistet, um die Liquidität des Unternehmens sicherzustellen. Diese Einzahlungen seien vom Revisionswerber entweder aus dem Vermögen oder mittels privater Kredite finanziert worden. Dass die beidseitigen Zahlungen im Rahmen einer zwischen dem Revisionswerber und der SH GmbH bestehenden Personengesellschaft erfolgt wären, sei nicht erkennbar.

15

Der Gutachter DDr. P sei von der Prämisse ausgegangen, dass der von der Bank T zur Finanzierung des Projektes G bereitgestellte Kredit der SH GmbH (als Kreditnehmerin) gewährt worden sei bzw. die GmbH eine Bürgschaft für diesen Kredit übernommen habe, also „Haftungsträger“ gewesen sei, weshalb eine Gewinnverteilung zwingend erforderlich gewesen sei. Eine Haftung der SH GmbH im Zusammenhang mit dem Projekt G habe das Beweisverfahren jedoch nicht ergeben.

16

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs könnten Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Zu Beginn der Außenprüfung im März 2013 habe der Revisionswerber dem Prüfer GL mitgeteilt, dass die Liegenschaften G/K in Gemeinschaft mit der SH GmbH angekauft worden seien. Für eine GesbR sei jedoch weder die Vergabe einer Steuernummer beantragt noch Erklärungen über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (samt Gewinnermittlung) beim Finanzamt eingereicht worden. In der Buchhaltung der SH GmbH für das Jahr 2013 sei kein Gewinnanteil (aus gemeinschaftlichen Einkünften) ausgewiesen; vielmehr seien „Provisionen“ (als Leistungserlöse) verbucht worden. Ein Gewinnanteil (aus gemeinschaftlichen Einkünften) sei auch in der Einkommensteuererklärung des Revisionswerbers für das Jahr 2013 nicht enthalten; wohl aber sei für den im Namen des Revisionswerbers abgewickelten Liegenschaftsverkauf Projektteil G Immobilienvertragssteuer entrichtet worden. Auch zur Frage der Gewinnverteilung lägen widersprüchliche Angaben vor. Dass sich der Revisionswerber und die SH GmbH zum Zweck einer gemeinschaftlichen Abwicklung des Projektes G/K zu einer Personengesellschaft zusammengeschlossen hätten, sei somit nicht erwiesen. Die Einkünfte aus dem Immobilienprojekt seien dem Revisionswerber allein zuzurechnen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs könnten Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Zu Beginn der Außenprüfung im März 2013 habe der Revisionswerber dem Prüfer GL mitgeteilt, dass die

Liegenschaften G/K in Gemeinschaft mit der SH GmbH angekauft worden seien. Für eine GesbR sei jedoch weder die Vergabe einer Steuernummer beantragt noch Erklärungen über die Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO (samt Gewinnermittlung) beim Finanzamt eingereicht worden. In der Buchhaltung der SH GmbH für das Jahr 2013 sei kein Gewinnanteil (aus gemeinschaftlichen Einkünften) ausgewiesen; vielmehr seien „Provisionen“ (als Leistungserlöse) verbucht worden. Ein Gewinnanteil (aus gemeinschaftlichen Einkünften) sei auch in der Einkommensteuererklärung des Revisionswerbers für das Jahr 2013 nicht enthalten; wohl aber sei für den im Namen des Revisionswerbers abgewickelten Liegenschaftsverkauf Projektteil G Immobilien'ertragsteuer entrichtet worden. Auch zur Frage der Gewinnverteilung lägen widersprüchliche Angaben vor. Dass sich der Revisionswerber und die SH GmbH zum Zweck einer gemeinschaftlichen Abwicklung des Projektes G/K zu einer Personengesellschaft zusammengeschlossen hätten, sei somit nicht erwiesen. Die Einkünfte aus dem Immobilienprojekt seien dem Revisionswerber allein zuzurechnen.

17

Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht aus, ein gewerblicher Grundstückshandel liege vor, wenn die Grundstücksgeschäfte den Tatbestand des § 23 Z 1 EStG 1988 erfüllten. In der gutachterlichen Stellungnahme zu den Liegenschaften G und K vom 11. Mai 2021 sei der Sachverständige DDr. P, an Hand einer Kriterienprüfung zu folgendem Ergebnis gekommen: Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht aus, ein gewerblicher Grundstückshandel liege vor, wenn die Grundstücksgeschäfte den Tatbestand des Paragraph 23, Ziffer eins, EStG 1988 erfüllten. In der gutachterlichen Stellungnahme zu den Liegenschaften G und K vom 11. Mai 2021 sei der Sachverständige DDr. P, an Hand einer Kriterienprüfung zu folgendem Ergebnis gekommen:

Indizien für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels:

- Ankauf und Verkauf mehrerer Einheiten in einem Zeitraum von ca. 4 Jahren (G mit 9 Wohneinheiten + Fahrzeugabstellplätzen; K mit 5 Reihenhäusern + Garagen; Liegenschaft I).- Ankauf und Verkauf mehrerer Einheiten in einem Zeitraum von ca. 4 Jahren (G mit 9 Wohneinheiten + Fahrzeugabstellplätzen; K mit 5 Reihenhäusern + Garagen; Liegenschaft römisch eins).
- Die Liegenschaften seien fremdfinanziert worden.
- Bereits beim Erwerb sei der Abverkauf in der Grundsatzvereinbarung als Ziel formuliert worden.

Indizien gegen das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels:

- Es seien lediglich Instandhaltungsmaßnahmen von geringem Umfang geplant gewesen.
- Eine umfangreiche Sanierung sei nur aufgrund des Hochwassers zwangsläufig unausweichlich gewesen.
- Es habe keine auffallend umfangreichen Verkaufsaktivitäten gegeben.
- Die Liegenschaft G habe als unverkäuflich gegolten und nur zufällig gewinnbringend verkauft werden können.
- der Revisionswerber habe als Fotograf keine beruflichen Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft.
- der Revisionswerber habe seit damals keine weiteren Grundstücke angekauft.

18

Zusammenfassend habe der Gutachter ausgeführt, das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels richte sich nach den allgemeinen Kriterien der Gewerblichkeit, die nicht an einer starren Objekt- oder Wertgrenze, sondern anhand eines beweglichen Systems aus Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu beurteilen seien. Der vorliegende Sachverhalt weise sowohl Indizien auf, die für einen gewerblichen Grundstückshandel sprächen, als auch Indizien, die gegen einen gewerblichen Grundstückshandel sprächen. Der Sachverhalt sei somit nicht eindeutig als private oder gewerbliche Grundstücksveräußerung einzuordnen.

19

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs werde die Veräußerung von Grundstücken dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgten. Allein der Umstand, dass der Abverkauf der Einheiten bereits bei deren Erwerb in der Grundsatzvereinbarung als Ziel formuliert worden sei, sei somit ein gewichtiges Indiz für einen gewerblichen Grundstückshandel. Der Umfang der Ankäufe (neun Eigentumswohnungen und elf parifizierte Autoabstellplätze in G, fünf Reihenhäuser mit Garage und Autoabstellplatz in K sowie das Einfamilienhaus mit Garage in I) werde im Sachverständigengutachten als weiteres Indiz für eine

gewerbliche Tätigkeit gewertet, ebenso die Fremdfinanzierung der Kaufgeschäfte. Als Indiz gegen das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels führe der Gutachter zunächst an, dass lediglich Instandhaltungsmaßnahmen von geringem Umfang geplant gewesen seien. Der Revisionswerber habe unmittelbar nach dem Erwerb Instandsetzungsmaßnahmen gesetzt, die er mit 7.500 € pro Wohneinheit - insgesamt somit 105.000 € - kalkuliert habe. In welchem Umfang notwendige oder wertsteigernde Maßnahmen vor dem Verkauf von Wohnungseigentumsobjekten vorgenommen würden, sei Sache des Verkäufers. Ein geringer Umfang der geplanten Maßnahmen spreche nicht überzeugend gegen eine gewerbliche Betätigung. Als Indiz gegen einen gewerblichen Grundstückshandel werde im Gutachten das Fehlen „auffallend umfangreicher“ Verkaufsaktivitäten angeführt. Das Projekt K sei allerdings im ersten Halbjahr 2013 sehr gut angelaufen, bis das Jahrhunderthochwasser im Juni 2013 „alle Verkaufsbemühungen zunichtegemacht habe“. Für das Projekt G sei mit einem Zeitungsinserat geworben worden, in dem die neun Eigentumswohnungen (unter Anführung der Einzelverkaufspreise) zum Verkauf angeboten worden seien. Dass der Revisionswerber die Liegenschaft G erworben habe, obwohl sie als unverkäuflich gegolten habe und im Jahr 2013 nur zufällig gewinnbringend habe verkauft werden können, möge isoliert betrachtet ein Indiz gegen einen gewerblichen Grundstückshandel sein. Zu berücksichtigen sei jedoch, dass der Revisionswerber die Liegenschaftsanteile K und G nur „im Paket“ habe erwerben können. Der Umstand, dass der Revisionswerber seit damals keine weiteren Grundstücke angekauft habe, spreche nicht gegen den gewerblichen Grundstückshandel. Eine nachhaltige Tätigkeit liege bereits dann vor, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt würden. „Nachhaltig“ könne aber auch im Sinne von länger andauernd verstanden werden. Der Revisionswerber habe innerhalb des Projektes G/K insgesamt 35 Wohnungseigentumseinheiten (neun Eigentumswohnungen, elf parifizierte Autoabstellplätze und fünf Reihenhäuser mit Garage und Autoabstellplatz) aus der Konkursmasse der A-GmbH erworben und diese Objekte in sechs Verkaufsgeschäften veräußert. Laut Grundsatzvereinbarung sei geplant gewesen, Sanierung und Abverkauf der Wohnungseigentumseinheiten bis längstens 31. Dezember 2013 abzuschließen. Bei einer Zeitspanne von rund neuneinhalb Monaten (ab konkursgerichtlicher Genehmigung der Kaufverträge), innerhalb derer die Grundstücksverkäufe laut ursprünglicher Planung hätten stattfinden sollen, sei aber das Kriterium der Nachhaltigkeit - im Sinne einer länger andauernden Verkaufstätigkeit - nach Ansicht des Gerichtes erfüllt. Berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft seien geeignet, ein sich bietendes Bild eines gewerblichen Grundstückshandels zu verstärken. Dass der Beruf des Revisionswerbers als Fotograf keine Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft aufweise, spreche aber nicht entscheidend gegen einen gewerblichen Grundstückshandel. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs werde die Veräußerung von Grundstücken dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgten. Allein der Umstand, dass der Abverkauf der Einheiten bereits bei deren Erwerb in der Grundsatzvereinbarung als Ziel formuliert worden sei, sei somit ein gewichtiges Indiz für einen gewerblichen Grundstückshandel. Der Umfang der Ankäufe (neun Eigentumswohnungen und elf parifizierte Autoabstellplätze in G, fünf Reihenhäuser mit Garage und Autoabstellplatz in K sowie das Einfamilienhaus mit Garage in römisch eins) werde im Sachverständigengutachten als weiteres Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit gewertet, ebenso die Fremdfinanzierung der Kaufgeschäfte. Als Indiz gegen das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels führe der Gutachter zunächst an, dass lediglich Instandhaltungsmaßnahmen von geringem Umfang geplant gewesen seien. Der Revisionswerber habe unmittelbar nach dem Erwerb Instandsetzungsmaßnahmen gesetzt, die er mit 7.500 € pro Wohneinheit - insgesamt somit 105.000 € - kalkuliert habe. In welchem Umfang notwendige oder wertsteigernde Maßnahmen vor dem Verkauf von Wohnungseigentumsobjekten vorgenommen würden, sei Sache des Verkäufers. Ein geringer Umfang der geplanten Maßnahmen spreche nicht überzeugend gegen eine gewerbliche Betätigung. Als Indiz gegen einen gewerblichen Grundstückshandel werde im Gutachten das Fehlen „auffallend umfangreicher“ Verkaufsaktivitäten angeführt. Das Projekt K sei allerdings im ersten Halbjahr 2013 sehr gut angelaufen, bis das Jahrhunderthochwasser im Juni 2013 „alle Verkaufsbemühungen zunichtegemacht habe“. Für das Projekt G sei mit einem Zeitungsinserat geworben worden, in dem die neun Eigentumswohnungen (unter Anführung der Einzelverkaufspreise) zum Verkauf angeboten worden seien. Dass der Revisionswerber die Liegenschaft G erworben habe, obwohl sie als unverkäuflich gegolten habe und im Jahr 2013 nur zufällig gewinnbringend habe verkauft werden können, möge isoliert betrachtet ein Indiz gegen einen gewerblichen Grundstückshandel sein. Zu berücksichtigen sei jedoch, dass der Revisionswerber die Liegenschaftsanteile K und G nur „im Paket“ habe erwerben können. Der Umstand, dass der Revisionswerber seit damals keine weiteren Grundstücke angekauft habe, spreche nicht gegen den gewerblichen Grundstückshandel. Eine

nachhaltige Tätigkeit liege bereits dann vor, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt würden. „Nachhaltig“ könne aber auch im Sinne von länger andauernd verstanden werden. Der Revisionswerber habe innerhalb des Projektes G/K insgesamt 35 Wohnungseigentumseinheiten (neun Eigentumswohnungen, elf parifizierte Autoabstellplätze und fünf Reihenhäuser mit Garage und Autoabstellplatz) aus der Konkursmasse der A-GmbH erworben und diese Objekte in sechs Verkaufsgeschäften veräußert. Laut Grundsatzvereinbarung sei geplant gewesen, Sanierung und Abverkauf der Wohnungseigentumseinheiten bis längstens 31. Dezember 2013 abzuschließen. Bei einer Zeitspanne von rund neuneinhalb Monaten (ab konkursgerichtlicher Genehmigung der Kaufverträge), innerhalb derer die Grundstücksverkäufe laut ursprünglicher Planung hätten stattfinden sollen, sei aber das Kriterium der Nachhaltigkeit - im Sinne einer länger andauernden Verkaufstätigkeit - nach Ansicht des Gerichtes erfüllt. Berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft seien geeignet, ein sich bietendes Bild eines gewerblichen Grundstückshandels zu verstärken. Dass der Beruf des Revisionswerbers als Fotograf keine Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft aufweise, spreche aber nicht entscheidend gegen einen gewerblichen Grundstückshandel.

20

Nach Ansicht des Gerichtes sei den Indizien für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels demnach größeres Gewicht beizumessen als den Indizien, die gegen eine gewerbliche Betätigung sprächen.

21

Der Revisionswerber habe sich auch auf Treu und Glauben berufen. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs könne der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräume. Die Behörde habe keine den Vertrauensschutz auslösende Rechtsauskunft gegeben. Die geänderte rechtliche Beurteilung im angefochtenen Einkommensteuerbescheid stelle somit keinen Verstoß gegen Treu und Glauben dar; sie sei auch nicht im Ermessen der Abgabenbehörde gestanden. Nach dem Legalitätsprinzip sei die Behörde vielmehr verpflichtet gewesen, von der von ihr als unrichtig beurteilten Rechtsansicht im Erstbescheid vom 4. Mai 2017 abzugehen.

22

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die einen Begründungsmangel hinsichtlich der Beurteilung des gewerblichen Grundstückshandels vorbringt. Weiters wird ein Verstoß gegen Treu und Glauben moniert. Es fehle zudem Rechtsprechung „zur exakten, gegenständlichen Rechtsfrage, ob das Abgehen von steuerlichen Einschätzungen der Abgabenbehörde sowie der beiden zuständigen Prüfer, die zudem durch sich ständig wiederholende Rechtsauskünfte der zuständigen Abgabenbehörde und auch der zuständigen Betriebsprüfer bekräftigt wurden und zusätzlich mit Aufforderungen, die gewählte Vorgangsweise so weiter zu führen, über einen Zeitraum von zumindest acht Jahren untermauert wurden, rechtswirksam sein kann, oder ob der Grundsatz von Treu und Glauben sowie das Überraschungsverbot diesem völlig entgegengesetzten Abgehen der Behörde nach einem überlangen Verfahren entgegensteht.“ Schließlich werden auch diverse Verfahrensmängel geltend gemacht.

23

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

24

Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.

25

Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die

Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

26

Die Revision moniert zunächst, dass das Bundesfinanzgericht nicht transparent offengelegt habe, aufgrund welchen Wertungsvorgangs den Indizien für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels der Vorrang gegenüber den widersprechenden Indizien eingeräumt worden sei und welche tragenden Prämissen dafür verantwortlich gewesen seien. Damit ist die Revision nicht im Recht. Das Bundesfinanzgericht hat sich mit jedem einzelnen der vom Gutachter angeführten Indizien auseinandergesetzt und hat jeweils begründet, wieso es die Indizien, die gegen einen gewerblichen Grundstückshandel sprachen, als nicht überzeugend ansah. Die Revision, die zu dieser Frage in der Zulässigkeitsbegründung kein weiteres Vorbringen enthält, vermag nicht aufzuzeigen, dass dem Bundesfinanzgericht bei seiner rechtlichen Beurteilung ein Fehler unterlaufen wäre.

27

Wenn die Revision geltend macht, dass eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegt, dann ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt der Grundsatz von Treu und Glauben nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zum Tragen. Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt (vgl. VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007, mwN). Wenn die Revision geltend macht, dass eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegt, dann ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt der Grundsatz von Treu und Glauben nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zum Tragen. Es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt vergleiche , VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007, mwN).

28

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104). Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen vergleiche , VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104).

29

Voraussetzung für die Geltendmachung des Grundsatzes von Treu und Glauben ist insbesondere, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit einer Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl. VwGH 22.6.2022, Ro 2021/13/0022). Voraussetzung für die Geltendmachung des Grundsatzes von Treu und Glauben ist insbesondere, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit einer Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte vergleiche , VwGH 22.6.2022, Ro 2021/13/0022).

30

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) der Grundsatz von Treu und Glauben nur dort Auswirkungen zeitigen, wo das Gesetz der Verwaltung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. z.B. VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126; 23.9.2010, 2010/15/0135; 26.1.2006,

2002/15/0188, jeweils mwN). Ein solcher Vollzugsspielraum besteht bei der Festsetzung der Einkommensteuer nicht (vgl. VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann auf Grund des Legalitätsprinzips (Artikel 18, B-VG) der Grundsatz von Treu und Glauben nur dort Auswirkungen zeitigen, wo das Gesetz der Verwaltung einen Vollzugsspielraum einräumt (vergleiche, z.B. VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126; 23.9.2010, 2010/15/0135; 26.1.2006, 2002/15/0188, jeweils mwN). Ein solcher Vollzugsspielraum besteht bei der Festsetzung der Einkommensteuer nicht (vergleiche, VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111).

31

Zum Vorbringen des Revisionswerbers ist zunächst zu bemerken, dass er zwar ausführt, dass es Rechtsauskünfte gegeben hätte und er von der Abgabenbehörde zu einem bestimmten Verhalten aufgefordert worden wäre, an keiner Stelle in der Zulässigkeitsbegründung aber angibt, konkret um welche angeblichen Rechtsauskünfte es sich hierbei gehandelt hat und zu welchem Vorgehen er aufgefordert wurde. Zudem gibt er nicht an, welche konkreten Dispositionen er aufgrund dieser angeblichen Auskünfte getätigt hat. Das Bundesfinanzgericht hat zudem mit näherer Begründung festgestellt, dass das Finanzamt keine den Vertrauensschutz auslösende Rechtsauskunft gegeben hatte. Gegen diese Begründung wendet sich die Revision nicht. Schon deshalb wird daher keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufgezeigt.

32

Zudem hat bereits das Bundesfinanzgericht den Revisionswerber darauf hingewiesen, dass es bei der Festsetzung der Einkommensteuer keinen Vollzugsspielraum der Behörde gibt und die Behörde dazu verpflichtet ist, von einer als falsch erkannten rechtlichen Beurteilung wieder abzugehen. Wenn die Revision in dem Zusammenhang vorbringt, dass der Verwaltungsgerichtshof mehrfach ausgeführt habe, dass die Aufhebung bei Rechtswidrigkeit des Bescheidspruches (§ 299 BAO) ein Beispiel für eine im Ermessen liegende Maßnahme sei, bei der der Grundsatz von Treu und Glauben entscheidungserheblich sein könne, dürfte der Revisionswerber übersehen, dass revisionsgegenständlich nicht die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO ist, sondern vielmehr der Einkommensteuerbescheid 2013. Die Festsetzung der Einkommensteuer liegt nicht im Ermessen der Behörde. Zudem hat bereits das Bundesfinanzgericht den Revisionswerber darauf hingewiesen, dass es bei der Festsetzung der Einkommensteuer keinen Vollzugsspielraum der Behörde gibt und die Behörde dazu verpflichtet ist, von einer als falsch erkannten rechtlichen Beurteilung wieder abzugehen. Wenn die Revision in dem Zusammenhang vorbringt, dass der Verwaltungsgerichtshof mehrfach ausgeführt habe, dass die Aufhebung bei Rechtswidrigkeit des Bescheidspruches (Paragraph 299, BAO) ein Beispiel für eine im Ermessen liegende Maßnahme sei, bei der der Grundsatz von Treu und Glauben entscheidungserheblich sein könne, dürfte der Revisionswerber übersehen, dass revisionsgegenständlich nicht die Aufhebung eines Bescheides nach Paragraph 299, BAO ist, sondern vielmehr der Einkommensteuerbescheid 2013. Die Festsetzung der Einkommensteuer liegt nicht im Ermessen der Behörde.

33

Wenn die Revision anführt, dass das Bundesfinanzgericht übersehe, „dass die Behörde das Leistungsgebot an beide Gesamtschuldner gerichtet hat und so eine ihr zustehende Ermessensentscheidung getroffen hat,“ und somit der Grundsatz von Treu und Glauben anzuwenden gewesen wäre, erschließt sich nicht, von welchem Leistungsgebot die Revision spricht. Das Finanzamt hat die Einkommensteuer des Revisionswerbers festgesetzt und nicht ein „Leistungsgebot an beide Gesamtschuldner gerichtet“. Es besteht im Revisionsfall keine Gesamtschuldnerschaft für die Einkommensteuer.

34

Soweit die Revision auf ein Judikat des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Jänner 1980, B 29/77, verweist, wonach eine geänderte rechtliche Beurteilung nicht zu einer Doppelbesteuerung führen dürfe, genügt der Hinweis, dass es in diesem Erkenntnis um die zweimalige Besteuerung desselben Gewinnes beim selben Steuerpflichtigen ging und ein solcher Fall hier nicht vorliegt.

35

Die Revision macht schließlich diverse Verfahrensmängel geltend und bekämpft im Ergebnis die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts. Nach ständiger Rechtsprechung ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig und im Allgemeinen nicht zur Überprüfung der Beweiswürdigung im Einzelfall berufen. Einer Rechtsfrage des Verfahrensrechtes kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet, und setzt einen schwerwiegenden Verstoß gegen tragende Verfahrensgrundsätze voraus. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung läge dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die im Einzelfall erfolgte

Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise vorgenommen hätte. Eine im Einzelfall gepflogene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirkt dagegen im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. VwGH 24.3.2025, Ra 2024/16/0055). Die Revision macht schließlich diverse Verfahrensmängel geltend und bekämpft im Ergebnis die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts. Nach ständiger Rechtsprechung ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig und im Allgemeinen nicht zur Überprüfung der Beweiswürdigung im Einzelfall berufen. Einer Rechtsfrage des Verfahrensrechtes kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet, und setzt einen schwerwiegenden Verstoß gegen tragende Verfahrensgrundsätze voraus. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung läge dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die im Einzelfall erfolgte Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise vorgenommen hätte. Eine im Einzelfall gepflogene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirkt dagegen im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage im Sinn des Artikel 133, Absatz 4, B-VG auf (vergleiche, VwGH 24.3.2025, Ra 2024/16/0055).

36

Der Revision gelingt es nicht aufzuzeigen, dass die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts unvertretbar wäre.

37

Wenn die Revision moniert, dass der Gutachter DDr. P in seinem Gutachten zur Frage der Einkünftezurechnung zu einem klaren Ergebnis gekommen sei, nämlich die Zurechnung an den Revisionswerber und die SH GmbH, ist darauf zu verweisen, dass es sich bei der Einkünftezurechnung um eine rechtliche Beurteilung handelt und eine solche nicht Aufgabe eines Gutachters ist. Die rechtliche Beurteilung ist allein der Behörde vorbehalten (vgl. VwGH 25.2.2004, 2003/12/0027; 16.12.1993, 90/06/0154). Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung. Wenn die Revision moniert, dass der Gutachter DDr. P in seinem Gutachten zur Frage der Einkünftezurechnung zu einem klaren Ergebnis gekommen sei, nämlich die Zurechnung an den Revisionswerber und die SH GmbH, ist darauf zu verweisen, dass es sich bei der Einkünftezurechnung um eine rechtliche Beurteilung handelt und eine solche nicht Aufgabe eines Gutachters ist. Die rechtliche Beurteilung ist allein der Behörde vorbehalten (vergleiche, VwGH 25.2.2004, 2003/12/0027; 16.12.1993, 90/06/0154). Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung.

38

Das Bundesfinanzgericht hat sich umfassend mit der Frage des Vorliegens einer Innengesellschaft auseinandergesetzt und ist aufgrund einer Vielzahl von Aspekten zu der Beurteilung gelangt, dass keine GesBR zwischen dem Revisionswerber und der SH GmbH vorgelegen hat und auch der Kredit nur vom Revisionswerber aufgenommen wurde. Es hat sich dabei darauf gestützt, dass die Leistungen der SH GmbH an den Revisionswerber mit Umsatzsteuer verrechnet wurden und den Titel „Provision, Vermittlung, Aufbereitung und Verkaufsunterstützung“ trugen, was eindeutig gegen eine Gewinnaufteilung im Rahmen einer Mitunternehmerschaft spricht, weil eine solche nicht mit Umsatzsteuer hätte „fakturiert“ werden können und anders benannt worden wäre. Zudem hat die SH GmbH die Nettobeträge als Erträge aus betrieblichen Leistungen verbucht. Wenn der Revisionswerber dazu auf die Kalkulationsblätter verweist, die eine Gewinnaufteilung nachweisen würden, ist dem entgegenzuhalten, dass auch dort der Anteil der SH GmbH nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts mit Umsatzsteuer ausgewiesen wurde, was gegen eine Gewinnverteilung innerhalb einer Mitunternehmerschaft spricht. Das Bundesfinanzgericht zog weiters heran, dass die angebliche GesBR keine Erklärungen zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO abgegeben hat und kein Gewinnanteil als Einkünfte aus einer GesBR in der Bilanz der GmbH erfasst wurde. Zum Kredit stützte sich das Bundesfinanzgericht darauf, dass in der Grundsatzvereinbarung nur der Revisionswerber als Bürge und Zahler für den Kontokorrentkredit der GmbH aufscheint, die GmbH keinen weiteren Kredit aufgrund dieser Vereinbarung erhalten hatte, sondern das Geld an den Revisionswerber ausgezahlt wurde und dieser Kreditnehmer ist und in der Bilanz der GmbH zum 31. Dezember 2012 auch kein Kredit gegenüber der Bank T aus dem Kauf des Projektes G bilanziell erfasst wurde. Zudem stützt sich das Bundesfinanzgericht darauf, dass der Revisionswerber selbst im Rahmen der Außenprüfung angegeben hatte, dass eine Finanzierung über die SH GmbH nicht möglich gewesen sei, da deren wirtschaftliche Situation ständig angespannt gewesen sei und Liquiditätsengpässe vorgeherrscht hätten. Aus diesem Grund habe der Revisionswerber die Liegenschaften in seinem Namen angekauft und finanziert. Dies entspricht auch einer im Verwaltungsakt einliegenden Stellungnahme des Revisionswerbers, in der er angibt, dass die SH GmbH das Projekt nicht finanzieren habe können und er deshalb als Privatperson die Finanzierung bewerkstelligt hätte. Damit widerspricht der Revisionswerber selbst der Annahme des Gutachters, dass die SH GmbH den Kredit bei der Bank T

zur Finanzierung von G aufgenommen hatte. Zudem zeigte das Bundesfinanzgericht auf, dass der Revisionswerber widersprüchliche Angaben gemacht hat und dass die Bank im Dezember 2012 zwei sich einander widersprechende Bestätigungen ausgestellt hatte. Das Bundesfinanzgericht hat sich umfassend mit der Frage des Vorliegens einer Innengesellschaft auseinandergesetzt und ist aufgrund einer Vielzahl von Aspekten zu der Beurteilung gelangt, dass keine GesBR zwischen dem Revisionswerber und der SH GmbH vorgelegen hat und auch der Kredit nur vom Revisionswerber aufgenommen wurde. Es hat sich dabei darauf gestützt, dass die Leistungen der SH GmbH an den Revisionswerber mit Umsatzsteuer verrechnet wurden und den Titel „Provision, Vermittlung, Aufbereitung und Verkaufsunterstützung“ trugen, was eindeutig gegen eine Gewinnaufteilung im Rahmen einer Mitunternehmerschaft spricht, weil eine solche nicht mit Umsatzsteuer hätte „fakturiert“ werden können und anders benannt worden wäre. Zudem hat die SH GmbH die Nettobeträge als Erträge aus betrieblichen Leistungen verbucht. Wenn der Revisionswerber dazu auf die Kalkulationsblätter verweist, die eine Gewinnaufteilung nachweisen würden, ist dem entgegenzuhalten, dass auch dort der Anteil der SH GmbH nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts mit Umsatzsteuer ausgewiesen wurde, was gegen eine Gewinnverteilung innerhalb einer Mitunternehmerschaft spricht. Das Bundesfinanzgericht zog weiters heran, dass die angebliche GesBR keine Erklärungen zur Feststellung der Einkünfte gemäß Paragraph 188, BAO abgegeben hat und kein Gewinnanteil als Einkünfte aus einer GesBR in der Bilanz der GmbH erfasst wurde. Zum Kredit stützte sich das Bundesfinanzgericht darauf, dass in der Grundsatzvereinbarung nur der Revisionswerber als Bürge und Zahler für den Kontokorrentkredit der GmbH aufscheint, die GmbH keinen weiteren Kredit aufgrund dieser Vereinbarung erhalten hatte, sondern das Geld an den Revisionswerber ausgezahlt wurde und dieser Kreditnehmer ist und in der Bilanz der GmbH zum 31. Dezember 2012 auch kein Kredit gegenüber der Bank T aus dem Kauf des Projektes G bilanziell erfasst wurde. Zudem stützt sich das Bundesfinanzgericht darauf, dass der Revisionswerber selbst im Rahmen der Außenprüfung angegeben hatte, dass eine Finanzierung über die SH GmbH nicht möglich gewesen sei, da deren wirtschaftliche Situation ständig angespannt gewesen sei und Liquiditätsengpässe vorgeherrscht hätten. Aus diesem Grund habe der Revisionswerber die Liegenschaften in seinem Namen angekauft und finanziert. Dies entspricht auch einer im Verwaltungsakt einliegenden Stellungnahme des Revisionswerbers, in der er angibt, dass die SH GmbH das Projekt nicht finanzieren habe können und er deshalb als Privatperson die Finanzierung bewerkstelligt hätte. Damit widerspricht der Revisionswerber selbst der Annahme des Gutachters, dass die SH GmbH den Kredit bei der Bank T zur Finanzierung von G aufgenommen hatte. Zudem zeigte das Bundesfinanzgericht auf, dass der Revisionswerber widersprüchliche Angaben gemacht hat und dass die Bank im Dezember 2012 zwei sich einander widersprechende Bestätigungen ausgestellt hatte.

39

Gegen all dies wendet sich die Zulässigkeitsbegründung der Revision nicht. Wenn die Revision in dem Zusammenhang zahlreiche Aktenwidrigkeiten geltend macht, so genügt der Hinweis, dass keine Aktenwidrigkeit vorliegt, wenn das Bundesfinanzgericht im Rahmen seiner Beweiswürdigung zu einem anderen Ergebnis kommt als der Revisionswerber oder sein Gutachter.

40

Soweit die Revision noch vorbringt, die Gewinnaufteilung im Rahmen einer Innengesellschaft sei von der Betriebsprüfung bei der SH GmbH und beim Revisionswerber akzeptiert worden und es sei die Ausstellung einer weiteren Rechnung verlangt worden, ist darauf zu verweisen, dass es sich bei diesen Rechnungen um Leistungsverrechnungen mit Umsatzsteuer gehandelt hatte und somit seitens der Prüfer nicht davon ausgegangen werden konnte, dass es sich dabei um eine Gewinnaufteilung im Rahmen einer Innengesellschaft handeln würde. Die GmbH hat auch keine Gewinnanteile aus einer GesBR in ihrer Bilanz erfasst.

41

Wenn die Revision schließlich die Nichteinvernahme von Zeugen rügt, ist dem zunächst entgegenzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht jeweils begründet hat, wieso es beantragte Zeugen nicht einvernommen hat und sich die Revision gegen diese Begründungen nicht wendet. Zudem lässt sie auch hier eine Konkretisierung vermissen und nennt nicht, zu welchem konkreten Beweisthema welche Zeugen hätten vernommen werden sollen und was etwa der Prüfer L ausgesagt hätte, das zu einem anderen Ergebnis für den Revisionswerber hätte führen können.

42

In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher

zurückzuweisen.

Wien, am 7. Mai 2025

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2025:RA2024150012.L00

Im RIS seit

03.06.2025

Zuletzt aktualisiert am

16.06.2025

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at