

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf2***, ***Bf3***, ***Bf4***, ***Bf5***, ***Bf6***, ***Bf7***, ***Bf8***, ***Bf9***, ***Bf10***, ***Bf11***, ***Bf12*** ***Bf13***, ***Bf13-Adr*** vertreten durch PROCURA Steuerberatung GmbH, Zollergasse 2 Tür 38, 1070 Wien, und KPMG Niederösterreich GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Bahnhofplatz 1A/Stiege 1/3. Stock, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 19. November 2019 (eingelangt am 20. November 2019) gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf beide vom 16. Oktober 2019 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO des Jahres 2007 zu Recht:

I. Der Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren sind die ehemaligen Gesellschafter als Rechtsnachfolger der unechten stillen Gesellschaft ***X GmbH und atypisch stille Gesellschafter*** (im Folgenden X GmbH und atypisch stille Gesellschafter).

Die Einkünfte der X GmbH und atypisch stille Gesellschafter wurden (erstmals) mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 vom 20. Oktober 2008 mit EUR -5.642.905,82 festgestellt.

In den Jahren 2013 bis 2015 wurde bei der X GmbH und atypisch stille Gesellschafter eine Außenprüfung hinsichtlich der einheitlichen Gewinnfeststellung die Jahre 2007 bis 2008 betreffend durchgeführt.

In der Folge beabsichtigte die belangte Behörde das Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 mit Erledigung vom 15. Oktober 2015 wiederaufzunehmen. Der Erledigung kam jedoch kein Bescheidcharakter zu.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 16. Oktober 2019 erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007. Begründend verwies die belangte Behörde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfbericht zu entnehmen seien. Die Änderungen der Textziffern 3 und 4 seien dabei aufgrund nochmaliger Prüfung des Sachverhaltes und der dazu vorliegenden Unterlagen erfolgt, woraus sich eine Abweichung vom bisherigen Spruch des Feststellungsbescheides vom 20. Oktober 2008 ergeben habe.

Mit Bescheid vom selben Tag erging der Bescheid über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2007 gemäß § 188 BAO. Die Einkünfte wurden darin mit EUR -5.051.942,10 festgestellt.

Gegen den Wiederaufnahmebescheid (und in eventu gegen den Einkünftefeststellungsbescheid des Jahres 2007) richtete sich nunmehr die gegenständliche Beschwerde vom 19. November 2019, in welcher begründend ausgeführt wurde, dass die belangte Behörde für die als Wiederaufnahme intendierte Erledigung vom 15. Oktober 2015 dieselben Wiederaufnahmegründe angeführte habe, wie der nunmehr angefochtene Wiederaufnahmebescheid. Es sei somit nicht vom Vorliegen neuer Tatsachen auszugehen. Die Abänderung der Textziffern 3 und 4 des Betriebsprüfungsberichtes würden die Wiederaufnahme nicht rechtfertigen, weil es sich dabei lediglich um eine neue rechtliche Beurteilung des bereits ursprünglich bekannten Sachverhaltes handeln würde. Zudem entspreche eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Jahr 2019 das Veranlagungsjahr 2007 betreffend aufgrund eines Betriebsprüfungsberichtes aus dem Jahr 2015 nicht den für die Ermessensübung geforderten Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen. Sowohl die relative als auch absolute Verjährung für die Festsetzung der Einkommensteuer des Jahres 2007 sei bei sämtlichen Beschwerdeführern bereits eingetreten.

Aufgrund des in der Beschwerde vom 19. November 2019 gestellten Antrages auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO legte die belangte Behörde die Beschwerde am 19. Februar 2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Am 20. April 2020 erstatteten die Beschwerdeführer einen ergänzenden Schriftsatz. Darin führten sie wiederholt aus, dass im nunmehr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid vom 16. Oktober 2019 abermals auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung (mit dem

Vermerk geändert am 16. Oktober 2019) verwiesen werde. Die Schlussbesprechung der gegenständlichen Außenprüfung habe am 3. September 2015 stattgefunden. Zu diesem Zeitpunkt sei die Prüfung daher beendet gewesen, sodass keine weiteren Prüfungshandlungen mehr vorgenommen hätten werden dürfen. Die belangte Behörde habe selbst im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid ausgeführt, dass die Wiederaufnahme aufgrund nochmaliger Prüfung des Sachverhaltes erfolgt sei. Es seien somit keinerlei Tatsachen neu hervorgekommen.

Mit Beschluss vom 18. Juni 2020 übermittelte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde die ergänzende Stellungnahme der Beschwerdeführer vom 20. April 2020 zur Wahrung des Parteiengehörs.

Die belangte Behörde nahm dazu mit Schreiben vom 30. Juni 2020 Stellung. Das Neuervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO beziehe sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres. Umgelegt auf den Beschwerdefall bedeute das, dass für die Beurteilung, ob eine Tatsache neu hervorgekommen sei, der Wissensstand im Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung (hier: 20. Oktober 2008) mit dem im Zeitpunkt der Wiederaufnahme (hier: 16. Oktober 2019) zu vergleichen sei. Im Beschwerdefall sei die Schlussbesprechung der betreffenden Außenprüfung am 3. September 2015 erfolgt; den Rechtszustand herzustellende rechtswirksame Bescheide seien jedoch nicht erlassen worden. Vor Erlassung des nunmehr angefochtenen Wiederaufnahmebescheides sowie des Sachbescheides im Jahr 2019 seien keine weiteren Prüfungshandlungen vorgenommen worden.

Die Stellungnahme der belangten Behörde vom 30. Juni 2020 übermittelte das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 8. September 2020 zur Wahrung des Parteiengehörs den Beschwerdeführern.

Im Schreiben vom 30. September 2020 nahmen die Beschwerdeführer ergänzende Ausführungen zur Ermessensübung des angefochtenen Bescheides vor. Die Begründung der Ermessensübung mit bloß inhaltsleeren Formeln erfülle nicht die Erfordernisse einer individuellen Beurteilung des Einzelfalles. Insbesondere werde in keiner Weise auf die Tatsache eingegangen, dass der beschwerdegegenständliche Veranlagungszeitraum zum Zeitpunkt der neuerlichen Wiederaufnahme am 16. Oktober 2019 bereits zwölf Jahre zurückliege und daher für die absolute Verjährung in den jeweiligen Einkommensteuerverfahren der Investoren bereits abgelaufen sei. Die Abwägung der Billigkeit und der Verhältnismäßigkeit habe das lange Zurückliegen der Dispositionen der Steuerpflichtigen und die Unterschiede in den Fristen der Verjährung der persönlichen Bescheide der Gesellschafter und der Feststellungsbescheide der Gesellschaft zu berücksichtigen. Mangels derartiger Abwägung sei die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens mit Bescheid vom 16. Oktober 2019 unbillig.

Die ergänzende Stellungnahme der Beschwerdeführer vom 30. September 2020 übermittelte das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 5. Oktober 2020 der belangten Behörde zur Wahrung des Parteiengehörs.

In der Stellungnahme vom 28. Oktober 2020 führte die belangte Behörde aus, dass die Verjährungsfrage erst in Zusammenhang mit der Festsetzung der Abgabe zu beurteilen sei und nicht bei Erlassung des Feststellungsbescheides. Im Hinblick auf die Zielsetzung des § 303 BAO, nämlich ein rechtmäßiges Ergebnis zu ermöglichen, erweise sich die angefochtene Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2007 als ermessenskonform. Es bestehe berechtigtes öffentliches Interesse daran, dass festgestellt werde, dass vertraglich festgelegte Verlustzuweisungen dieser Art rechtlich nicht zulässig seien. Dies unabhängig davon, ob und inwieweit diese Feststellungen in den jeweiligen Einkommensteuerverfahren umgesetzt werden könnten. Selbst wenn die Umsetzung der Feststellung der Einkünfte nicht mehr erfolgen könne, seien die steuerrechtlichen Auswirkungen als nicht geringfügig anzusehen, weil ansonsten ein rechtswidriger Bescheid im Rechtsbestand verbleiben würde, der mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar sei.

Mit Beschluss vom 2. November 2020 übermittelte das Bundesfinanzgericht die Stellungnahme der belangten Behörde vom 28. Oktober 2020 den Beschwerdeführern zur Wahrung des Parteiengehörs.

In der ergänzenden Stellungnahme vom 17. Dezember 2020 führten die Beschwerdeführer aus, dass bereits jedenfalls in zwei Einkommensteuerverfahren der Beschwerdeführer absolute Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO eingetreten sei; bei einem weiteren Beschwerdeführer sei die Verjährung aufgrund eines anhängigen Verfahrens noch nicht eingetreten.

Die ergänzende Stellungnahme vom 17. Dezember 2020 übermittelte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde mit Beschluss vom 20. Jänner 2021 zur Wahrung des Parteiengehörs. Seitens der belangten Behörde erfolgte keine Replik.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren sind die ehemaligen Gesellschafter als Rechtsnachfolger der unechten stillen Gesellschaft ***X GmbH und atypisch stille Gesellschafter*** (im Folgenden X GmbH und atypisch stille Gesellschafter). Sämtliche Mitunternehmeranteile der unechten stillen Gesellschaft wurden rückwirkend mit Gesellschafterbeschluss vom 26. November 2008 zum 31. März 2008 in den Betrieb des Geschäftsherrn eingebracht, wodurch es zur Vollbeendigung der stillen Mitunternehmerschaft gekommen ist. Der am 20. Oktober 2008 von der belangten Behörde erlassene Bescheid über

die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 der X GmbH und atypisch stille Gesellschafter war unstrittig richtig adressiert und als Bescheid zu qualifizieren. Die Einkünfte wurden darin mit EUR -5.642.905,82 festgestellt. Gegen den Bescheid vom 20. Oktober 2008 wurde kein Rechtsmittel erhoben.

In den Jahren 2013 bis 2015 wurde bei der X GmbH und atypisch stille Gesellschafter eine Außenprüfung hinsichtlich der einheitlichen Gewinnfeststellung die Jahre 2007 bis 2008 betreffend durchgeführt. Die als Bescheid intendierte Erledigung über den Prüfungsauftrag vom 4. August 2011 weist im Adressfeld die „***X GmbH & Mitbes***“ aus. Die Schlussbesprechung fand am 3. September 2015 statt. Die darüber erstellte Niederschrift weist im Adressfeld die „***X GmbH & Mitbes***“ zH der steuerlichen Vertretung aus. Der ersten Seite der Niederschrift ist zu entnehmen, dass die Schlussbesprechung bei der „***X GmbH & Mitbes***“ vertreten durch die steuerliche Vertretung in Wien durchgeführt wurde. Die Niederschrift enthält ua Feststellungen zur als Zollaufwand verbuchter Einfuhrumsatzsteuer (Textziffer 1), zur Nichtanerkennung einer Vermittlungsgebühr der Geschäftsführerin (Textziffer 3), zur Nichtanerkennung von Erfolgsfee für die Kapitalbeschaffung (Textziffer 4) und zur Nichtanerkennung der alineaen Gewinn- und Verlustverteilung (Textziffer 5).

Der Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung vom 14. Oktober 2015 weist auf der ersten Seite ebenfalls aus, dass die Außenprüfung bei der „***X GmbH & Mitbes***“ vertreten durch die steuerliche Vertretung durchgeführt wurde. Die Adressierung erfolgte an „***X GmbH & Mitbes***“ zH der steuerlichen Vertretung.

Mit als Bescheid intendierter Erledigung vom 15. Oktober 2015 verfügte die belangte Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 mit Verweis auf den Bescheid vom 20. Oktober 2008. Die Erledigung richtete sich im Adressfeld an „***X GmbH & Mitbes***“ zH der steuerlichen Vertretung. Aufgrund mangelhafter Bescheidadressierung war diese Erledigung unstrittig als Nichtbescheid zu qualifizieren. In seiner Begründung verweist dieser Nichtbescheid auf Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Mit nunmehr angefochtenem Bescheid vom 16. Oktober 2019 erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 mit Verweis auf den Bescheid vom 20. Oktober 2008. Die Erledigung richtete sich im Adressfeld nunmehr an die ehemaligen Gesellschafter der X GmbH und atypisch stille Gesellschafter zH der steuerlichen Vertretung. In der Bescheidbegründung wird auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfbericht zu entnehmen sind. *„Die Änderungen zur Tz 3 und 4 erfolgten aufgrund nochmaliger Prüfung des Sachverhaltes und der dazu vorliegenden Unterlagen. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen.“* Hinsichtlich der Abwägungen von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen führt der

Bescheid aus, dass „im vorliegenden Fall [...] das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit [überwiegt]“ und „die steuerlichen Auswirkungen [...] auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden [können]“.

Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom selben Tag stellte die belangte Behörde nunmehr die Einkünfte mit EUR -5.051.942,10 fest.

Der Betriebsprüfungsbericht vom 16. Oktober 2019, auf den sich der angefochtene Wiederaufnahmebescheid bezieht, wurde den Beschwerdeführern unstrittig zugestellt. Er weicht wie folgt vom ursprünglichen Betriebsprüfungsbericht ab:

Auf der ersten Seite des Betriebsprüfungsberichtes ist angeführt „Bericht 14.10.2015 geändert 16.10.2019“.

Die Textziffer 1 bezieht sich auf die Einfuhrumsatzsteuer; abweichende Anmerkungen zum ursprünglichen Betriebsprüfungsbericht sind nicht enthalten.

Nach der Textziffer 3 Vermittlungsgebühr Geschäftsführer findet sich der Hinweis „Änderungen zu Tz 3: Die Feststellungen zu Tz 3 werden nach nochmaliger Prüfung nicht aufrechterhalten.“.

Nach Widergabe der Textziffer 4 „Erfolgsfee für Kapitalbeschaffung“ findet sich der Hinweis „Änderungen zu Tz 4: Nach nochmaliger Prüfung der Sach- und Rechtslage wird der Sachverhalt wie folgt beurteilt:

a. Sachverhalt laut vorliegenden Unterlagen:

[...]

b. Rechtliche Würdigung:

[...]“

Die Textziffer 5 betreffende die alineare Gewinn- und Verlustverteilung blieb unverändert. Die der Beilage 1 dazu zu entnehmende Begründung wurde ergänzt.

Hinsichtlich des Prüfungsabschlusses wird die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO die einheitliche Gewinnfeststellung den Zeitraum 2007 bis 2008 aufgrund der Feststellungen der Textziffern 1, 3 und 4 genannt. Die Ermessensbegründung lautete wie folgt: „Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“.

Weder der ursprüngliche, noch der geänderte Betriebsprüfungsbericht enthalten eine konkrete Darstellung der zeitlichen Abfolge des Bekanntwerdens der für die Wiederaufnahme maßgebenden Umstände. Ebenso wenig die im Verwaltungsakt enthaltene Niederschrift über die Schlussbesprechung. Die Offenlegung der maßgebenden Buchungskonten und der betreffenden Verträge erfolgte nach allgemeiner Lebenserfahrung im Zuge der Außenprüfung.

Hinsichtlich der abgeleiteten Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2007 ist zumindest im Verfahren eines Beschwerdeführers bereits absolute Verjährung eingetreten. Soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich sind Verfahren von zwei Beschwerdeführern durch offene Rechtsmittel noch nicht abgeschlossen (Stellungnahme vom 17. Dezember 2020; Datenbankabfrage).

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

In der Stellungnahme vom 30. Juni 2020 führt die belangte Behörde aus, dass erst im Zuge des von der Außenprüfung durchgeführten Vorhalteverfahrens bekannt geworden sei, dass hinsichtlich der neu beigetretenen atypischen stillen Gesellschafter eine von der Beteiligungsquote abweichende Verlustzuweisung (Textziffer 5 des Betriebsprüfungsberichtes) erfolgt sei. Textziffer 5 war nach den Ausführungen des Betriebsprüfungsberichtes für die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens des Jahres 2007 nicht maßgebend. Die belangte Behörde bezieht sich auf die Textziffern 1, 3 und 4, wobei Textziffer 3 im nunmehr vorliegenden geänderten Betriebsprüfungsbericht nicht mehr aufrechterhalten wurde.

Die Stellungnahme verweist weiter darauf, dass die Änderung der Textziffer 4 nach genauer Prüfung des Inhaltes der im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Verträge erfolgt sei. Weder aus den ursprünglichen, noch aus den geänderten Ausführungen zur Textziffer 4 des Betriebsprüfungsberichtes ergibt sich, welche Verträge im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegt worden sind, die dazu geführt hätten, dass bei ursprünglicher Bescheiderlassung im Jahr 2008 bereits vorhandene Tatsachen und Beweismittel vor nunmehriger Bescheiderlassung im Jahr 2019 neu hervorgekommen wären. Eine derartige Darstellung der zeitlichen Abfolge des Hervorkommens der neuen Tatsachen und Beweismittel ist auch der Niederschrift über die Schlussbesprechung aus dem Jahr 2015 nicht zu entnehmen. Auch die für die Wiederaufnahme als maßgebend herangezogene Textziffer 1 verweist lediglich darauf, dass auf dem Konto 2510 verschiedene Beträge falsch verbucht worden seien. Es ergibt sich jedoch nicht, zu welchem Zeitpunkt der Betriebsprüfung diese Konten vorgelegt wurden, wenngleich im Rahmen der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgegangen werden kann, dass eine Offenlegung der Konten erst im Rahmen der Außenprüfung erfolgt ist. Gleiches gilt auch für die in der Textziffer 4 genannten Mandatsverträge. Dies insbesondere auch als hinsichtlich der Beschwerdeführer dahingegen keine Einwendungen erhoben worden sind.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Vorbemerkungen Außenprüfung

Gemäß [§ 147 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

Gemäß [§ 148 Abs. 1 BAO](#) haben sich die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Außenprüfungen beauftragten Organe zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen. Nach Abs. 2 leg cit hat der Prüfungsauftrag den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben.

Der Prüfungsauftrag ist eine verfahrensleitende Verfügung iSd [§ 94 BAO](#), die schriftlich zu erlassen ist. Der Prüfungsauftrag ist somit ein Bescheid und hat neben den sich aus [§ 93 Abs 2 und 3 BAO](#) sowie [§ 96 BAO](#) ergebenden Inhaltserfordernissen weiters die in [§ 148 Abs 2 BAO](#) geforderten Erfordernisse zu enthalten (vgl Ritz, BAO⁶, § 148 Rz 1).

Nach [§ 93 Abs. 2 BAO](#) zählt der Spruch, in dem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen ist, an die der Bescheid ergeht, zu den essentiellen Bescheidelementen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch – zu dem auch das Adressfeld zählt – kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl etwa die Beschlüsse des VwGH vom 30. Jänner 2013, [2012/13/0027](#); vom 28. Juni 2012, 2008/15/0332 und vom 12. Dezember 2007, 2005/15/0040).

Im Beschwerdefall lautet das Adressfeld des als Bescheid intendierten Prüfungsauftrages vom 4. August 2011, als die Bezeichnung, bei wem eine Außenprüfung durchgeführt wird, „***X GmbH & Mitbes***“ zu Handen der steuerlichen Vertretung. Damit wurde im Adressfeld die vormalige steuerlich anerkannte Personengemeinschaft bezeichnet, die unstrittig am 4. August 2011 vollbeendet war. Der Prüfungsauftrag wäre somit jedenfalls nach [§ 191 Abs. 2 BAO](#) an die damaligen Mitglieder der Personengemeinschaft zu richten gewesen. Eine namentliche Nennung dieser Mitglieder erfolgte jedoch in der von der belangten Behörde vorgenommenen Adressierung ihrer Erledigung nicht. Die Adressierung an die X GmbH und atypisch stille Gesellschafter nach deren Vollbeendigung vermag somit keine Bescheidqualität der angefochtenen Erledigung zu begründen, weil dem Erfordernis einer gesetzmäßigen

Adressatenbezeichnung nicht entsprochen wurde (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 93 Tz 6 mit Verweis auf die dort zitierte Judikatur). Dem als Bescheid intendierten Prüfungsauftrag vom 4. August 2011 kam im Beschwerdefall somit keine Bescheidqualität zu.

Überschreitungen des Prüfungsauftrages sind zwar rechtswidrig, führen aber zu keinem Beweisverwertungsverbot für die Prüfungsergebnisse (vgl VwGH 28. Mai 1997, 94/13/0200; 19. Oktober 2006, 2002/14/0101). Die Rechtswidrigkeit eines Prüfungsauftrages ist jedoch bei der Ermessensübung bei amtswegiger Wiederaufnahme zu berücksichtigen (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 148 Rz 1 und 5, mwN sowie VwGH 25. März 1993, [92/16/0117](#), 0118; 19. Oktober 2006, 2002/14/0101).

Unabhängig davon, ob die Außenprüfung mangels Bescheidqualität des Prüfungsauftrages rechtswidrig erfolgt ist, ist der Grundsatz des Parteiengehörs nach [§ 115 Abs 2 BAO](#) im abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren jedenfalls zu wahren. Der Partei ist daher Gelegenheit zu geben, zur Kenntnisnahme des Beweisverfahrens Stellung zu nehmen (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 115 Rz 14 ff, mwN der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

[§ 149 BAO](#) sieht dazu vor, dass nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Schlussbesprechung abzuhalten ist. Darüber ist eine Niederschrift aufzunehmen. Im Beschwerdefall fand eine „Schlussbesprechung“ am 3. September 2015 statt. Die Niederschrift ist an „***X GmbH & Mitbes***“ zu Händen der steuerlichen Vertretung adressiert. Nach [§ 150 BAO](#) ist über das Ergebnis der Außenprüfung ein schriftlicher Bericht zu erstatten. Diesem kommt kein Bescheidcharakter zu, vielmehr stellt er einen Aktenvermerk der belangten Behörde dar (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 150 Tz 1). Die Abgabenbehörde hat dem Abgabepflichtigen nach [§ 150 BAO](#) eine Abschrift des Prüfungsberichtes zu übermitteln. Die Adressierung erfolgte im Beschwerdefall an „***X GmbH & Mitbes***“ zu Händen der steuerlichen Vertretung.

Die Beschwerdeführer monieren zudem, dass der (ursprüngliche) Betriebsprüfungsbericht am 14. Oktober 2015 erstellt und in der Folge am 16. Oktober 2019 abgeändert wurde, jedenfalls ohne dass die Änderungen den Beschwerdeführern vorgehalten worden wären. Entsprechend findet sich im abgeänderten Betriebsprüfungsbericht (im Gegensatz zum ursprünglichen Betriebsprüfungsbericht) kein Verweis auf das Stattfinden einer Schlussbesprechung. Der angefochtene Bescheid verweist in seiner Begründung jedoch auf den abgeänderten Betriebsprüfungsbericht vom 16. Oktober 2019, dem somit nicht die Wahrung des Parteiengehörs vorausgegangen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat jedoch bereits ausgesprochen, dass es keinen Verfahrensmangel bildet, wenn dem Abgabepflichtigen bei Unterlassen der Schlussbesprechung auf andere Weise die erforderlichen Auskünfte über die Feststellungen des Prüfers, damit über die Ergebnisse der Prüfung gegeben werden, etwa durch Zustellung

des Prüfungsberichtes ([§ 150 BAO](#)) und damit vor Erlassung der abschließenden Sachbescheide die Möglichkeit einer wirksamen Stellungnahme – wenn auch erst im Beschwerdeverfahren – eingeräumt wird. Die Bestimmung des [§ 149 BAO](#) über die nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung abzuhaltende Schlussbesprechung stellt nämlich keinen Selbstzweck dar, sondern dient der Wahrung des Parteiengehörs (vgl. VwGH 23. November 2011, [2008/13/0105](#), mwN).

Der (abgeänderte) Betriebsprüfungsbericht vom 16. Oktober 2019 ist den Beschwerdeführern unstrittig zugegangen. Auch wenn daher die Abgabenbehörde das Recht auf Parteiengehör verletzt hat, ist dies im Beschwerdeverfahren sanierbar (vgl. VwGH 19. März 1998, [96/15/0005](#); 18. September 2002, [99/17/0261](#); 19. März 2008, [2008/15/0002](#)).

Soweit in der Beschwerde das in [§ 148 Abs. 3 BAO](#) zwar ausdrücklich normierte Mehrfachprüfungsverbot thematisiert wird, genügt der Hinweis, dass ein Verstoß dagegen kein Beweisverwertungsverbot begründet (vgl. VwGH 22.3.2018, [Ra 2017/15/0044](#), mwN). Zudem führen die Beschwerdeführer in der ergänzenden Stellungnahme vom 20. April 2020 selbst aus, dass seitens der belangten Behörde gerade keine weiteren Prüfungshandlungen vorgenommen worden seien.

3.1.2. Wiederaufnahme

Nach [§ 303 Abs 1 lit b BAO](#) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen hätte können. Der Wiederaufnahmsantrag hat nach Abs 2 leg cit die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird sowie die Bezeichnung der Umstände des Abs 1 leg cit, auf die der Antrag gestützt wird, zu enthalten.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß [§ 279 BAO](#) zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen daher die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl. VwGH vom 29. Jänner 2015, [2012/15/0030](#)).

Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der belangten Behörde gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung

unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 30. September 2015, [2012/15/0140](#)).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. VwGH 27. Februar 2014, [2011/15/0106](#), mwN sowie weiterführend *Ritz*, BAO⁶, § 303 Rz 24).

Die als Bescheid intendierte Erledigung vom 15. Oktober 2015 erfüllte unstrittig mangels entsprechender Bescheidadressierung nicht die Bescheiderfordernisse des [§ 93 BAO](#) und war somit als Nichtbescheid zu qualifizieren. Einem solchen Nichtbescheid kommt keine Rechtsqualität und somit keine das Verfahren abschließende Wirkung zu. Der belangten Behörde ist daher in den Ausführungen der ergänzenden Stellungnahme vom 30. Juni 2020 beizupflichten, dass für die Beurteilung, ob eine Tatsache neu hervorgekommen ist, der Wissensstand im Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung (hier 20. Oktober 2008) mit dem im Zeitpunkt der nunmehr angefochtenen Wiederaufnahme des Verfahrens (hier 16. Oktober 2019) zu vergleichen ist. Mangels Bescheidqualität der als Bescheid intendierten Erledigung vom 15. Oktober 2015 galten die darin als Begründung für die Wiederaufnahme herangezogenen Gründe im nunmehr gegenständlichen Wiederaufnahmeverfahren entgegen dem Beschwerdevorbringen grundsätzlich nicht als „verbraucht“. Damit kann – entgegen dem Beschwerdevorbringen – dahingestellt bleiben, ob die bloße Abänderung der Textziffern 3 und 4 des Betriebsprüfungsberichtes am 16. Oktober 2019 als neu hervorgekommene Tatsachen für sich die Wiederaufnahme des Verfahrens hätten begründen können.

Fraglich ist jedoch, ob der angefochtene Bescheid vom 16. Oktober 2019 mit Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfbericht zu entnehmen seien, den Anforderungen der Bezeichnung der Umstände gemäß [§ 303 Abs 2 BAO](#) gerecht wurden.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl. VwGH 26. November 2015, [Ro 2014/15/0035](#)).

Aus einem im Betriebsprüfungsbericht gegebenen Hinweis auf einzelne Textziffern kann im Zusammenhang mit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs 1 BAO](#) gefolgert werden, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes neu hervorgekommen ist (vgl VwGH 28. Februar 2012, [2008/15/0005](#), mwN). Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt dabei kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl VwGH 26. November 2015, [Ro 2014/15/0035](#)).

Im Beschwerdefall erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2007 (Bescheid vom 20. Oktober 2008) am 16. Oktober 2019 aufgrund der Feststellungen der – wenn auch rechtswidrig durchgeführten – abgabenbehördlichen Prüfung. Die Feststellungen seien der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfbericht zu entnehmen. Dabei enthält die Bescheidebegründung den Hinweis, dass die Textziffern 3 und 4 aufgrund nochmaliger Prüfung des Sachverhaltes und der dazu vorliegenden Unterlagen erfolgt sei. Durch den Hinweis auf die geänderten Textziffern kann davon ausgegangen werden, dass sich die Abgabenbehörde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 16. Oktober 2019 bezogen hat, der den Beschwerdeführern – wenn auch ohne Wahrung des Parteiengehöres – unstrittig zugegangen ist.

Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen. So ist grundsätzlich auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht zulässig (vgl VwGH 10. Februar 2016, [2013/15/0087](#), mwN). Allerdings ist ein Verweis auf die Ausführungen in einem Betriebsprüfungsbericht nur dann rechtlich zulässig, wenn aus diesem die Wiederaufnahmsgründe hervorgehen und auch Überlegungen zur Ermessensübung dargestellt sind (vgl VwGH 18. September 2003, [99/15/0262](#)).

Wie bereits unter Punkt 3.1.1 ausgeführt, besteht im Zusammenhang mit einer rechtswidrig durchgeführten Außenprüfung wie im Beschwerdefall kein Beweisverwertungsverbot. Die Beschwerdeführer selbst führen ins Treffen, dass die Wiederaufnahme wohl aufgrund des Neuerungsstatbestandes nach [§ 303 Abs. 1 lit b BAO](#) erfolgt sei. Dies ergibt sich auch in der Gesamtschau aus den Ausführungen zur Wiederaufnahme unter „Prüfungsabschluss“ des Betriebsprüfungsberichtes vom 15. Oktober 2015, geändert am 16. Oktober 2019 und dem Verweis des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides auf diesen Betriebsprüfungsbericht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die belangte Behörde entsprechend den Ausführungen unter „Prüfungsabschluss“ die in den Textziffern 1, 3 und 4 getroffenen Feststellungen als neu hervorgekommene Tatsachen für die Wiederaufnahme nach [§ 303 Abs. 1 BAO](#) herangezogen hat (vgl VwGH 26. November 2015, [Ro 2014/15/0035](#)).

Sofern die Beschwerdeführer in der ergänzenden Stellungnahme vom 20. April 2020 ins Treffen führen, dass der abgeänderte Betriebsprüfungsbericht in sich widersprüchlich und irreführend sei, ist ihnen insofern zuzustimmen, als – wie bereits ausgeführt – der Betriebsprüfungsbericht eine konkrete Darstellung der zeitlichen Abfolge des Hervorkommens der neuen Tatsachen und Beweismittel vermissen lässt, wenngleich diese in der Zusammenschau erkennbar ist und von den Beschwerdeführern auch nicht in Abrede gestellt wird. Auch die Tatsache, dass der Betriebsprüfungsbericht vier Jahre nach Abschluss der rechtswidrigen Außenprüfung (ohne Wahrung des Parteihörs) abgeändert wurde (insbesondere Textziffer 4), birgt einen gewissen irreführenden Charakter in sich, der jedoch für sich genommen noch nicht ausreicht, um das Nichtvorliegen der der Wiederaufnahmegründe anzunehmen.

Die Beschwerdeführer führen zu Recht aus, dass die Änderung der Textziffer 3 des Betriebsprüfungsberichtes („*Die Feststellungen zu Tz 3 werden [...] nicht aufrechterhalten*“) eine Wiederaufnahme nicht rechtfertigen konnte, obwohl diese von der belangten Behörde (weiterhin) als maßgebend für die Wiederaufnahme angeführt wurde. Das entspricht auch den Ausführungen der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 30. Juni 2020, wonach die Feststellungen der Textziffer 3 gerade nach nochmaliger Überprüfung nicht (mehr) aufrechterhalten wurden. Der Widerspruch in der Heranziehung der Textziffer 3 für die Wiederaufnahme, die jedoch keinerlei abweichende Feststellungen (mehr) enthält, rechtfertigt für sich noch nicht die Unzulässigkeit der Wiederaufnahme.

Dass die aufgrund Vorliegens eines Nichtbescheides erfolglose Wiederaufnahme des Verfahrens im Jahr 2015 nicht zum „Verbrauch“ der Wiederaufnahmegründe im Beschwerdeverfahren geführt hat, hat das Bundesfinanzgericht bereits ausgeführt. Weitere Einwendungen weshalb diese Feststellung eine Wiederaufnahme nicht begründen hätte können, etwa weil der belangten Behörde dieser Umstand bereits vor Bescheiderlassung im Jahr 2008 bekannt gewesen sei, wurden seitens der Beschwerdeführer nicht behauptet.

Die Textziffer 5 wurde seitens der belangten Behörde nicht maßgebend für die Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogen, sodass auf diese Textziffer hinsichtlich der Prüfung der Wiederaufnahmegründe durch das Bundesfinanzgericht nicht näher eingegangen werden muss. Inwieweit die Vereinbarung der rückwirkenden, alineaen Gewinnverteilung dem Finanzamt am 20. Oktober 2008 noch nicht bekannt war – wie in der Stellungnahme der belangten Behörde vom 30. Juni 2020 ausgeführt – ist daher nicht entscheidungswesentlich.

In ihrer Beschwerde, wie auch in den darauffolgenden Stellungnahmen wird vorgebracht, dass die Wiederaufnahme nicht den nach [§ 20 BAO](#) für die Ermessensübung erforderlichen Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen entspreche.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der

Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage – wie im Beschwerdefall das Vorliegen der neu hervorgekommenen Tatsachen – dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes und [§ 20 BAO](#) als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl VwGH 24. April 2014, [2010/15/0159](#), mwN).

Gemäß [§ 20 BAO](#) sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl VwGH 22. April 2009, [2006/15/0257](#), mwN).

Die Gesetzesmaterialien zu [§ 303 BAO](#) führen aus, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient; dies unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise (insbesondere bei absoluter und relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen, bei Vortäuschung von Aktiva in Gläubigerschädigungsabsicht, wiederholte vorsätzliche Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben oder bei Uneinbringlichkeit der aus ihr resultierenden Nachforderung) unterbleiben (vgl EB RV 2007 BlgNR 24. GP 22).

Bei Ausübung des Ermessens sind alle im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen (vgl VwGH 24. April 2014, [2010/15/0159](#), mwN).

Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 64, mit Verweis auf die Judikatur des VwGH). Die Abgabenbehörde hat sich mit einem Auseinanderklaffen der steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf Wiederaufnahmsgründe zurückzuführen sind, gegenüber solchen, die auf einer geänderten Rechtsansicht beruhen, im Rahmen ihrer, bei Entscheidung über die Durchführung der amtswegigen Wiederaufnahme vorzunehmenden Ermessensübung sachlich auseinanderzusetzen. Dabei wird insbesondere dem Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen Gewicht beizumessen sein. Der Hinweis auf den Vorrang der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit und das Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen ist – wie die Beschwerdeführer zutreffend insbesondere in ihrer Stellungnahme vom 30. September 2020 monieren – für sich allein nicht geeignet, die Ermessensentscheidung zu tragen. Wie die belangte Behörde jedoch aufzeigt, kommt dem Bundesfinanzgericht nach [§ 279 BAO](#) die Befugnis zu den angefochtenen Bescheid (soweit die Identität der Sache gewahrt bleibt) in jede Richtung abzuändern (vgl auch *Ritz*, BAO⁶, § 20 Tz 11 und § 279 Tz 4).

Das Beschwerdeverfahren betrifft die Wiederaufnahme des Einkünftefeststellungsverfahrens gemäß [§ 188 BAO](#) das Jahr 2007 betreffend. Die ursprüngliche Einkünftefeststellung erfolgte dabei mit Bescheid vom 20. Oktober 2008. In den Jahren 2013 bis 2015 fand ua das Streitjahr 2007 betreffend eine Außenprüfung statt, deren Feststellungen im Jahr 2015 zur Wiederaufnahme des gegenständlichen Verfahrens hätten führen sollen. Da dem Prüfungsauftrag keine Bescheidqualität zukam, erfolgte die Außenprüfung ohne Rechtsgrundlage und somit rechtswidrig. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung und der (ursprüngliche) Betriebsprüfungsbericht waren an die vormalige X GmbH und atypisch stille Gesellschafter adressiert. Am 16. Oktober 2019 erfolgte nunmehr die beschwerdegegenständliche Wiederaufnahme des Einkünftefeststellungsverfahrens gemäß § 188 das Jahr 2007 betreffend sowie mit Bescheid vom selben Tag die Abänderung des Feststellungsbescheides das Jahr 2007 betreffend. Der abgeänderte Betriebsprüfungsbericht vom 16. Oktober 2019 wurde – wie die belangte Behörde einräumt – den Beschwerdeführern vor Erlassung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides nicht vorgehalten, sodass es auch dahingehend im Zuge des verwaltungsbehördlichen Abgabeverfahrens zur Verletzung des Parteiengehörs gekommen ist; wenngleich dieses im Rahmen des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht nachgeholt werden kann.

Die Rechtswidrigkeit einer Außenprüfung ist an sich sanktionslos. Sie hat jedoch bei der Ermessensübung Berücksichtig zu finden (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 148 Rz 1 und 5, mwN sowie VwGH 25. März 1993, [92/16/0117](#), 0118; 19. Oktober 2006, 2002/14/0101). Das gilt auch für rechtswidrig erlangte Beweismittel und für „Verfahrensmängel der Betriebsprüfung“ (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 85, mwN). Ein behördliches Verschulden ist gegebenenfalls bei der Ermessensübung berücksichtigen (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 86, mit Verweis auf die Judikatur des VwGH).

Beschwerdegegenständlich wurde zudem ein vor elf Jahren abgeschlossenes Feststellungsverfahren wiederaufgenommen. Die für die Wiederaufnahme herangezogenen neu hervorgekommenen Tatsachen waren – wie die belangte Behörde selbst durch in ihren Stellungnahmen hervorhebt (bloß nochmalige Prüfung der Sach- und Rechtslage) mit Beendigung der rechtswidrig durchgeführten Außenprüfung im Jahr 2015 – somit seit mindestens vier Jahren – bekannt. Eine Wiederaufnahme des Einkünftefeststellungsverfahrens des Jahres 2007 ist jedoch erst am 16. Oktober 2019 erfolgt. Auch wenn für die amtswegige Wiederaufnahme – im Gegensatz zur für die Wiederaufnahme auf Antrag nach früherer Rechtslage nach [§ 303 Abs 2 BAO](#) idF vor BGBl I Nr 14/2013 – keine subjektive begrenzende Frist für die Verwertung der neu hervorgekommenen Tatsachen vorgesehen ist, so kann dieser Umstand bei der Ermessensübung nicht unberücksichtigt bleiben.

Ziel der Wiederaufnahme ist das insgesamt rechtmäßige Ergebnis. Die Rechtmäßigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme eines Verfahrens kann daher davon abhängig, ob auch ein anderes Verfahren wiederaufgenommen wird (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 70, mit Verweis auf die

Judikatur des VfGH). Stellt sich die Frage der amtswegigen Wiederaufnahme von Verfahren über Grundlagenbescheide, wie etwa einem solchem im Beschwerdefall vorliegenden Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#), werden die steuerlichen Auswirkungen bei den Beteiligten in das Ermessenskalkül miteinzubeziehen sein. Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren bei gemäß [§ 188 BAO](#) erlassenen Feststellungsbescheiden spricht, dass Folgeänderungen bei allen Beteiligten wegen Eintritts der Verjährung nicht mehr zulässig wären und die Wiederaufnahme auch sonst keine (insbesondere keine steuerlichen Folgen mehr nach sich zieht (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 77).

Die Beschwerdeführer monieren, dass die relative und auch die absolute Verjährung für die Festsetzung der Einkommensteuer des Jahres 2007 bei den jeweiligen Investoren bereits eingetreten sei. Mangels Bescheidqualität der seitens der belangten Behörde im gegenständlichen Verfahren als Bescheid intendierten Erledigungen seien dagegen eingebrachte Rechtsmittel nicht geeignet gewesen die Verjährung zu durchbrechen. Folgeänderungen in den abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden seien daher nicht mehr zulässig. Soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich ist den Beschwerdeführern dahingehend beizupflichten, dass durch anderwärtige Rechtsmittel Einkommensterverfahren von lediglich zwei Beschwerdeführern einer bescheidmäßigen Abänderung zugänglich sind. In Anbetracht der langen Verfahrensdauer, der rechtswidrig erlangten Beweismittel und sonstigen Verfahrensfehler sowie insbesondere vor dem verfassungsrechtlich gebotenen Hintergrund der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, ist der Umstand, dass sich steuerliche Auswirkungen für bloß Beschwerdeführer in deren Einkommensterverfahren ergeben, in die Ermessensübung mit einzubeziehen.

Soweit die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 28. Oktober 2020 ausführt, es bestehe berechtigtes öffentliches Interesse daran, dass festgestellt werde, dass vertraglich festgelegte Verlustzuweisungen dieser Art rechtlich nicht zulässig seien und dies unabhängig davon, ob und inwieweit diese Feststellungen in den jeweiligen Einkommensterverfahren umgesetzt werden könnten, ist ihr entgegenzuhalten, dass diese Feststellung hinsichtlich der Verlustzuweisung die Textziffer 5 betrifft, die gerade nicht maßgebend für die Wiederaufnahme herangezogen wurde.

In Zusammenschau sämtlicher der oben angeführten Umstände (dabei insbesondere der im konkreten Beschwerdefall unterlaufenen Verfahrensfehler und die Tatsache, dass die Wiederaufnahmegründe der belangten Behörde über einen Zeitraum von mindestens vier Jahren vor Verfahrenswiederaufnahme bekannt waren) kommt das Bundesfinanzgericht daher insgesamt zum Schluss, dass nach Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsüberlegungen nach [§ 20 BAO](#) die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkünftefeststellung gemäß [§ 188 BAO](#) das Jahr 2007 betreffend sachlich nicht gerechtfertigt war und dem Bescherdebegehren stattzugeben war.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.3. Einkünftefeststellungsverfahren

Die Beschwerdeführer verweisen in der Beschwerde darauf, dass (in eventu) auch gegen den wiederaufgenommenen Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#) Für das Jahr 2007 vom 16. Oktober 2019 eine Beschwerde eingebracht wird.

Eventualanträge sind zulässig (vgl VwGH 28. November 2008, [2005/15/0134](#)). Wesen des Eventualantrags ist, dass er unter der aufschiebenden Bedingung gestellt wird, dass der Primärantragerfolglos bleibt (vgl VwGH 20. November 2006, [2003/17/0002](#)), sodass der Eventualantrag dann gegenstandslos wird, wenn dem Primärantrag stattgegeben wurde. (vgl VwGH 15. Oktober 1991, [90/05/0214](#)).

Da das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom selben Tag den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid vom 16. Oktober 2019 ersatzlos aufgehoben und damit dem Beschwerdebegehren Folge gegeben hat, schied der beschwerdegegenständliche Feststellungsbescheid für das Jahr 2007 aus dem Rechtsbestand aus. Ein Eingehen auf das das Eventualbegehren erübrigt sich im Beschwerdefall daher.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die beschwerdegegenständliche Rechtsfrage zur amtswegigen Wiederaufnahme eines Verfahrens ist durch den Gesetzestext sowie die näher ausgeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (vgl insb VwGH 25. März 1993, [92/16/0117](#), 0118; 19. Oktober 2006, 2002/14/0101 und 22. April 2009, 2006/15/0257). Das Bundesfinanzgericht hat vom eingeräumten Ermessen innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen Gebrauch gemacht (vgl zB VwGH 23. November 2016, [Ro 2014/17/0032](#)). Darüber hinaus waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich (vgl zB VwGH 25. Februar 2016, [Ra 2016/16/0006](#)). Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach [Art 133 Abs. 4 B-VG](#) liegen somit nicht vor.

Hinweis

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten (bzw deren Gesamtrechtsnachfolger), denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Beschlusses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person (den steuerlichen Vertreter) gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Wien, am 12. April 2021