

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Karoline Windsteig, die Richterinnen Dr. Adebiola Bayer sowie die fachkundigen Laienrichterinnen Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Martin Saringer in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Radike, Hammerl & Partner, Bisamberger Straße 2/1/8, 2100 Korneuburg, über die Beschwerde vom 26. Juli 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 26. Juni 2013 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 und betreffend Anspruchszinsen in der Sitzung am 3. Dezember 2020 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.
2. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Anspruchszinsen 2008 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden "Bf.") war an der A B AG (im Folgenden "A AG") beteiligt. Laut Einbringungsvertrag vom T3M3 2002 war der Bf. ein atypisch stiller Gesellschafter der A AG.

Die Anschaffungskosten für die Anteile des Bf. betrugen laut Einbringungsbilanz zum T1M1 2001 EUR -18,150,13, da im Zuge der Einbringung an die A AG eine Verlustverrechnung erfolgte. Im Jahr 2004 wurde über die A AG der Konkurs eröffnet.

Auf Grund einer Kontrollmitteilung im Jahr 2012 fand im Jahr 2013 beim Bf. eine Nachschau statt. Bei dieser wurde laut Niederschrift des Prüfers festgestellt, dass die negativen

Anschaffungskosten nie durch Gewinne ausgeglichen worden seien und nach dem Konkurs der A AG diese per T2M2 2008 amtswegig im Firmenbuch gelöscht worden sei. Gemäß § 31 EStG 1988 bzw. § 20 UmgrStG seien in Höhe der seinerzeitigen negativen Anschaffungskosten positive Einkünfte zu versteuern. Der Überschuss gelte mit dem Tag der Löschung im Firmenbuch als realisiert.

Die belangte Behörde folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die angefochtenen Bescheide. Den Wiederaufnahmebescheid begründete die belangte Behörde damit, dass die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

In seiner Beschwerde (seinerzeit "Berufung") gegen den angefochtenen Bescheid über die Wiederaufnahme des genannten Verfahrens legte der Bf. dar, im Jahr 2008 nicht mehr Gesellschafter der A AG gewesen zu sein. Er habe seine Anteile bereits im Jahr 2003 oder 2004 an C D übertragen. Leider könne er dazu keine Unterlagen mehr finden, da er zwischenzeitlich auch übersiedelt sei. Da im Jahr 2008 keine Beteiligungsveräußerung stattgefunden habe, weil der Bf. in diesem Zeitraum kein Gesellschafter gewesen sei, liege kein tauglicher Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 vor. Es gebe im Jahr 2008 keine Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen. Es werde daher beantragt, den Wiederaufnahmebescheid aufzuheben.

In Folge kontaktierte die belangte Behörde C D, um in Erfahrung zu bringen, ob der Bf. seine Anteile an der A AG im Jahr 2003 oder 2004 übertragen habe, auf welcher Verrechnungsbasis dies erfolgt sei und ob es dazu Unterlagen gebe.

Diesbezüglich erklärte C D in ihrer E-Mail an die belangte Behörde vom 7. November 2013 um 12:02 Folgendes:

"[...] soweit ich mich erinnere, hat die Sharesübernahme durch mich von Hrn. Dr. BfVorname BfNachname im Jahr 2002 stattgefunden.

Bezahlt habe ich damals nichts dafür.

Es gab jedoch eine Option für Dr. BfNachname für den Fall, dass A erfolgreich ist, die aber wegen des Konkurses nicht eingetreten ist [...]"

In Folge erging am selben Tag um 12:49 folgende E-Mail der belangten Behörde an C D:

"[...] Telefonisch haben Sie noch mitgeteilt, dass die Beteiligungsveräußerung durch Dr. BfNachname an Sie mündlich erfolgt ist. Verträge gibt es dazu keine. Bitte bestätigen Sie mir noch diese Richtigkeit [...]"

Diese E-Mail beantwortete C D am selben Tag um 13:24 wie folgt:

"[...] es tut mir leid, da der Vertrag nun schon über 11 Jahre alt ist, habe ich wie gesagt die Details dazu nicht mehr in Erinnerung [...]"

Eine weitere diesbezügliche Nachfrage der belangten Behörde bei C D blieb unbeantwortet. Sie übermittelte der belangten Behörde keine entsprechenden schriftlichen Unterlagen. Auch von der Masseverwalterin konnte die belangte Behörde keine solchen Unterlagen erhalten.

In Folge erließ die belangte Behörde eine abweisende Beschwerdeentscheidung. Diese begründete sie damit, dass der Bf. keine Unterlagen vorgelegt habe, die seine Behauptung untermauerten. Außerdem habe der Bf. weder im Jahr 2003 noch im Jahr 2004 Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen erklärt. Im Zuge des Ermittlungsverfahrens sei versucht worden, entsprechende Unterlagen zu erhalten. Weder bei der Masseverwalterin noch bei C D seien Schriftstücke vorhanden, die die Richtigkeit der Behauptung des Bf. bestätigten. Somit sei gemäß der Fiktion der Realisierung des Überschusses mit dem Tag der Löschung im Firmenbuch die Versteuerung im Jahr 2008 vorzunehmen. Dieser Vorgang stelle eine neue Tatsache dar und dadurch lägen die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO für das Jahr 2008 vor.

Nachdem der Bf. die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragte, legte die belangte Behörde den Beschwerdeakt vor.

Im Zuge der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurde der Bf. aufgefordert, zur mündlichen Verhandlung als Beweismittel sämtliche Unterlagen mitzubringen, die geeignet sind, eine Übertragung der Anteile an der A AG an C D zu belegen. Mit der Ladung an C D zur Einvernahme als Zeugin wurde diese aufgefordert, als Beweismittel ebenfalls sämtliche Unterlagen mitzubringen, die geeignet sind, eine Übertragung der Anteile an der A AG durch den Bf. an sie zu belegen.

Zur mündlichen Senatsverhandlung nahmen weder der Bf. noch C D Beweismittel mit. Im Zuge ihrer Einvernahme als Zeugin gab C D an, sich nicht daran erinnern zu können, ob es eine schriftliche Vereinbarung in Bezug auf die Übertragung der Anteile gegeben habe, weshalb es zu einer unentgeltlichen Übertragung der Anteile gekommen sei und ob sie einen Veräußerungsgewinn versteuert habe. Zum Konkurs der A AG seien alle Unterlagen der Masseverwalterin übergeben worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Der Bf. war als stiller Gesellschafter an der A B AG ("A AG") beteiligt. Die Anschaffungskosten für seine Anteile betrugen laut Einbringungsbilanz zum T1M1 2001 EUR -18,150,13, da im Zuge der Einbringung an die A AG eine Verlustverrechnung erfolgte. Die negativen Anschaffungskosten wurden nie durch Gewinne ausgeglichen. Nach der Eröffnung des Konkurses der A AG im Jahr 2004 wurde diese per T2M2 2008 im Firmenbuch amtswegig gelöscht.

2. Beweiswürdigung

Es ist unstrittig, dass der Bf. an der A AG beteiligt war. Laut Einbringungsvertrag vom T3M3 2002 war der Bf. ein atypisch stiller Gesellschafter der A AG. In Bezug auf den Zeitpunkt der Vollbeendigung einer stillen Gesellschaft unterscheidet der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.11.2012, 2010/15/0026, nicht zwischen atypisch stillen Gesellschaften und echten stillen Gesellschaften. Daher kann dahingestellt bleiben, ob der Bf. ein atypisch oder echter stiller Gesellschafter der A AG war.

Der Zeitpunkt des Konkurses der Gesellschaft und deren Löschung im Firmenbuch sind im aktenkundigen Firmenbuchauszug ersichtlich. Strittig ist, ob der Bf. seine Anteile an C D übertragen hatte.

Im Zuge der durchgeführten mündlichen Verhandlung konnten trotz entsprechender Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes weder der Bf. noch C D Unterlagen vorlegen, aus denen die Übertragung der Anteile hervorging. Auch über die Masseverwalterin waren trotz entsprechender Anfragen des Prüfers keine Unterlagen verfügbar, die das Vorbringen des Bf. stützen könnten, die Anteile übertragen zu haben.

Es erscheint dem Bundesfinanzgericht nicht plausibel, Anteile an einer Aktiengesellschaft zu übertragen, ohne dass vom Bf., von C D oder der Masseverwalterin dazu irgendwelche schriftlichen Unterlagen vorgelegt werden können. Vor diesem Hintergrund nimmt das Bundesfinanzgericht nicht als erwiesen an, dass eine Übertragung der Anteile des Bf. an C D stattgefunden hatte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt 1: Stattgabe

Im angefochtenen Bescheid legte die belangte Behörde begründend dar, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig bezeichnet werden.

Die einzige Prüffeststellung, die der Niederschrift des Prüfers vom 26. Juni 2013 über das Ergebnis der Nachschau zu entnehmen ist, lautet wie folgt:

"Tz 1 Nachversteuerung negativer Anschaffungskosten für Stammanteile

Dr. BfVorname BfNachname war Aktionär der A B AG. Die Anschaffungskosten für seine Anteile betrugen lt. Einbringungsbilanz zum 31.08.2001 Euro -18.150,13. Diese negativen Anschaffungskosten wurden nie durch Gewinne ausgeglichen.

Nach dem Konkurs der A B AG wurde diese mit 15.03.2008 amtswegig gelöscht.

Gemäß § 31 EStG 88 bzw. gemäß § 20 UmgrStG sind in Höhe der seinerzeitigen negativen Anschaffungskosten positive Einkünfte zu versteuern. Der Überschuss gilt mit dem Tag der Löschung der Firma im Firmenbuch als realisiert.

Dr. BfVorname BfNachname hat somit im Jahr 2008 den Betrag von Euro 18.150,13 zu versteuern."

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002, auf den sich die belangte Behörde stützte, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c dieser Bestimmung und 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Löschung der A AG im Firmenbuch erfolgte im März 2008 und die belangte Behörde erfuhr von diesem Umstand erst durch eine Kontrollmitteilung im Jahr 2012. Auf Grund der

vom Bundesfinanzgericht getroffenen Feststellungen kann dem Vorbringen des Bf. nicht gefolgt werden, die Anteile übertragen zu haben. Im vorliegenden Fall durfte das Bundesfinanzgericht auf Grund des zulässigen Verweises im angefochtenen Bescheid auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, folgern, dass die belangte Behörde die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand stützte und die in der Niederschrift getroffene Prüffeststellung denjenigen Tatsachenkomplex bildet, der nach Ansicht der belangten Behörde neu hervorgekommen ist (vgl. etwa VwGH 28.2.2012, [2008/15/0005](#)).

Zu klären ist, ob die neu hervorgekommenen Tatsachen einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

In seinem Erkenntnis vom 22.11.2012, 2010/15/0026, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Auflösung einer (auch atypisch) stillen Gesellschaft bereits die Vollbeendigung der zwischen dem Unternehmensinhaber und dem stillen Gesellschafter begründeten schuldrechtlichen Beziehung bedeutet. Die stille Gesellschaft endet bei Vorliegen eines Auflösungsgrundes ohne Abwicklung.

Laut [§ 185 Abs. 2 UGB](#) wird die stille Gesellschaft u.a. „durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters“ aufgelöst. Das Konkursverfahren über die A AG wurde bereits im Jahr 2004 eröffnet, daher wurde die stille Gesellschaft, an der der Bf. beteiligt war, bereits in diesem Jahr beendet. Dies hat zur Folge, dass ein Veräußerungsgewinn des Bf. im Zusammenhang mit seinen Anteilen an der A AG bereits in diesem Jahr zu versteuern gewesen wäre, nicht hingegen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum. Somit konnten die neu hervorgekommenen Tatsachen lediglich für das Jahr 2004 und nicht für das Jahr 2008 zu anderslautenden Bescheiden führen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt 2: Abweisung

§ 205 BAO, BGBl. 194/1961, idF BGBl. I 14/2013, lautet:

"(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,

b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,

c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

(3) Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekanntgegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung vermindelter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

(4) Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

(5) Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.

(6) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Anspruchszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen."

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben.

Der Bestreitung der Anspruchszinsen mit der vorliegenden Beschwerde erfolgt lediglich aus dem Umstand, dass auch der den Anspruchszinsen zugrundeliegende Einkommensteuerbescheid angefochten wurde. Anspruchszinsenbescheide sind aber an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Sie setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides (gegenständlich des Einkommensteuerbescheides 2008) – wohl aber einen solchen Bescheid an sich – voraus. Wird der Stammabgabenbescheid nachträglich abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit der Erlassung eines neuen Anspruchszinsenbescheides Rechnung getragen. Es hat daher von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen – wirkungslos gewordenen – Zinsenbescheides zu erfolgen hat (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316; Ritz, BAO⁶, § 205 Tz 34 ff.).

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid für das Jahr 2008 wird daher als unbegründet abgewiesen.

3.3. Zu Spruchpunkt 3: Unzulässigkeit einer Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 wurde. Da sich das Erkenntnis auf die einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützt, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 3. Dezember 2020