

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache I AG & atypisch stille Gesellschaft, vertreten durch xx GmbH Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, Straße1, Ort1, über die Beschwerden der atypisch stillen Gesellschafterinnen

1. ***Bf2*** GmbH & Co KG, Straße3, Ort,
2. ***Bf3*** GmbH & Co KG, Straße3, Ort,
3. ***Bf4*** GmbH & Co KG, Straße3, Ort und
4. ***Bf5*** GmbH & Co KG, Straße3, Ort,

alle vertreten durch yy Wirtschaftstreuhand Gesellschaft mbH, Straße2, Ort,

gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323 b BAO) vom 29. November 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für des Jahres 2009 (der I AG & atypisch stille Gesellschaft), zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personengesellschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Vorauszuschicken ist, dass der unabhängige Finanzsenat mit 1. Jänner 2014 gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst wurde. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Die Beschwerdeführerinnen (in der Folge Bf.) sind im Streitjahr vier GmbH & Co KGs, welche an der operativ tätigen I AG & atypisch stille Gesellschaft und an weiteren Gesellschaften als atypisch Stille beteiligt waren. Gesellschafter waren bei beiden Gesellschaften die AP GmbH als Komplementärin und die XY Treuhand GmbH als Kommanditistin. Bei der XY Treuhand GmbH handelte es sich um eine Treuhandkommanditistin, die neben ihrem eigenen Kommanditanteil die Kommanditanteile für sämtliche Treugeber (Vielzahl natürlicher Personen) treuhändig verwaltete. Zur Bewerbung dieser Anteile wurde für jede stille Gesellschaft ein Kapitalmarktprospekt aufgelegt. In weiterer Folge gelangte durch Treuhandvereinbarungen Kapital in die Gesellschaften, welches zur Finanzierung in Form der atypischen Beteiligungen an die Zielgesellschaft weitergegeben werden konnte. Im Gegenzug erhielten die Treugeber im ersten Jahr eine Verlustzuweisung bis zu 190 % ihrer Einlage.

Nach Einreichung der Erklärungen wurden den Bf. im Feststellungsbescheid der I AG & atypisch stille Gesellschaft Einkünfte zugerechnet. Hierbei wurden die Verlustzuweisungen und anteiligen Sonderbetriebsausgaben antragsgemäß berücksichtigt bzw. in Abzug gebracht.

Im Zeitraum von Dezember 2009 bis November 2011 fand betreffend einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung der Jahre 2008 und 2009 eine Außenprüfung (Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 28. Juni 2011 und Prüfbeginn 12. Juli 2011) bei der I AG & atypisch stille Gesellschaft statt.

Im Rahmen der Außenprüfung erfolgte am 7. Oktober 2011 auch eine Einvernahme des Vorstandes der Beteiligungsnehmerin (I AG) - unter anderem zur unterschiedlichen Regelung des § 2 des Zusammenschlussvertrages. Einerseits sei die Errechnung der Beteiligungsquote aus der Relation zwischen Einlagebetrag und Verkehrswert des Unternehmens geregelt, welche sowohl für den Gewinn und Verlust als auch für die Abschichtung zugrunde zu legen sei. Andererseits bestehe für Verluste im Geschäftsjahr 2009 eine davon abweichende Regelung, die es den Treugebern ermögliche, bis zu 190 % der Einlage zugewiesen zu

bekommen. Nach Aussage des Vorstandes sei die Höhe bzw. Regelung der Verlustzuweisung von Seiten des Beteiligungsgebers nicht verhandelbar gewesen.

Nach detaillierten Ausführungen des bundesweiten Fachbereiches für Einkommen- und Körperschaftssteuer vom 31. August 2012 und nach Schlussbesprechung vom 12. Oktober 2012 erfolgte der Bericht über das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung. Zur Wiederaufnahme wurde im Wesentlichen festgestellt:

- In der Erklärung zur einheitlichen Gewinnfeststellung (bzw. deren Beilagen) seien die Sonderbetriebsausgaben abstrakt als „Modellentwicklungskosten“ bezeichnet und in einem Gesamtbetrag in Ansatz gebracht worden. Erst im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, wie sich diese Aufwendungen zusammengesetzt haben, dass diese Kosten durch die Entwicklung des Anlagemodells verursacht und von der stillen Gesellschafterin getragen worden seien.
- Der wirtschaftliche Grund für die überproportionale Verlustzuweisung an die atypisch stille Gesellschafterin von 190 % der Einlage sei erst durch eine im Zuge der Prüfung durchgeführte Einvernahme des Vorstandes der Zielgesellschaft festgestellt worden. Ebenso der Umstand, dass das Eingehen der Beteiligung durch die Bf. von einer vorrangigen Verlustzuweisung in der von den Modellinitiatoren geforderten Höhe abhängig gemacht worden sei.

In beiden Punkten handele es sich somit um neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO (Neuerungstatbestand), die im Zeitpunkt der Bescheiderstellung bereits existent gewesen seien, jedoch erst im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen sind.

Das Finanzamt nahm auf Grund der „Prüfungsfeststellungen“ mit dem **Bescheid vom 29. November 2012** das Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2009 wieder auf.

Mit **Schreiben vom 27. Dezember 2012** und nach Einreichung einer ergänzenden Begründung brachten die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter zu den Beschwerden gegen den Wiederaufnahmebescheid vor, dass die Einvernahme des Vorstandes der Beteiligungsnehmerin keinerlei neue steuerlich relevante Tatsachen zu Tage gebracht habe und dass alle relevanten Daten und Sachverhalte der Abgabenbehörde bereits davor bekannt gewesen seien. Dies gelte insbesondere für die Höhe der Verlustzuweisungen bzw. die Verträge über die atypisch stillen Gesellschaften. Daher liege kein Wiederaufnahmegrund vor.

Unter Hinweis auf die detaillierten Ausführungen des bundesweiten Fachbereiches für Einkommen- und Körperschaftssteuer in der Stellungnahme vom 31. August 2012 und der Feststellung, die in dieser Stellungnahme vertretene Rechtsmeinung vollinhaltlich zu teilen, legte das Finanzamt am 5. März 2012 die Beschwerden - ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung (§ 276 BAO idF BGBl I 2009/20) - dem BFG (vormals UFS) vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt stellt sich wie im Verfahrensgang dargestellt dar und wurde von keiner Verfahrenspartei bestritten. Er kann daher als erwiesen angenommen werden und stützt sich auf die seitens der Abgabenbehörde im Beschwerdefall vorgelegten Akten, insbesondere auf die Zusammenschlussverträge, die Gesellschaftsverträge, die Kapitalmarktprospekte samt Beilagen, die im Rahmen der Betriebsprüfung angefertigte Niederschrift über die Einvernahme des Vorstandes der Zielgesellschaft, seitens des BFG vorgenommene Firmenbuchabfragen, auf Recherchen im Abgabensinformationssystem und auf Internetabfragen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Vorab wird erklärend hinsichtlich der Beschwerdelegitimation der ***Bf2*** GmbH & Co KG, ***Bf3*** GmbH & Co KG, ***Bf4*** GmbH & Co KG und ***Bf5*** GmbH & Co KG angemerkt, dass nach § 246 Abs. 1 BAO jeder zur Einbringung einer Beschwerde befugt ist, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist. Beschwerdebefugt ist nur der, für den der Bescheid inhaltlich bestimmt ist und dem er auch wirksam bekannt gegeben wurde (zB VwGH 7.3.1991, 90/16/0043; VwGH 11.2.1992, 91/15/0121). Über den Personenkreis des § 246 Abs. 1 BAO hinaus erweitert § 246 Abs. 2 BAO die Rechtsmittellegitimation für Feststellungsbescheide auf jeden, gegen den solche Bescheide wirken (nach § 191 Abs. 3 BAO). Solche Bescheide wirken gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

Gemäß der Bestimmung des § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 ist die Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens dann zulässig, 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 ("Neuerungstatbestand").

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Beschwerde bekämpft, so ist nach der geltenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031).

Die Ausführungen in der Begründung lassen den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand (Abs. 1 lit. b) gestützt hat. Die

Wiederaufnahme erfolgte aufgrund den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung sowie der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht.

Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und deren Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (zB VwGH 18.09.2003, 99/15/0120; 18.12.2008, 2006/15/0367; 24.02.2011, 2009/15/0161; 28.02.2012, 2008/15/0005, 0006).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz, BAO, 6. Auflage, § 303 Tz 21, mwN).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta; zB VwGH 20.11.1997, 96/15/0221).

Für die Beurteilung, ob die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, ergibt sich daher die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiell-rechtlichen Streitfrage einzutreten (vgl. VwGH 22.12.1965, 2215/64).

Im Hinblick auf die Eignung dieser bereits im Zeitpunkt der jeweiligen (Erst-)Bescheiderlassung existenten, allerdings erst im Zuge der gegenständlichen abgabenbehördlichen Außenprüfung hervorgekommenen, entscheidungswesentlichen Tatsache, im Spruch anderslautende Bescheid herbeizuführen, wird auf die Ausführungen bzw. Überlegungen in der Entscheidung des BFG vom 29.9.2023, RV 1100437/2013 verwiesen.

Zusammenfassend ist hierzu auszuführen, dass in der Erklärung zur einheitlichen Gewinnfeststellung (bzw. deren Beilagen) 2009 die anteilig geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben abstrakt als „Modellentwicklungskosten“ bezeichnet und in einem Gesamtbetrag in Abzug gebracht worden sind. Erst im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, wie sich diese Kosten zusammensetzten, dass sie durch die Entwicklung des Anlagemodells verursacht und es sich um von der Bf. an Dritte geleistete Ausgaben gehandelt hat. Hierdurch ist der Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 BAO jedenfalls verwirklicht. Das Finanzamt war folglich berechtigt, das Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2009 wiederaufzunehmen. Die Vorlage eines Neuerungstatbestandes bzgl. der Streitfrage, ob die den atypisch stillen Gesellschafterinnen zugewiesenen Verluste in

Höhe von 190 % ihrer Einlage ausgleichsfähig ist bzw. ob eine Verlustverwertungsbeschränkung nach § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliegt, ist unter Hinweis auf das oben angeführte Erkenntnis zu verneinen. Zumal bereits vor Abschluss des Verfahrens alle relevanten Unterlagen (Zusammenschlussverträge, Umgründungsbilanzen, Kapitalmarktprospekte samt Beilagen, etc.) dem Finanzamt vorlagen und nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes spätestens zum Zeitpunkt der (Erst-)Bescheiderlassung dem Finanzamt der Inhalt bekannt gewesen ist. Aus der Einvernahme des Vorstandes der Zielgesellschaft sind für das Bundesfinanzgericht keine neuen rechtserheblichen Tatsachen, welche nicht schon aus den Unterlagen bekannt gewesen wären, ersichtlich.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. 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 (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257, mwN).

Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen - insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung - in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (VwGH 22. April 2009, 2006/15/0257, mwN).

Bei Ausübung des Ermessens sind alle im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen. Von Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen kann im beschwerdegegenständlichen Fall nicht gesprochen werden.

Da die steuerlichen Auswirkungen nicht geringfügig sind und bei der Ermessensübung grundsätzlich das Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit hat, wurde das Ermessen vom Finanzamt zu Recht dahingehend geübt, dass die Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren verfügt wurde.

Es war somit nicht zu beanstanden, wenn das Finanzamt das Feststellungsverfahren für das Jahr 2009 wiederaufnahm. Die erhobenen Beschwerden gegen die in Rede stehenden Wiederaufnahmebescheide waren somit abzuweisen.

2.2. 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. September 2023