

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Roman Galehr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Maier und Partner Steuerberatung und Wirtschaftstreuhand GmbH, Rathausplatz 4, 6850 Dornbirn über die Beschwerde vom 22. März 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch (nunmehr Finanzamt Österreich, Postfach 260, 1000 Wien) vom 14. März 2019 mit denen die Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2011 bis 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** als unbegründet abgewiesen wurden, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers ***Bf1***, künftig (Bf) genannt, gegen die Bescheide mit denen die Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2015 als unbegründet abgewiesen wurde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aufgrund des in diesem Zuge elektronisch übermittelten Beschwerdeaktes der belangten Behörde, stellt sich der Verfahrensgang für das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

Die Einkommensteuerbescheide des (Bf) für den Zeitraum 2011 bis 2015 sind wie folgt ergangen:

Bescheid	Jahr	Bescheiddatum
Einkommensteuerbescheid	2011	11. Juni 2012
Einkommensteuerbescheid	2012	27. Juni 2013
Einkommensteuerbescheid	2013	28. Mai 2014
Einkommensteuerbescheid	2014	09. September 2015
Einkommensteuerbescheid	2015	29. Juni 2016

Mit Schriftsatz seines steuerlichen Vertreters vom 06. November 2018 beantragte der (Bf) die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend der Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2015. Der Antrag auf Wiederaufnahme wurde im Wesentlichen begründet wie folgt:

Der (Bf) habe in den streitverfangenen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen. Im Zuge eines Beratungsgesprächs beim steuerlichen Vertreter des (Bf) sei festgestellt worden, dass in den Jahren 2011 bis 2015 negative Beteiligungserträge in den betreffenden Einkommensteuerbescheiden nicht berücksichtigt worden seien. Aufgrund fehlender Kenntnis des Steuerrechts habe der (Bf) die ursprünglich ergangenen Einkommensteuerbescheide nicht kontrollieren können.

Es sei somit eine neu hervorgekommene Tatsache, welche zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führt, vorliegend. Dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2015 beigelegt wurden Bestätigungen der ***1*** betreffend der negativen Einkünfte der Jahre 2011 bis 2015. Die Schreiben datieren aus den Jahren 2013 bis 2017.

Mit jeweiligen Bescheiden vom 14. März 2019 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde aus wie folgt:

„Gemäß § 303 Abs 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen. Im Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2015 wurden keine neuen Tatsachen iSd § 303 BAO vorgebracht, weswegen die unabdingbare Voraussetzung des § 303 BAO hinsichtlich des Hervorkommens neuer Tatsachen nicht erfüllt ist.“

Mit Schriftsatz seines steuerlichen Vertreters vom 22. März 2019 erhob der (Bf) das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO gegen die abweisenden Bescheide 2011 bis 2015.

Begründend führte die Beschwerdeschrift aus wie folgt:

„Bei den ausländischen Verlusten handelt es sich um Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung in den abgeschlossenen Verfahren zur Einkommensteuer zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (Ritz, BAO⁵ § 303 Tz 24). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. Ritz, aaO Tz 30).

Die dem Finanzamt vorgelegten Nachweise über die ausländischen Verluste bestätigten, dass diese bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" existierten. Im Wiederaufnahmeantrag wurde dargelegt, dass die Tatsache der Nichtberücksichtigung der ausländischen Verluste dem (Bf) erst im Zuge der steuerrechtlichen Beratung zur Kenntnis gelangt ist. Die entsprechenden Beteiligungsabrechnungen und der Nachweis der ausländischen Verluste durch das Finanzamt Nürnberg wurden dem Finanzamt erst im Zuge des Wiederaufnahmeantrags vorgelegt. Dementsprechend gehen wir davon aus, dass die gegenüber dem abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommenen Tatsachen, diesem bisher nicht zugrunde gelegt wurde und daher geeignet sind einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. B BAO sind daher gegeben.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11. April 2019 wies die belangte Behörde das Beschwerdebegehren als unbegründet ab. Begründend führte sie zusammengefasst aus wie folgt:

„Gemäß der jüngeren Rechtsprechung (zB VwGH vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0058) steht im Hinblick auf den klaren Wortlaut des § 303 Abs 1 lit b iVm Abs 2 lit b BAO fest, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist.

*Aufgrund der von der ***1*** unmittelbar an den Beschwerdeführer ausgefertigten Bestätigungen über das steuerliche Ergebnis der Shedlin Middle East Health Care 2 GmbH & Co KG und den auf den Beschwerdeführer entfallenden Anteil am steuerlichen Ergebnis (Bestätigungen vom 3.4.2012 betreffend 2010, vom 24.1.2013 betreffend 2011, vom 5.2.2014 betreffend 2012, vom 1.4.2015 betreffend 2013, vom 27.9.2016 betreffend 2014 und vom 20.10.2017 betreffend 2015) war dem Beschwerdeführer die Höhe der auf ihn entfallenden und*

in den jeweiligen Jahren erzielten Verluste an der gegenständlichen Beteiligung nicht bekannt und stellen diese aus seiner Sicht grundsätzlich neu hervorgekommene Tatsachen dar.

Allerdings setzt eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hat.

Es genügt dabei nicht, dass die Möglichkeit besteht, dass der Bescheid im Spruch unrichtig ist, vielmehr muss Rechtswidrigkeit mit Gewissheit feststehen. Aufgrund der dem Finanzamt vorliegenden Informationen kann im gegenständlichen Fall nicht von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgegangen werden. Die im Zuge der Bearbeitung des Wiederaufnahmeantrages gegenüber der steuerlichen Vertretung geäußerten Bedenken wurden auch im Beschwerdeverfahren nicht ausgeräumt.

*Im Hinblick auf die dem Finanzamt vorliegenden Internetberichte betreffend die Projekte der Shedlin Capital AG, darunter die als Fonds bezeichneten ***3*** und Shedlin Middle East Health Care 2 GmbH & Co KG (<https://www.resch-rechtsanwaelte.de/anlegerschutz-aktuell/shedlinmiddle-east-health-care.html>) ist als erwiesen anzunehmen, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgrund einer Vermögensanlage erzielt worden sind. Die Abzugsfähigkeit ausländischer Verluste gemäß § 2 Abs 8 EStG setzt aber voraus, dass diese nach innerstaatlichem Steuerrecht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden können, was bei Verlusten, welche aus der Veranlagung von Kapitalvermögen stammen, nicht der Fall ist. Die Einkommensteuerbescheide erweisen sich daher jeweils im Spruch als richtig.“*

Mit Schriftsatz vom 09. Mai 2019 beantragte der (Bf) durch seinen steuerlichen Vertreter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Begründend führte der Vorlageantrag aus wie folgt:

„In der Beschwerdeentscheidung werde das Hervorkommen neuer Tatsachen zwar bejaht, die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens allerdings als unbegründet abgewiesen. Im anhängigen Verfahren seien der belangten Behörde Nachweise über die ausländischen Verluste vorgelegt worden.

Laut Finanzamt Nürnberg handle es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der (Bf) gehe diesbezüglich von einer korrekten rechtlichen Beurteilung des Finanzamtes Nürnberg aus.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der (Bf) wurde in den Jahren 2011 bis 2015 von der belangten Behörde zur Einkommensteuer veranlagt. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 ergingen wie folgt:

Bescheid	Bescheiddatum
Einkommensteuerbescheid 2011	11. Juni 2012
Einkommensteuerbescheid 2012	27. Juni 2013
Einkommensteuerbescheid 2013	28. Mai 2014
Einkommensteuerbescheid 2014	09. September 2015
Einkommensteuerbescheid 2015	29. Juni 2016

Die ***1*** übermittelte an den (Bf) Bestätigungen über das steuerliche Ergebnis der Shedlin Middle East Health Care 2 GmbH & Co KG und den auf den (Bf) entfallenden Anteil am steuerlichen Ergebnis. Die Bestätigungen stammen betreffend 2011, vom 5. Februar 2014, betreffend 2012, vom 1. April 2015, betreffend 2013, vom 27. September 2016, betreffend 2014 und vom 20. Oktober 2017 betreffend 2015.

Am 06. November 2018 stellte der (Bf) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2015. Darin beantragte er die negativen Einkünfte aus dem Investment an der Shedlin Middle East Health Care 2 GmbH & Co KG steuerlich in seinen jeweiligen Einkommensteuerbescheiden zu berücksichtigen.

Die negativen Einkünfte aus dem Investment an der Shedlin Middle East Health Care 2 GmbH & Co KG stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Einkünfte
2011	(-) 442,61
2012	(-) 477,19

2013	(-) 938,88
2014	(-) 13.414,13
2015	(-) 488,29

Die belangte Behörde wies die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2015 als unbegründet ab.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen in Hinblick auf das Bescheiddatum der Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2015 leitet das Bundesfinanzgericht aus dem bei der belangten Behörde elektronisch geführten Akt des (Bf) ab. Darin sind die Einkommensteuerbescheide der Streitjahre samt Bescheiddatum ersichtlich.

Die Feststellungen betreffend der dem (Bf) zugeteilten steuerlichen Ergebnisse leitet das Bundesfinanzgericht aus den vorliegenden Bestätigungen der ***1*** ab.

Die Feststellungen in Bezug auf die Bekanntgabe der steuerlichen Ergebnisse stützt das Bundesfinanzgericht auf die im Zuge der Vorlage der Beschwerde mitübermittelten Aktenteile der belangten Behörde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011:

§ 303 Abs. 1 BAO lautet wie folgt:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Wiederaufnahmsantrag hat nach § 303 Abs. 2 BAO zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO tritt § 303 BAO in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden. Die §§ 209b, 302 Abs. 2 lit. d, 303a, 311 und 311a, treten mit 1. Jänner 2014 außer Kraft.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird. Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabensanspruch bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabensanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Werden nach § 209 Abs. 1 BAO innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 leg cit nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist. Sinn und Zweck der Bestimmung des § 304 BAO ist es, eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu verhindern, wenn die Abgabensfestsetzung insbesondere wegen Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (vgl. VfGH 22.6.1992, Zl. G 3/92; Ritz, BAO, § 304, Rz. 3).

Welche Verjährungsfrist maßgeblich ist, hängt von der Art des betroffenen Bescheides ab, weil die auch für amtswegige Änderungen geltende zeitliche Begrenzung nach dem erkennbaren Zweck der Regelung an die Verjährung des jeweils verfolgten Rechts anknüpft (vgl. VwGH 27.6.2012, Zl. 2008/13/0161). Somit ist gemäß § 207 Abs. 2 BAO nur bei hinterzogenen Abgaben die Verjährungsfrist von zehn Jahren maßgeblich. Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage, über die im Verfahren über die Wiederaufnahme des Verfahrens abzusprechen ist.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (vgl. VwGH 19.3.2008, Zl. 2005/15/0072; 23.2.2010, Zl. 2007/15/0292); 22.2.2012, Zl. 2009/16/0032). Fehlen diesbezügliche Feststellungen, ist die Wiederaufnahme bzw. der Wiederaufnahmeantrag nur innerhalb der allgemeinen Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 Satz 1 BAO zulässig (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren, § 303 BAO, S. 470).

Darüber hinaus ist die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben iSd § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO weder verlängerbar, noch hemmbar. Nur in den Fällen einer vorläufigen Abgabensatzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO verjährt das Recht einer Abgabensatzung spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenspruches (vgl. Ritz, BAO, § 209, Rz. 1). Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. VwGH 9.7.1997, Zl. 96/13/0185).

Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenspruch bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht entsteht der Abgabenspruch bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Die Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 2011 beginnt gemäß § 207 BAO in Verbindung mit § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres 2011. Die fünfjährige Festsetzungsverjährung endet somit grundsätzlich mit Ende des Kalenderjahres 2016.

Aufgrund der Bescheiderlassung am 02. Juli 2012 und somit innerhalb der fünf jährigen Festsetzungsverjährung – verlängert sich die Festsetzungsverjährungsfrist um ein weiteres Jahr- somit also bis zum 31. Dezember 2017.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens wurde seitens des (Bf) am 06. November 2018 und somit außerhalb der Frist für die Festsetzungsverjährung eingebracht. Gemäß § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung nur dann zulässig, wenn der Antrag auf Wiederaufnahme vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde.

Mit der Neuregelung der Wiederaufnahme durch das FVwGG wurde die Frist zur Geltendmachung von Wiederaufnahmsgründen für die Wiederaufnahme von Amts wegen und jener auf Antrag vereinheitlicht und auf zusätzliche Befristungen über die Verjährungsfrist hinaus verzichtet, wobei bei der Wiederaufnahme auf Antrag entscheidend ist, dass der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden ist. Die Neuregelung ist gem § 323 Abs 37 mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten und als verfahrensrechtliche Vorschrift auch auf alle zu diesem Zeitpunkt offenen Verfahren anzuwenden.

Die Begrenzung mit der Verjährungsfrist soll Wiederaufnahmeverfahren unterbinden, wenn eine neue Sachentscheidung wegen Verjährungseintritts ohnedies nicht mehr möglich ist (vgl hierzu *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 304, RZ 1-2).

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2015:

Nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel – das sind solche, die schon vor Erlassung des das wiederaufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (*nova reperta*) – kommen als tauglicher Wiederaufnahmsgrund iS des Neuerungsstatbestandes (§ 303 Abs 1 lit b) in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe.

Beim Neuerungsstatbestand kommt es darauf an, dass die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im geschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind; eine Geltendmachung seitens der Partei oder der Behörde in einem anderen vor derselben Abgabenbehörde geführten Verfahren steht somit einer Wiederaufnahme aus den angeführten Gründen nicht entgegen.

Das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel ist somit ausschließlich aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln iSd § 303 Abs 1 lit b bezieht sich folglich auch auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Der VwGH hat sich im Erkenntnis vom 19. 10. 2016, Ra 2014/15/0058 erstmals dieser Frage zur Wiederaufnahmsbestimmung nach dem FVwGG widmen können und ist dabei der Ansicht vom allein maßgeblichen Kenntnisstand der Behörde nicht gefolgt.

Im Erkenntnis verweist er darauf, dass ein Wiederaufnahmsantrag auch nach dem FVwGG unverändert ua die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird, zu enthalten hat.

Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat sohin – bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen – insb die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel „neu hervorgekommen sind“. Damit setzt aber diese Bestimmung voraus, dass diese Tatsachen im Zeitpunkt der Antragstellung bereits bekannt geworden sind.

Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs 1 lit b iVm Abs 2 lit b ist somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist. Gleiches gilt spiegelbildlich für die Wiederaufnahme von Amts wegen, bei der die – für die Behörde – neu hervorgekommenen Tatsachen im Wiederaufnahmebescheid anzuführen sind.

Der Wiederaufnahme wohnt somit konzeptiv eine Antragsteller-Perspektive inne, zumal auch der Antragsteller bestimmt, welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch welchen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen werden und daher Sache des Wiederaufnahmeverfahrens sind.

Nur wenn die neue Tatsache für den Antragsteller neu hervorgekommen ist und ihm somit zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht bekannt war, kann sie von ihm zum Gegenstand eines Wiederaufnahmeverfahrens gemacht werden.

Andernfalls wäre sie von ihm im Abgabenverfahren bereits geltend zu machen gewesen. Ein Zurückhalten von Informationen ermöglicht somit bspw keine spätere Wiederaufnahme. Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Antrag dient nämlich nicht der Verlängerung von Abgabenverfahren und der Aushöhlung der Rechtskraft, sondern soll ausschließlich die Berücksichtigung von Tatsachen ermöglichen, deren Geltendmachung im Abgabenverfahren mangels Kenntnis nicht möglich war.

Ob diese mangelnde Kenntnis verschuldet war, ist hingegen seit dem FVwGG für eine Wiederaufnahme auf Antrag nicht mehr relevant.

Wie bereits diesbezüglich den Ausführungen der Beschwerdeentscheidung zu entnehmen ist, waren dem (Bf) die Höhe der auf ihn entfallenden und in den jeweiligen Jahren erzielten Verluste an der gegenständlichen Beteiligung zum jeweiligen Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2015 nicht bekannt und stellen diese aus seiner Sicht grundsätzlich neu hervorgekommene Tatsachen dar.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens setzt aber neben dem Vorhandensein eines Wiederaufnahmegrundes zusätzlich voraus, dass die Berücksichtigung des Wiederaufnahmegrundes zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führt.

Neben dem Vorliegen eines Wiederaufnahmestatbestands ist zweite Voraussetzung einer erfolgreichen Wiederaufnahme, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens auch einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Kann dies für den vorgebrachten Wiederaufnahmsgrund aus materiellrechtlichen Gründen ausgeschlossen werden, kann die Wiederaufnahme schon deswegen abgewiesen werden und muss der Wiederaufnahmsgrund erst gar nicht näher verfahrensrechtlich geprüft werden (vgl zB VwGH 25. 9. 2012, 2009/17/0049) (vgl hierzu *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 RZ 11).

Unternehmensgegenstand der SHEDLIN Middle East Health Care 2 GmbH & Co. KG ist der Erwerb und Halten von Beteiligungen an anderen Unternehmen sowie alle damit zusammenhängenden Angelegenheiten. (Webabfrage vom 28. April 2023, 10.17 Uhr; SHEDLIN Middle East Health Care 2 GmbH & Co. KG, Nürnberg (northdata.de).

Eine weitere Webrecherche auf der Seite (SHEDLIN Middle East Health Care 2 (fondsdiscout.de) am 28. April 2023, 10.20 Uhr hat folgendes Ergebnis gebracht bzw wird das betreffende Unternehmen wie folgt beschrieben:

Anlagestrategie

*Als Kapitalanleger beteiligen Sie sich an dem geschlossenen Immobilienfonds der Fondsgesellschaft SHEDLIN Middle East Health Care 2 GmbH & Co. KG. Die Beteiligung an der Fondsgesellschaft erfolgt entweder unmittelbar als Kommanditist oder mittelbar über die ***1***. Die Gründung der Fondsgesellschaft erfolgte auf unbestimmte Dauer. Die prognostizierte Laufzeit beträgt etwa 5 Jahre, als Kommanditisten oder Treugeber können Sie Ihre Beteiligung am geschlossenen Immobilienfonds SHEDLIN Middle East Health Care 2 erstmalig zum 31. Dezember 2014 kündigen.*

Das Investitionsobjekt der Fondsgesellschaft des geschlossenen Immobilienfonds SHEDLIN Middle East Health Care 2 ist das erste deutsche Herz-, Gefäß- und Nierenzentrum in Abu Dhabi. Mit der geplanten Klinik soll das Investitionsobjekt eines ersten deutschen Krankenhauses und eines deutschen Ärztehauses in Abu Dhabi aus dem Vorgängerfonds erweitert werden. Die Herz-, Gefäß- und Nierenklinik soll auf dem vorhandenen Grundstück entstehen und über den geschlossenen Immobilienfonds SHEDLIN Middle East Health Care 2 finanziert werden. Neben der Klinik sollen zwei weitere Gebäude errichtet werden, die als Wohnraum für das Personal und für die Verwaltung genutzt werden.

Zwei Gesellschaften mit Sitz in den VAE sind mit der Umsetzung des kompletten Investitionsprojekts des geschlossenen Immobilienfonds SHEDLIN Middle East Health Care 2 betraut. Sämtliche Anteile an der Al Alamia Arabian Gulf FZC, die mit der Rechtsform einer deutschen GmbH äquivalent ist, werden von der Fondsgesellschaft gemeinsam mit den

Projektinitiatoren gehalten. Der Firmensitz der Al Alamia ist eine Freihandelszone der Vereinigten Arabischen Emirate. In den VAE ist es für Investoren aus dem Ausland nur innerhalb der Freihandelszone möglich, eine Gesellschaft zu gründen.

Mit einer Beteiligung am geschlossenen Immobilienfonds SHEDLIN Middle East Health Care 2 investieren Sie in den Gesundheitssektor der VAE, der sich noch in der Entwicklungsphase befindet.

Wie sich aus den vorliegenden Unterlagen – insbesondere den jährlichen Mitteilungen über das steuerliche Ergebnis der ***1*** ergibt, hat sich der (Bf) an der SHEDLIN Middle East Health Care 2 GmbH & Co. KG mittelbar und zwar über die ***1*** beteiligt.

Zwar ist in den besagten Bestätigungen der ***1*** von (negativen) Einkünften aus Gewerbebetrieb die Rede, allerdings ist für das Bundesfinanzgericht aufgrund der Ergebnisse der Internetrecherche davon auszugehen, dass es sich um ein Kapitalanlegemodell handelt und somit Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG erzielt werden.

So wird auf der Homepage der SHEDLIN Middle East Health Care 2 fondsdiscout.de für sämtliche aufgelegten Shedlin Produkte stets von einer Laufzeit und in diesem Zusammenhang von einer Ausschüttung gesprochen.

Dabei handelt es sich nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes um Termini, welche auf ein Kapitalanlagemodell hinweisen, nicht jedoch auf eine Beteiligung in Form eines (Mit)unternehmers, dessen unternehmerischen Engagement ex ante ja nicht von vornherein nur auf eine bestimmte – bereits bei Beginn bestimmte - Zeitdauer ausgerichtet ist.

Der OGH hat sich auf zivilgerichtlicher Ebene mit der Shedlin Middle East Health Care 2 GmbH & Co KG auseinandergesetzt. In seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2020 (9 Ob 49/20a) brachte er zum Ausdruck, dass es sich bei dem besagten Modell um ein Veranlagungsmodell im Bereich Immobilien handelt.

Aufgrund der Ergebnisse der Webrecherche und der oben angeführten Entscheidung des OGH, leitet sich für das Bundesfinanzgericht klar und eindeutig ab, dass es sich im gegenständlichen Fall um ein Produkt der Vermögensanlage handelt, welche zu außerbetrieblichen Einkünften führt.

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von ausländischen Verlusten ist gemäß § 2 Abs 8 EStG, dass diese nach den Regeln des nationalen innerstaatlichen Rechts mit anderen innerstaatlichen Einkünften ausgeglichen werden können.

Der Verlustausgleich und die Verlustverrechnung folgt den Regelungen des § 27 Abs 8 EStG. Das Leistungsfähigkeitsprinzip erfordert die Berücksichtigung sowohl von positiven, als auch

negativen Einkünften; soweit also Kursgewinne besteuert werden, müssen auch Kursverluste zum Abzug zugelassen werden.

Ein Verlust entsteht, wenn feststeht, dass der Veräußerungserlös niedriger als die Anschaffungskosten ist. Ein Verlust wird zu dem Zeitpunkt realisiert, zu dem die Kaufpreisforderung ausfällt (VwGH 25.4.18, Ra 2016/13/0012).

Der Verlustausgleich wird grundsätzlich im Rahmen der KEST und nachrangig im Rahmen der Veranlagung vorgenommen. § 27 Abs 8 steckt sowohl für die Kest, als auch die Veranlagung die Grenzen der Verlustverrechnung ab.

§ 27 Abs 8 enthält einige Beschränkungen zur Verrechnung, nämlich die Einrichtung von verschiedenen Töpfen ohne Verrechnung zw den Töpfen sowie weitere spezielle Ausgleichsverbote.

a) Verschiedene Verlusttöpfe:

Verluste sind nur gegen andere Kapitaleinkünfte und nur innerhalb der jeweiligen Schedule ausgleichbar. Verluste aus Kapitaleinkünften, die einem besonderen Steuersatz unterliegen, können nur mit anderen mit flat tax besteuerten Einkünften ausgeglichen werden.

Der progressiven Einkommensteuer unterliegende Kapitaleinkünfte können nur mit Verlusten aus ebensolchen Kapitaleinkünften ausgeglichen werden. Es bestehen daher grundsätzlich zwei Töpfe.

Die Topfbeschränkung besteht gemäß § 27 Abs 8 letzter Satz EStG auch bei Inanspruchnahme der Regelbesteuerungsoption, wonach alle Kapitaleinkünfte der progressiven ESt unterliegen; dies ergibt sich auch aus § 27 Abs 8 Z 3 EStG (vgl hierzu Jakom EStG¹⁶, RZ 411-413 zu § 27).

Aus den oben dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

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. Das gegenständliche Erkenntnis ergeht aufgrund der klaren und eindeutigen Gesetzeslage. Bei dem in Streit stehenden Modell handelt um ein Kapitalanlagemodell, welches außerbetriebliche Einkünfte aus

Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG nach sich zieht und nicht um betriebliche Einkünfte im Sinne des § 23 EStG. Eine außerordentliche Revision war somit zu versagen.

Feldkirch, am 2. April 2024