

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende A und die weiteren Senatsmitglieder B, C und D über die Beschwerde von F, G und K als ehemalige Gesellschafter der X-OEG, vertreten durch Stb, vom 18. November 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes-XY vom 30. Oktober 2015, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2000 und Feststellung von Einkünften für 2000 und 2001, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 08. Juni 2021 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

F, G und K sind ehemalige Gesellschafter der X-OEG mit dem Geschäftszweig Wirtschaftstreuhänder - Steuerberater (FN xx). Die genannte OEG wurde infolge Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB durch die Y-GmbH (FN yy) am 17.12.2002 im Firmenbuch gelöscht (Antrag auf Löschung eingelangt am 14.10.2002).

Bei der genannten OEG fand eine Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2002 statt.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 06.03.2006 wird unter *“TZ 2 Zinsen Sonderbetriebsvermögen“* Folgendes festgehalten:

Im Zusammenhang mit dem Zusammenschluss zum 31.12.1999 seien durch die bisherigen Gesellschafter G und F Einlagen nach der Bestimmung des § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG

rückwirkend in Höhe von je S 7.523.271,75 geleistet worden. Die dafür angefallenen Fremdkapitalzinsen seien als Sonderbetriebsausgaben in Abzug gebracht worden.

Zur Finanzierung der genannten Einlagen gem. § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG sei von den Gesellschaftern Fremdkapital aufgenommen worden. Durch die Gesellschaft seien diese Einlagen in endbesteuerte Wertpapiere veranlagt worden. Durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang zwischen Hingabe der Einlagen und deren Veranlagung sei die Geltendmachung von Betriebsausgaben/Werbungskosten nicht möglich.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei die Höhe des Einbringungsvermögens durch die Bestimmung des § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG zwar veränderbar, es könne dieser Bestimmung jedoch nicht entnommen werden, dass dadurch der Zusammenhang zwischen endbesteuerten Früchten und der Nichtabzugsfähigkeit damit in Verbindung stehender Ausgaben durchbrochen werde.

Da die Gesellschaft ihren Gewinn nach den Vorschriften des § 4 Abs. 3 EStG ermittle, sei der Umfang der Vermögensausstattung in der Gesellschaft auf das notwendige Betriebsvermögen beschränkt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung erfülle eine derartige Vermögenshingabe nicht mehr die Voraussetzungen eines notwendigen Betriebsvermögens, sondern sei als gewillkürtes Betriebsvermögen zu beurteilen. Aus diesem Grund seien die erwähnten Fremdkapitalzinsen bei der Einkommensermittlung ebenfalls außer Ansatz zu lassen.

Die Zinsen seien wieder in folgender Höhe zuzurechnen:

	2000 ATS	2001 ATS
Zinsen und Spesen G	219.216,00	111.822,00
Zinsen und Spesen F	219.216,00	111.822,00
Gewinn +	438.432,00	223.644,00

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen des Betriebsprüfungsorgans (dieses traf neben der angeführten Prüfungsfeststellung noch eine weitere, die sich auf das Jahr 2001 bezog), verfügte mit "Bescheiden" vom 07.03.2006 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2001 und erließ gleichzeitig neue "Bescheide" betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2001. In diesen "Bescheiden" fand die Zurechnung der Zinsen und Spesen ihren Niederschlag. Die "Bescheide" wurden an die "X-OEG z. H. Stb", adressiert.

Gegen die genannten "Wiederaufnahmebescheide" und neuen "Feststellungsbescheide" brachte die X-OEG, vertreten durch Stb, mit Schreiben vom 24.03.2006 (eingelangt am 07.04.2006) Berufung ein.

Diese Berufung legte die Abgabenbehörde am 04.05.2006 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss vom 03.09.2014, RV/6100256/2006, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde (vormals Berufung) als unzulässig zurück. Diese Entscheidung begründete es damit, die Geschäftsübernahme gemäß § 142 HGB durch die Y-GmbH (eingetragen im Firmenbuch am 17.12.2002) habe die Vollbeendigung der X-OEG bewirkt. Den an ein nicht mehr bestehendes Rechtsgebilde gerichteten Erledigungen vom 07.03.2006 komme keine Bescheidqualität zu.

Am 16.10.2014 fertigte die Abgabenbehörde neuerliche "Wiederaufnahmebescheide" betreffend die Feststellung von Einkünften 2000 und 2001 sowie neuerliche "Feststellungsbescheide" für die Jahre 2000 und 2001 aus. Diese "Bescheide" wurden an F, G und K als ehemalige Gesellschafter der X-OEG, adressiert. In den Bescheiden wurde jeweils darauf hingewiesen, dass mit der Zustellung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gilt (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Gegen die angeführten "Bescheide" erhoben F, G und K als ehemalige Gesellschafter der X-OEG, vertreten durch Stb nach vorangegangenen Fristverlängerungsersuchen mit Eingabe, übermittelt per Fax am 16.03.2015 und noch einmal persönlich abgegeben am 19.03.2015, Bescheidbeschwerde.

Dieser gab die Abgabenbehörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.07.2015 keine Folge. Daraufhin wurde am 22.07.2015 ein Vorlageantrag eingebracht.

Mit Beschluss vom 05.10.2015, RV/6100816/2015, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde wiederum als unzulässig zurück. Begründend führte es dazu aus, die angefochtenen Bescheide enthielten zwar den Hinweis auf § 101 Abs. 3 und 4 BAO, seien aber nicht an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person zugestellt worden. Mangels Zustellung lägen keine rechtlich existenten Bescheide vor. Das Bundesfinanzgericht wies abschließend darauf hin, im vorliegenden Fall sei das Feststellungsverfahren für 2001 bislang noch nie durch Bescheid abgeschlossen worden. Der (erste) Feststellungsbescheid für 2001 vom 16.12.2002 sei an die X-OEG adressiert, die jedenfalls im Zeitpunkt der Bescheidzustellung bereits vollbeendet gewesen sei.

Mit Datum 30.10.2015 fertigte die Abgabenbehörde neuerlich einen Wiederaufnahmebescheid betreffend die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2000 sowie neuerlich Feststellungsbescheide betreffend die Einkünfte für die Jahre 2000 und 2001 aus. Diese

Bescheide sind an F, G und K als ehemalige Gesellschafter der X-OEG zH Stb, adressiert und enthalten einen Hinweis auf § 101 Abs. 4 BAO.

In der Begründung des Wiederaufnahmebescheides verwies die Abgabenbehörde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht vom 06.03.2006 zu entnehmen seien. Im Zusammenhang mit der Wiedergabe von Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu § 303 Abs. 1 lit. b BAO führte sie u.a. aus, das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel sei aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar gewesen seien, zu beurteilen. Das "Neuhervorkommen" von Tatsachen und Beweismittel beziehe sich demnach auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. In den vor Durchführung der Betriebsprüfung der Behörde durch den Steuerpflichtigen vorgelegten Jahreserklärungen und Unterlagen seien Erläuterungen, wie die Ursache des Zinsaufwandes, Mittelherkunft – Mittelverwendung bzw. eine Sonderbilanz nicht beigelegt. Die Zuordnung der (Nicht-)Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen sei aufgrund der bis zur Durchführung der Betriebsprüfung vorliegenden Unterlagen nicht möglich gewesen. In der Vorhaltebeantwortung vom 18.12.2002 - diese betreffe im Übrigen das Jahr 2001 – sei lediglich bekannt gegeben worden, dass die als Sonderbetriebsausgaben geltend gemachten Zinsen und Spesen (lt. beigefügter Anlage) Geldmittel beträfen, welche im Zuge des Zusammenschlusses von den Gesellschaftern der Gesellschaft für Investitionen bzw. für das laufende Geschäft zur Verfügung gestellt worden seien. Bis zur Durchführung der Betriebsprüfung sei daher der Behörde nicht bekannt gewesen, dass die Zinsen und Spesen aus Bankkrediten stammten, die die Gesellschafter im Zuge des Zusammenschlusses für die Einlagen aufgenommen hätten, die folglich durch die Gesellschaft in endbesteuerte Wertpapiere veranlagt worden seien. Die Tatsachen zur Beurteilung der Zugehörigkeit der Zinsen und Spesen und auch der Umstand, dass die in Abzug gebrachten Zinsen in Zusammenhang mit endbesteuerten festverzinslichen Wertpapieren stünden, sei erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden.

Die Wiederaufnahme werde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) das Interesse an der Rechtssicherheit (Parteiinteresse an der Rechtskraft). Dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit werde vor allem aufgrund der nicht geringen steuerlichen Auswirkung der Vorzug vor den Billigkeitsgründen (dem Parteiinteresse) eingeräumt.

(Siehe dazu im Einzelnen den betreffenden Bescheid).

In den Bescheiden betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 und 2001 erkannte die Abgabenbehörde die geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben nicht an.

Diese Entscheidungen begründete sie damit, es bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den durch die Gesellschafter F und G aufgenommenen Krediten und dem erfolgten Wertpapierkauf. Die Bankkredite seien von den Gesellschaftern zur Finanzierung der festverzinslichen Wertpapiere aufgenommen worden. Die Bareinlagen der Gesellschafter seien auf deren Kapitalkonten am 20.07.2000 verbucht worden. Bereits einen Tag nach den durch die Gesellschafter getätigten Einzahlungen, also am 21.07.2000, sei laut den vorliegenden Kontoauszügen der Ankauf festverzinslicher Wertpapiere durch die OEG erfolgt.

Die Gewinnermittlung der OEG erfolge nach § 4 Abs. 3 EStG. Bei dieser Gewinnermittlungsart komme nur notwendiges Betriebsvermögen in Betracht. Die in Rede stehenden Wertpapiere zählten nicht zum notwendigen Betriebsvermögen der OEG. Betriebsgegenstand der OEG sei die Führung einer Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhandkanzlei. Seitens der Beschwerdeführer sei nicht dargelegt worden, welche betriebliche Funktion die angeschafften Wertpapiere erfüllen sollten.

Aber auch dann, wenn man die von der Gesellschaft angeschafften Wertpapiere zum notwendigen Betriebsvermögen rechnen und die aufgenommenen Bankdarlehen als negatives Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter ansehen würde, ergebe sich im Hinblick auf die für Personengesellschaften geltende Gewinnermittlung kein anderes Ergebnis.

Ein Abzug der geltend gemachten Finanzierungskosten sei auch im Hinblick auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht möglich. Nach dieser Bestimmung dürften bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar sei, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stünden. Auf die aus den festverzinslichen Wertpapieren erzielten Einkünfte finde der Fixsteuersatz von 25 % Anwendung.

Eine Abzugsmöglichkeit der Zinsen sei schließlich auch deshalb nicht gegeben, weil aus dem Verkauf der Wertpapiere ein steuerpflichtiger Substanzgewinn nicht erzielt worden sei (die zum Kurs 100 angekauften Wertpapiere seien wiederum zum Kurs 100 verkauft worden). (Siehe dazu im Einzelnen die betreffenden Bescheide).

Gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellung von Einkünften 2000 und die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften 2000 und 2001, jeweils vom 30.10.2015, erhoben F, G und K als ehemalige Gesellschafter der X-OEG mit Eingabe vom 18.11.2015 Bescheidbeschwerde.

In der Rechtsmittelschrift bringen sie gegen die verfügte Wiederaufnahme vor, in den Jahren 2000 und 2001 seien die Formulare U 1, E 6, E 106 sowie die entsprechende Einnahmen-/Ausgabenrechnung samt steuerlicher Gewinnermittlung abgegeben worden. Unter anderem seien in diesen Jahren die jeweils geltend gemachten Zinsen und steuerlichen Zu- und

Abrechnungen klar und deutlich angeführt. Darüber hinaus sei es für das Veranlagungsjahr 2001 zu einem Vorhalteverfahren gekommen (Beantwortung vom 19.12.2002), in dem explizit auf den Zusammenschluss und detailliert auf die Sonderbetriebsausgaben eingegangen worden sei. Es seien somit alle sachverhaltsrelevanten Tatsachen (Durchführung des Zusammenschlusses, bezahlte Zinsen als Sonderbetriebsausgaben ect.) den jeweilig bei der Abgabenbehörde abgegebenen Unterlagen zu entnehmen. Diese Tatsachen seien der Behörde zum damaligen Zeitpunkt insgesamt offengelegt worden und schon bekannt gewesen.

Bei der Anwendung des § 303 BAO habe die Behörde eine Interessensabwägung im Sinne des § 20 BAO vorzunehmen. Auch eine Ermessensentscheidung sei zu begründen. Die Begründung einer Ermessensentscheidung habe über die allgemeinen Begründungserfordernisse hinaus die Überlegungen und Wertungen bekannt zu geben, die zur Charakterisierung des Falles aus dem Blickwinkel der Ermessensnorm führten. Desgleichen sei auf das Kriterium der Billigkeit (Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei) Bedacht zu nehmen. Im vorliegenden Fall sei bei der Ermessensübung auch der Umstand zu berücksichtigen, dass in der gegenständlichen Rechtssache selbst innerhalb des Bundesministeriums für Finanzen unterschiedliche Rechtsansichten zur Frage der Absetzbarkeit der Sonderbetriebsausgaben herrschten.

Gegen die Feststellung von Einkünften 2000 und 2001 wenden sie in der Beschwerdeschrift ein, ein Zusammenhang zwischen den von den Gesellschaftern aufgenommenen Darlehen und der von der Gesellschaft durchgeführten Veranlagung bestehe nicht, dies weder unmittelbar noch zeitlich. Die Fremdkapitalaufnahme sei im jeweiligen Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters erfolgt, die Veranlagung jedoch aus dem (damaligen) Gesamthandvermögen der OEG durchgeführt worden. Ein unmittelbarer Zusammenhang liege somit nicht vor. Dies gelte auch in zeitlicher Hinsicht. Die Einzahlung der Einlagen sei durch die Gesellschafter am 20.07.2000 getätigt worden, die Veranlagung durch die Gesellschaft erst nach fast zwei Monaten am 11.09.2000 vorgenommen worden. Von der Betriebsprüfung werde auch kein zahlenmäßiger und zweifelsfreier Zusammenhang zwischen den im Sonderbetriebsvermögen stehenden Krediten und der endbesteuerten Veranlagung dargestellt.

Zur grundsätzlichen Frage des Zusammenhanges zwischen dem von einem Gesellschafter aufgenommenen Darlehen und der Zurverfügungstellung dieser liquiden Mittel an die Gesellschaft sei darauf hinzuweisen, dass ein von einem Gesellschafter aufgenommenes und der Gesellschaft für betriebliche Zwecke zur Verfügung gestelltes Darlehen zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters gehöre (so EStR Rz 5916 und auch Rz 5922). Verbindlichkeiten, die zur Finanzierung eines Gesellschafters einer Mitunternehmerschaft dienen, gehörten zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Daher seien auch Zinsen für einen fremdfinanzierten Beteiligungserwerb Sonderbetriebsausgaben. Beim gegenständlichen Sonderbetriebsvermögen handle es sich um

“Sonderbetriebsvermögen II“, das – anders als das “Sonderbetriebsvermögen I” - nur mit der Beteiligung an der Personengesellschaft im Zusammenhang stehe.

Die Kreditzinsen und Spesen seien unmittelbar betrieblich veranlasst. Einnahmen-Ausgaben-Rechnern sei zum damaligen Zeitpunkt nur der Buchwert(Kapitalkonten)Zusammenschluss offen gestanden, Verkehrswertzusammenschlüsse habe die Finanzverwaltung nicht akzeptiert. Erst mit dem Wartungserlass 2014 zum UmgrStG (Art IV) sei für Einnahmen-Ausgaben-Rechner der Verkehrswertzusammenschluss abgabenbehördlich zugelassen worden. Im vorliegenden Fall sei es im Zusammenhang mit dem vereinbarten Beteiligungsverhältnis zwingend erforderlich gewesen, die Kapitalkonten im Evidenzstatus durch rückwirkende Einlagen anzupassen. Die nach dem behördlich vorgegebenen System in die (damalige) Gesamthandschaft einzuzahlenden Einlagen könnten in der OEG nur als notwendiges Betriebsvermögen angesehen werden.

Selbst dann, wenn man einen Zusammenhang zwischen den Gesellschaftereinlagen und der Veranlagung in festverzinsliche Wertpapiere annehmen wollte (was bestritten werde), müssten die Zinsen abzugsfähig sein, dies im Hinblick auf die steuerpflichtige Substanz dieser Wertpapiere. Bei Veräußerung oder Verlosung dieser Wertpapiere seien allfällige Substanzgewinne voll steuerpflichtig gewesen. (Siehe dazu im Einzelnen den Rechtsmittelschriftsatz vom 18.11.2015).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.11.2015 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde keine Folge.

Am 14.12.2015 stellten die Beschwerdeführer einen Vorlageantrag.

Mit Bericht vom 08.01.2016 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 30.10.2018 wurde die gegenständliche, zuvor in einer anderen Gerichtsabteilung anhängige Rechtssache mit Wirksamkeit 06.11.2018 der GA 7022 zur Erledigung zugeteilt.

Am 08.06.2021 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Senat statt. Auf die darüber aufgenommene Niederschrift wird verwiesen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

F und G waren Gesellschafter der im Jahre 1994 errichteten X1-OEG (FN xx).

Am 25.07.2000 erfolgte durch die X1-OEG und K ein Zusammenschlussvertrag.

In diesem Zusammenschlussvertrag wird u.a. Folgendes festgehalten:

“Präambel

- 1. F und G führen seit mehr als zwei Jahren eine Steuerberatungsskanzlei am Standort O in Form einer offenen Erwerbsgesellschaft. Die Vermögensbeteiligung beträgt je 50%.*
- 2. K ist seit 22.10.1998 als Steuerberater bestellt.*
- 3. Die bisher aus den Gesellschaftern F und G bestehende offene Erwerbsgesellschaft und K beschließen nunmehr, sich zum Zusammenschlußstichtag 31.12.1999 nach den Regeln des Artikel IV UmgrStG (BGBl 1991/699 in der derzeit geltenden Fassung) zu einer erweiterten offenen Erwerbsgesellschaft zusammenzuschließen. Zur Regelung dieses Zusammenschlusses wird folgendes vereinbart:*

§ 1

- 1. Herr K tritt zum Zusammenschlußstichtag 31.12.1999 der X1-OEG unter Leistung einer Einlage von S 2.000.000,- (in Worten: Schilling zweimillionen) als offener Erwerbsgesellschafter bei. Durch diese Geldeinlage ist Herr K am Vermögen bzw an den stillen Reserven und dem Firmenwert der offenen Erwerbsgesellschaft ab dem Zusammenschlußstichtag mit 10% (in Worten: zehn Prozent) beteiligt. Die Geldeinlage ist bis 24.7.2000 (spätestens Unterfertigung des Zusammenschlußvertrages) zur Zahlung fällig.*
- 2. F und G erklären hiezu in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der X1-OEG die Vertragsannahme.*
- 3. Der Zusammenschluß erfolgt gemäß Artikel IV UmgrStG (BGBl 1991/699 in der derzeit geltenden Fassung).*

§ 2

- 1. Ertragsteuerlich überträgt die X1-OEG ihren in der Präambel bezeichneten Betrieb der Steuerberatungsskanzlei unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte der in der angeschlossenen Zusammenschlußbilanz zum 31.12.1999 enthaltenen Aktiva und Passiva ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf die erweiterte offene Erwerbsgesellschaft.*
- 2. Bei diesem Zusammenschluß handelt es sich um einen Buchwert(Kapitalkonten)zusammenschluß mit Vorbehaltsmethode, das heißt, daß zur Vermeidung der endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung gemäß § 24 Abs 2 UmgrStG Herr K an stillen Reserven und am Firmenwert der X1-OEG vor dem Zusammenschlußstichtag nicht beteiligt ist.*

3. Die diesem Zusammenschlußvertrag beigelegte Zusammenschlußbilanz zum 31.12.1999 weist ein Zusammenschlußkapital von S 18.000.000,- (in Worten: Schilling zehnmillionen) aus, welches mit je S 9.000.000,- (in Worten: Schilling neunmillionen) auf Herrn F und Herrn G entfällt. Dieses Zusammenschlußkapital ergibt sich einerseits aus den Kapitalkonten der Gesellschafter der X1-OEG gemäß dem beiliegendem Evidenzstatus und andererseits aus einer am 25.7.2000 geleisteten Einlage von Herrn F gemäß § 24 Abs 1 iVm § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von S 7.523.271,75 (in Worten: Schilling siebenmillionenfünfhundertzwanzigdreitausendzweihundertsiebzigins 75/100) und einer Einlage von Herrn G gemäß § 24 Abs 1 iVm § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von S 7.523.271,75 (in Worten: Schilling siebenmillionenfünfhundertzwanzigdreitausendzweihundertsiebzigins 75/100).

4. Anlässlich der Beendigung der offenen Erwerbsgesellschaft bzw dem Austritt eines Gesellschafters wird einerseits der Auseinandersetzungswert und andererseits der Gegenwartswert der seinerzeit vorbehaltenen stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes ermittelt und wird sich aus dieser Differenz für Herrn F bzw Herrn G ein voller, verminderter oder gar kein Vorbehaltsanspruch ergeben.

5. Zusammenschlußstichtag ist der Stichtag der angeschlossenen Zusammenschlußbilanz, somit der 31.12.1999. Der übertragene Betrieb gilt daher einvernehmlich für die Zeit ab 1.1.2000, 0.00 Uhr, als auf Rechnung der erweiterten offenen Erwerbsgesellschaft, geführt.

6. Festgehalten wird, daß der übertragene Betrieb zum Zusammenschlußstichtag als auch jetzt einen positiven Verkehrswert hat.

§ 3

1. Die bisher von der X1-OEG beschäftigten Dienstnehmer werden im Sinne der Bestimmung des AVRAC von der erweiterten offenen Erwerbsgesellschaft übernommen.

2. Der Gewinn des übertragenen Betriebes wurde bislang nach § 4 Abs 3 EStG (Einnahmen-Ausgabenrechnung) ermittelt. Diese Gewinnermittlung wird auch nach dem Zusammenschluß beibehalten. Der angeschlossene Evidenzstatus zum 31.12.1999 und die angeschlossene Zusammenschlußbilanz zum 31.12.1999 wurden lediglich aus den Gründen des § 23 Abs 2 iVm § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG bzw § 24 Abs 1 iVm § 15 UmgrStG erstellt.

§ 4

1. Die Beteiligungsquote von Herrn K und von Herrn F und Herrn G bestimmen sich nach dem Verhältnis der geleisteten Bareinlage zum Zusammenschlußkapital der offenen Erwerbsgesellschaft entsprechend der Zusammenschlußbilanz zum 31.12.1999. Die Geldeinlage als auch die Sacheinlagen sind außerbücherlich auf festen Kapitalkonten zu führen.

2. Die Beteiligungsquoten sind für die Ermittlung der Gewinn- und Verlustbeteiligung, sowie des Abschichtungsguthabens der offenen Erwerbsgesellschafter maßgeblich. Die Beteiligungsquoten können sich durch die Aufnahme weiterer offener Erwerbsgesellschafter verändern; dabei sind die Interessen sämtlicher offener Erwerbsgesellschafter zu berücksichtigen. Insbesondere ist sicher zu stellen, daß es zu keiner Verschiebung von Steuerlasten sowie zu keinen Äquivalenzverletzungen kommt.

§ 5

1. Für diesen Zusammenschluß werden alle Begünstigungsbestimmungen insbesondere des UmgrStG in Anspruch genommen.

*2. Die Gesellschafter erklären, daß das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Zusammenschlußvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen der Übertragenden besteht.
[...]*

7. Gleichzeitig mit diesem Zusammenschlußvertrag wird am heutigen Tage ein Gesellschaftsvertrag vereinbart.“

Diesem Zusammenschlussvertrag ist ein Evidenzstatus zum 31.12.1999 der X1-OEG beigelegt. Darin wird unter den Passiva ein Eigenkapital von insgesamt 2.953.456,50 (fixes Kapital von F und G von jeweils 5.000,00 und variables Kapital von jeweils 1.471.728,25) ausgewiesen. Die Aktiva und Passiva belaufen sich auf jeweils 6.246.108,83 (alle Beträge in ATS).

Dem Zusammenschlussvertrag beigelegt ist weiters eine Zusammenschlussbilanz zum 31.12.1999 der X1-OEG. Diese enthält auf der Passivseite die Position "Zusammenschlußkapital" in Höhe von 18.000.000,00 (F und G jeweils 9.000.000,00) und auf der Aktivseite unter dem Umlaufvermögen die Positionen "Einlage F gemäß § 24 (1) iVm § 16 (5) 1 UmgrStG 7.523.271,75" und "Einlage G gemäß § 24 (1) iVm § 16 (5) 1 UmgrStG 7.523.271,75". Als Summe der Aktiva und Passiva scheint jeweils der Betrag von 21.292.652,33 auf (alle Beträge in ATS).

Hinsichtlich der insgesamt im Evidenzstatus und der Zusammenschlussbilanz ausgewiesenen Positionen und deren betragsmäßige Bezifferung wird auf die betreffenden Schriftstücke verwiesen.

Mit Eingabe vom 21.09.2000 wurde das Finanzamt vom Zusammenschluss verständigt, die Anmeldung des Zusammenschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch erfolgte am 22.09.2000.

Vor Abschluss des Zusammenschlussvertrages am 25.07.2000 leisteten F und G am 20.07.2000 gem. § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG jeweils eine Einlage in das Betriebsvermögen der X1-OEG in Höhe von ATS 7.523.271,75. Die Beträge für diese Einlagen wurden fremdfinanziert, indem die beiden Gesellschafter jeweils bei der Raiffeisenkasse Z (BLZ xy) einen Kredit aufnahmen.

Am 21.07.2000 kaufte die X1-OEG festverzinsliche Wertpapiere in Höhe von ATS 17.070.434,70 (€ 1.240.556,87). Am 02.04.2001 und 30.04.2001 verkaufte die OEG diese Wertpapiere wieder (hinsichtlich Wertpapierankauf und Wertpapierverkauf siehe die vorliegenden Kontoauszüge). Mit dem Verkaufserlös wurden die Kreditkonten der Gesellschafter wiederum abgedeckt. Steuerpflichtige Substanzgewinne wurden aus der Veräußerung der Wertpapiere nicht erzielt.

Die X1-OEG ermittelte ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG und führte diese Gewinnermittlungsart auch nach dem Zusammenschluss mit K fort.

Am 30.05.2001 langte bei der Abgabenbehörde die Feststellungserklärung E 6 (incl. E 106) der X-OEG für das Jahr 2000 ein. Dieser Erklärung wurde die Einnahmen- und Ausgabenrechnung 2000 beigegeben, in der bei der steuerlichen Gewinnermittlung "Zinsen und Spesen F" und "Zinsen und Spesen G" in Höhe von jeweils ATS 219.216,-- in Abzug gebracht wurden. Mit Feststellungsbescheid vom 16.08.2001 (Erstbescheid) erfolgte die Veranlagung erklärungskonform.

Die Feststellungserklärung E 6 (incl. E 106) der X-OEG für das Jahr 2001 trägt das Einlaufdatum 15.11.2002. Dieser Erklärung wurde die Einnahmen- und Ausgabenrechnung 2001 beigegeben, in der bei der steuerlichen Gewinnermittlung unter den Abrechnungen die Positionen "Zinsen und Spesen F" und "Zinsen und Spesen G" in Höhe von jeweils ATS 111.822,-- angeführt sind. Über Anfrage der Abgabenbehörde teilte die OEG mit Schreiben vom 18.12.2002 (eingelangt am 19.12.2002) dazu mit, dabei handle es sich um Sonderbetriebsausgaben für 2001. Diese betrafen Geldmittel, die im Zuge des Zusammenschlusses von den Gesellschaftern der Gesellschaft für Investitionen bzw. für das laufende Geschäft zur Verfügung gestellt worden seien. Im Feststellungsbescheid 2001 vom 16.12.2002 (Erstbescheid) wurden die geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben erklärungskonform berücksichtigt.

2. Beweiswürdigung:

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die von der Abgabenbehörde vorgelegten Aktunterlagen sowie die Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in den Veranlagungsakt St.Nr.. Dass der Ankauf der Wertpapiere nicht am 11.09.2000, wie von den Beschwerdeführern vorgebracht, sondern am 21.07.2000 erfolgt ist, sieht das Gericht aufgrund der vorliegenden Kontoauszüge der Raiffeisenkasse Z als erwiesen an.

3. Rechtslage und Erwägungen:

a) Feststellung von Einkünften 2000, 2001

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Das Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) sieht in Artikel IV Regelungen für den Zusammenschluß vor:

Gemäß § 24 Abs. 1 UmgrStG idF BGBl. Nr. 797/1996 erster Satz sind hinsichtlich des Zusammenschlußstichtages, der Behandlung des Übertragenden und der zum Zwecke der Darstellung des Vermögens erstellten Zusammenschlußbilanz die §§ 13 bis 15 sowie § 16 Abs. 1 und 5 anzuwenden.

§ 13 UmgrStG idF BGBl. Nr. 797/1996 lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

(1) Einbringungsstichtag ist der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden, wenn innerhalb der in § 202 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches genannten Frist nach Ablauf des Einbringungsstichtages

- die Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Firmenbuch und
- in den übrigen Fällen die Meldung der Einbringung bei dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt erfolgt.

Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Einlangens.

[...]

§ 14 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 28/1999 lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

(1) Bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben endet für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt [...].

(2) Die Einkünfte des Einbringenden sind hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.

§ 15 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 28/1999 lautet:

Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen ist zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist.

§ 16 UmgrStG idF BGBl. Nr. 797/1996 lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

(1) Der Einbringende hat das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung).

[...]

(5) Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder

Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.
2. Die in Z 1 genannte Passivpost kann den Gesamtbetrag der getätigten Entnahmen insoweit übersteigen, als nach Abzug dieser Passivpost ein positiver Verkehrswert verbleibt. In diesem Fall gilt der übersteigende Teil, soweit er zusammen mit den getätigten Entnahmen 75% des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungsstichtag nicht übersteigt, als mit Ablauf des Einbringungsstichtages entnommen.
3. Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Verbindlichkeiten können zurückbehalten werden. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt.
4. Wirtschaftsgüter können im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt.
5. Gewinnausschüttungen einbringender Körperschaften, Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und die Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 in dem in Z 1 genannten Zeitraum können auf das einzubringende Vermögen bezogen werden.

Im gegenständlichen Fall herrscht zwischen den Parteien Streit darüber, ob die Beträge in Höhe von jeweils ATS 219.216,-- im Jahr 2000 und in Höhe von jeweils ATS 111.822,-- im Jahr 2001 bei den Gesellschaftern F und G Betriebsausgaben darstellen. Außer Streit steht, dass es sich bei den genannten Beträgen um Zinsen und Spesen aus einer Fremdkapitalaufnahme – Aufnahme jeweils eines Bankkredites durch die Gesellschafter - handelt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfolgt die Zuordnung von Wirtschaftsgütern, beispielsweise einer Verbindlichkeit, zum Betriebsvermögen bei Mitunternehmerschaften nach den allgemeinen, auch für Einzelunternehmen geltenden Grundsätzen. Die Zurechnung einer Schuld zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen bestimmt sich danach, wofür die durch die Schuldaufnahme verfügbar gewordenen Geldmittel verwendet wurden. Nur soweit damit betriebliche Aufwände oder die Anschaffungskosten eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgutes abgedeckt wurden, liegt eine Betriebsschuld vor. Dienen die Geldmittel der Finanzierung von Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, so liegt eine Privatverbindlichkeit vor. Nur dann,

wenn die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Betrieb betreffen, stellt sie eine Betriebsschuld dar (vgl. VwGH 24.02.2005, 2000/15/0057 mwN).

Wie das Höchstgericht in seiner ständigen Judikatur dargetan hat, besteht ein enger Zusammenhang zwischen den Verbindlichkeiten, die für die Anschaffung bzw. Herstellung eines Wirtschaftsgutes aufgewendet worden sind, und eben diesem Wirtschaftsgut: Legt ein Steuerpflichtiger ein solches Wirtschaftsgut in den Betrieb ein, so erfolgt auch eine Einlage der Verbindlichkeit; entnimmt er ein solches Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen, so erfolgt auch eine Entnahme der Verbindlichkeit (vgl. VwGH 30.09.1999, 99/15/0106 mwN).

Wird eine Einlage fremdfinanziert, so macht es keinen Unterschied, ob es sich bei der Einlage um ein Wirtschaftsgut oder einen Bargeldbetrag handelt. Auch bei der Einlage fremdfinanzierter Bargeldbeträge in das Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Mitunternehmerschaft geht die Finanzierungsverbindlichkeit in das Betriebsvermögen ein (vgl. VwGH 23.04.2001, 2001/14/0044 mwN).

§ 24 UmgrStG verweist in seinem Abs. 1 explizit auf § 16 Abs. 1 und 5. § 16 Abs. 5 sieht bei Einbringungen die Möglichkeit vor, das zu übertragende Vermögen durch in § 16 Abs. 5 taxativ aufgezählte Maßnahmen im Rückwirkungszeitraum (Zeitraum zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages) mit fiktiver Wirkung auf den Einbringungsstichtag zu gestalten und normiert damit Ausnahmen von der Rückwirkungsfiktion. Über den Verweis in § 24 Abs. 1 UmgrStG gelten diese Ausnahmen auch für Zusammenschlüsse nach Art. IV. Zu den zulässigen Maßnahmen, das zu übertragende begünstigte Vermögen im Rückwirkungszeitraum betraglich zu verändern, zählen u.a. Einlagen (tatsächliche Geld- und/oder Sacheinlagen) - siehe dazu Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler, UmgrStG⁶ § 24 Rz 55, 56).

Nach herrschender Meinung in der Literatur und Verwaltungspraxis entspricht der Einlagebegriff nach § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG jenem gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. Fuherr in Kofler, UmgrStG⁶ § 16 Rz 111). Nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind Einlagen *“alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich“*. Für rückbezogene Einlagen ist in der Einbringungsbilanz eine Aktivpost (Forderung) anzusetzen. Dieser Aktivpost kommt der Charakter einer fiktiven, bereits zum Einbringungsstichtag bestehenden Forderung gegen den Einbringenden zu, die durch die Leistung der Einlage erfüllt wird. Durch den Ansatz der Aktivpost in der Einbringungsbilanz erhöht sich der Buch- und der Verkehrswert bereits zum Einbringungsstichtag, obwohl die Einlage tatsächlich erst später geleistet wird (vgl. Fuherr in Kofler, UmgrStG⁶ § 16 Rz 112).

Der im allgemeinen Einkommensteuerrecht geltende Grundsatz, dass sich eine Einlage in das Betriebsvermögen auch auf das mit dem Aktivum zusammenhängende Passivum bezieht (siehe dazu das oben zitierte Erkenntnis des VwGH vom 30.09.1999, 99/15/0106) wird durch die Sonderregelungen in § 16 Abs. 5 Z 1, 2 und teilweise auch 3 (hinsichtlich des isolierten

Zurückbehaltens betrieblicher Verbindlichkeiten) verdrängt. Die Verwaltungspraxis erachtet es als zulässig, Verbindlichkeiten, die mit nach § 16 Abs. 5 Z 1 entnommenen Aktiva zusammenhängen, im Betriebsvermögen des einzubringenden (Teil)Betriebes zu belassen, ohne dass diese bei der übernehmenden Körperschaft die Eigenschaft von (negativem) Betriebsvermögen verlieren (UmGrStR 903, 909). Analog kann ein Finanzierungskredit für Einlagen nach § 16 Abs. 5 Z 1 im Privatvermögen belassen werden, insbesondere da erst dadurch die angestrebte Buch- bzw. Verkehrswerterhöhung eintreten kann; der Finanzierungskredit bleibt dadurch Privatvermögen, sodass der Zinsaufwand unter das Abzugsverbot nach § 20 EStG fällt (Furherr in Kofler, UmgrStG⁶ § 16 Rz 118 mit Hinweis auf Wiesner/Schwarzinger, UmS 169/14/11, SWK 2011, S 621 und BFG 07.07.2015, RV/6100343/2010).

In dem zitierten Artikel von Wiesner/Schwarzinger, der sich mit der Fremdfinanzierung rückbezogener Einlagen befasst, weisen die Autoren darauf hin, dass die rückwirkenden Korrekturen iSd § 16 Abs. 5 UmgrStG idF des AbgÄG 2005 im Bereich der Z 3 (Zurückbehaltungen) und der Z 4 (Verschiebetechnik) mit der Verknüpfung von Aktivum und unmittelbar zusammenhängendem Passivum verbunden sind. Für rückzubeziehende Geld- oder Sacheinlagen nach dem Umgründungstichtag sei in § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG diese Verknüpfung nicht normiert. Es könne daher eine natürliche Person, die das begünstigte Vermögen durch eine rückbezogene Geldeinlage vergrößern möchte, den zur Finanzierung der Einlage aufgenommenen Bankkredit im Privatvermögen belassen, da erst dadurch die gewünschte Buch- und Verkehrswerterhöhung eintreten könne. Ebenso wie bei der Betriebseinbringung, bei der das Zurückbehalten einer Verbindlichkeit in der Folge hinsichtlich des Zinsaufwandes seit dem Wartungserlass 2006 zu den UmgrStR 2002 nicht mehr zu nachträglichen Betriebsausgaben iSd § 32 EStG 1988 führe, bleibe der die rückwirkende Einlage finanzierende Kredit Privatvermögen, sodass der Zinsaufwand auch nach der Einbringung unter das Abzugsverbot iSd § 20 EStG 1988 falle.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich für den gegenständlichen Fall Folgendes:

Im Rahmen des Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG leisteten F und G gem. § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG am 20.07.2000 jeweils eine Einlage in Höhe von ATS 7.523.271,75 in das Betriebsvermögen der X1-OEG. Die Beträge für diese Einlagen finanzierten sie jeweils mittels eines bei der Raiffeisenkasse Z aufgenommenen Kredites. Am 25.07.2000 erfolgte der Abschluss des Zusammenschlussvertrages mit Zusammenschlussstichtag 31.12.1999. In der Zusammenschlussbilanz zum 31.12.1999 wurde für die rückbezogenen Einlagen eine Aktivpost in Höhe von jeweils ATS 7.523.271,75 in Ansatz gebracht. Die Leistung der rückbezogenen Einlagen führte zu einer Buchwerterhöhung von ATS 6.246.108,83 auf ATS 21.292.652,33 (siehe dazu die Zusammenschlussbilanz). Die zur Finanzierung der Einlagen aufgenommenen Kredite beließen die beiden Gesellschafter jeweils in ihrem Privatvermögen, weil erst dadurch

die gewünschte Erhöhung des Buchwertvermögens überhaupt eintreten konnte. Die in Rede stehenden Zinsen und Spesen betreffen jeweils einen Privatkredit, sodass ein Abzug als Betriebsausgaben nicht in Betracht kommt.

Der Vollständigkeit halber ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass im Falle des Vorliegens von Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters dies auch entsprechend zum Ausdruck kommen muss. Zu Sonderbetriebsvermögen im Falle des Zusammenschlusses siehe die grundsätzlichen Ausführungen von Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler, UmgrStG⁶ § 24 Rz 38, 39. Im Beschwerdefall findet sich weder in den zum Zusammenschluss erstellten Unterlagen (Zusammenschlussvertrag, Zusammenschlussbilanz) ein Hinweis auf Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter noch ist aus den für die Jahre 2000 und 2001 eingereichten Abgabenerklärungen samt beigeschlossenen Einnahmen-/Ausgabenrechnungen das Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen ersichtlich.

Wenn die Beschwerdeführer in der Rechtsmittelschrift darauf hinweisen, ein von einem Gesellschafter aufgenommenes und der Gesellschaft für betriebliche Zwecke zur Verfügung gestelltes Darlehen gehöre zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, so geht dieser Einwand ins Leere. Im gegenständlichen Fall stellten F und G der X1-OEG kein Darlehen zur Verfügung, sondern sie leisteten eine Einlage.

Desgleichen erweist sich auch das Vorbringen, Verbindlichkeiten, die zur Finanzierung eines Gesellschaftsanteiles einer Mitunternehmerschaft dienten, gehörten zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, daher stellten auch Zinsen für einen fremdfinanzierten Beteiligungserwerb Sonderbetriebsausgaben dar, nicht als stichhältig.

Das Gegenstück zum Erwerb eines Mitunternehmeranteils stellt die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils dar. Im vorliegenden Fall ist es zu einer Veräußerung eines Mitunternehmeranteils mit der Konsequenz einer Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven und dem Erwerb eines Mitunternehmeranteils nie gekommen. F und G nahmen vielmehr unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes eine Umgründung der bestehenden Mitunternehmerschaft dahingehend vor, dass sie ihre Kapitalkonten durch Geldeinlagen erhöhten und in die Mitunternehmerschaft ein weiterer Gesellschafter (K) durch Leistung einer Bareinlage eintrat.

Auch mit dem von den Beschwerdeführern ins Treffen geführten "von der Abgabenbehörde zwingend vorgegebenen System des Zusammenschlusses", auf den G in der mündlichen Verhandlung noch einmal Bezug nimmt, vermögen sie nicht durchzudringen.

Im Beschwerdefall geht es nicht darum, ob bzw. in welcher Form seinerzeit von der Abgabenbehörde ein Zusammenschluss anerkannt wurde. Zu beantworten ist vielmehr die Frage der Betriebsausgabeneigenschaft von Zinsen und Spesen aus einem zeitlich v o r dem Zusammenschluss stattgefundenen Vorgang (Kreditaufnahme). Zu unterscheiden ist zwischen

dem Umgründungsvorgang (hier: Zusammenschluss) und einer Maßnahme, die zeitlich vor diesem stattgefunden hat und die lediglich dazu gedient hat, den beabsichtigten Umgründungsvorgang zu verwirklichen (vgl. VwGH 29.06.2006, 2003/16/0497 – dieses Erkenntnis hatte die Vorschreibung von Gesellschaftsteuer zum Gegenstand, wobei die dem Verfahren zugrunde liegende Zahlung von S 6,6 Mio lediglich dazu gedient hat, einen positiven Verkehrswert der Kommanditbeteiligung zu schaffen und in der Folge eine Einbringung der KG in die beschwerdeführende GmbH zu ermöglichen). Dass sich die Gesellschafter die Beträge zur Leistung der Einlagen im Kreditwege beschaffen mussten, bedeutet nicht, dass dadurch den Zinsen und Spesen der Charakter von Betriebsausgaben zuzusprechen ist.

Ebenso ist auch das von G in der mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen nicht geeignet, der Beschwerde zum Durchbruch zu verhelfen. Dass die Zinsen und Spesen in den Einnahmen-/Ausgabenrechnungen 2000 und 2001 bei der steuerlichen Gewinnermittlung als Abzugsposten angeführt sind und die OEG im Rahmen der Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes, betreffend die Steuererklärungen 2001 samt Beilagen, mitgeteilt hat, bei den Zinsen und Spesen handle es sich um Sonderbetriebsausgaben, vermag den Zinsen und Spesen nicht die Eigenschaft als Betriebsausgaben zu verleihen. Dasselbe gilt auch für das Vorbringen, das Finanzamt habe nach Beantwortung des Ergänzungsersuchens bei der Veranlagung 2001 die Sonderbetriebsausgaben anerkannt. Dieser Umstand hinderte die Abgabenbehörde nicht, nach durchgeführter Betriebsprüfung den Zinsen und Spesen die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Wenn die Beschwerdeführer einwenden, es bestehe weder ein unmittelbarer noch ein zeitlicher Zusammenhang zwischen der Kreditaufnahme der Gesellschafter und der von der OEG vorgenommenen Wertpapierveranlagung, im Hinblick auf den seinerzeit für Einnahmen-/Ausgaben-Rechner nur zulässigen Kapitalkontenzusammenschluss könnten die Einlagen nur als notwendiges Betriebsvermögen angesehen werden und müsste selbst für den Fall des Vorliegens eines (bestrittenen) Zusammenhanges zwischen den Gesellschaftereinlagen und der Veranlagung in endbesteuerte festverzinsliche Wertpapiere dieser Zusammenhang mit der steuerpflichtigen Substanz dieser Wertpapiere gesehen werden, handelt es sich dabei um Entgegnungen auf die Ausführungen der Abgabenbehörde in der Begründung der angefochtenen Bescheide. Die Abgabenbehörde hatte die Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen und Spesen in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise damit begründet, die Bankkredite seien von den Gesellschaftern zur Finanzierung festverzinslicher Wertpapiere aufgenommen worden, diese Wertpapiere stellten kein notwendiges Betriebsvermögen dar, eine Anerkennung der Zinsen und Spesen als Betriebsausgaben sei auch im Hinblick auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht möglich und seien auch anlässlich der Veräußerung der Wertpapiere keine steuerpflichtigen Substanzgewinne erzielt worden.

Im Beschwerdefall wurden die Kredite von den Gesellschaftern zur Finanzierung der rückbezogenen Einlagen aufgenommen. Die diesbezüglichen Kreditverbindlichkeiten wurden

von den Gesellschaftern im Privatvermögen belassen und sind schon aus diesem Grund die Zinsen und Spesen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig (siehe dazu die Ausführungen oben).

Zum Ergebnis, dass die geltend gemachten Zinsen und Spesen nicht als Betriebsausgaben absetzbar sind, gelangt man auch, wenn man - wie von der Abgabenbehörde vorgenommen - davon ausgeht, dass die Kredite von den Gesellschaftern zur Finanzierung festverzinslicher Wertpapiere aufgenommen worden sind und den weiteren von der Abgabenbehörde ins Treffen geführten Argumenten folgt. Diesbezüglich wird auf die sehr umfangreichen Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden und der Beschwerdeentscheidung verwiesen. Nur der Ordnung halber sei festgehalten, dass der von der Abgabenbehörde angeführte § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung zitiert wurde, eine inhaltliche Auswirkung ergibt sich dadurch aber nicht.

b) Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Feststellung von Einkünften 2000

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder 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 herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als im Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz BAO⁶ § 303 Tz 21 und die dort angeführte Judikatur).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. z.B. VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314, VwGH 29.07.2010, 2006/15/0006).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (vgl. z.B. VwGH 18.09.2002, 99/17/0261, VwGH 31.01.2002, 96/15/0222).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. z.B. VwGH 24.06.2009, 2007/15/0045, VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049). Maßgebend ist der Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und

ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. z.B. VwGH 10.02.2016, 2013/15/0087, VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0034).

Im gegenständlichen Fall war der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides (16.08.2001) nicht bekannt, dass es sich bei den im Jahr 2000 gewinnmindernd geltend gemachten "Zinsen und Spesen F" in Höhe von ATS 219.216,-- und "Zinsen und Spesen G" in Höhe ATS 219.216,-- um Zinsen und Spesen handelt, die Bankkredite betreffen, die von den Gesellschaftern F und G aufgenommen wurden, um den Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG – wie beabsichtigt – vornehmen zu können. Erst anlässlich der bei der X-OEG im Jahr 2004 anberaumten Betriebsprüfung (ABNr.) erlangte sie aufgrund durchgeführter Ermittlungen Kenntnis davon. Es handelt sich dabei um einen Umstand, der im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides bereits existent war, der Behörde aber erst nach Bescheiderlassung zur Kenntnis gelangt ist und dessen Kenntnis zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte.

Wenn die Beschwerdeführer einwenden, es seien der Abgabenbehörde aufgrund der abgegebenen Steuererklärungen (U 1, E 6, E 106) für das Jahr 2000 samt beigefügter Einnahmen-Ausgabenrechnung alle sachverhaltsrelevanten Tatsachen bekannt gewesen und G in der mündlichen Verhandlung noch einmal auf den seiner Meinung nach seit dem Jahr 2000 bekannt gewesenen Sachverhalt hinweist, so trifft dies eben nicht zu. Die für das Jahr 2000 am 30.05.2001 bei der Behörde eingelangten Abgabenerklärungen samt Einnahmen-Ausgabenrechnung geben mit keinem einzigen Wort Aufschluss über die in Rede stehenden Zinsen und Spesen. So scheinen bei der steuerlichen Gewinnermittlung 2000 unter den Abrechnungen lediglich die Positionen "Zinsen und Spesen F 219.216,-" und "Zinsen und Spesen G 219.216,-" auf. Eine Erläuterung zu diesen Positionen fehlt und ist auch sonst den eingereichten Unterlagen für das Jahr 2000 nicht zu entnehmen. Soweit die Beschwerdeführer in ihren Ausführungen das Vorhalteverfahren ansprechen (Antwortschreiben der X-OEG vom 18.12.2002, eingelangt bei der Abgabenbehörde am 19.12.2002), so bezieht sich dieses "Vorhalteverfahren" (richtig: Beantwortung eines Ergänzungsersuchens der Abgabenbehörde) auf das Veranlagungsjahr 2001, wobei auch nur bekannt gegeben wird, es handle sich um *"Geldmittel, die im Zuge des Zusammenschlusses von den Gesellschaftern der Gesellschaft für Investitionen bzw. für das laufende Geschäft zur Verfügung gestellt wurden"*.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 genannten Kriterien Bedeutung zu. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen (vgl. Ritz BAO⁶ § 303 Tz 62, 63).

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung

dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 06.12.1990, B 783/89, VwGH 02.04.1990, 89/15/0005, VwGH 22.03.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.05.1994, 93/16/0096, VwGH 28.05.1997, 94/13/0032, VwGH 30.01.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

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 berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen.

Im vorliegenden Fall wurde die Abgabenbehörde in den für das Jahr 2000 eingereichten Steuererklärungen samt Beilagen über die den in Rede stehenden Zinsen und Spesen zugrundeliegenden Umstände völlig im Unklaren gelassen, wobei es sich bei den in Abzug gebrachten Positionen um Beträge in beachtlicher Höhe handelt. Angesichts dieses Umstandes ist bei der vorzunehmenden Interessensabwägung dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit, der auf die Herstellung der Rechtsrichtigkeit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerichtet ist, gegenüber dem Prinzip der Billigkeit, das die Partei in ihrem Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit des Bescheides schützen soll, der Vorrang einzuräumen. Mit dem Argument unterschiedlicher Rechtsansichten vermögen die Beschwerdeführer die Unbilligkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nicht darzutun.

Zulässigkeit einer 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 Revision ist zulässig, weil zu einer Sachverhaltskonstellation, wie sie sich gegenständlich darstellt, keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt.

Diese Entscheidung ergeht von:

Bundesfinanzgericht, Aigner Straße 10, 5026 Salzburg

Salzburg, am 16. Juni 2021