

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***BS***, ***BS-Adr***, über die gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren verbundenen Beschwerden gegen den Bescheid des Finanzamtes ***1*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 13.9.2019 zu Steuernummer ***2*** über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2017

1) vom 7. Oktober 2019, die von der damaligen steuerlichen Vertreterin ***StB1***, im Namen der ***BS*** eingebracht wurde, und

2) vom 14. Oktober 2019, die von ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***StB2***, eingebracht wurde,

zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Auf das beiliegende Berechnungsblatt wird verwiesen. Die darin getroffenen Feststellungen bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Hinweise

Diese Entscheidung wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Entscheidung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Ungeachtet dessen wird im gegenständlichen Fall eine weitere Ausfertigung der Entscheidung dem Zweitbeschwerdeführer unter Hinweis auf die Bestimmung des § 6 ZustellG übermittelt.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 2.7.2019 wurde die Feststellungserklärung 2017 für die *****BS***** von der damaligen steuerlichen Vertreterin (*****StB1*****) eingereicht.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens wurden die Einkünfte mit **Bescheid vom 13.9.2019** erklärungskgemäß festgestellt und zu Händen der steuerlichen Vertreterin zugestellt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die von der damaligen steuerlichen Vertreterin im Namen der Gesellschaft eingebrachte **Beschwerde vom 7.10.2019**. Der im Jahr 2017 erzielte Veräußerungsgewinn aus Immobilienveräußerungen sei beim Zweitbeschwerdeführer in einen außerbetrieblichen, der Immo-ESt unterliegenden Teil, und in einen betrieblichen, dem Tarifsteuersatz unterliegenden Teil aufzusplitten. Ferner sei zwischen den Beteiligten die Frage strittig, ob eine Kapitalrücklage von 1,250.000 € bei der Veräußerung des Gesellschafteranteils des Zweitbeschwerdeführers im Jahr 2017 nach dem Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter aufzuteilen, oder zur Gänze dem Zweitbeschwerdeführer zuzurechnen sei. Es seien weder schriftliche Beweismittel vorgelegt, noch Zeugen genannt worden, die Auskunft darüber geben könnten, ob zwischen den Gesellschaftern eine anteilige Zuordnung oder eine 100 %ige Zurechnung der Kapitalrücklage an den Zweitbeschwerdeführer vereinbart worden sei. In der eingereichten Steuererklärung sei auf Basis näher ausgeführter „Indizien“ die Kapitalrücklage als anteilig zuordenbar angesehen worden.

Gegen den Feststellungsbescheid vom 13.9.2019 richtet sich ferner die **Beschwerde** des Zweitbeschwerdeführers **vom 14.10.2019**. Gegen die Aufteilung der Ergebniszuteilung in „Tarif“ und „Immo-ESt“ bestünden keine Bedenken. Die Aufteilung des laufenden Ergebnisses möge daher wie in der Beschwerde vom 7.10.2019 beantragt durchgeführt werden. Das Veräußerungsergebnis sei dagegen unter Zugrundelegung des richtigen steuerlichen Kapitals des Zweitbeschwerdeführers zu berechnen. Dieser habe den Mitunternehmeranteil an der *****BS***** im Jahr 2007 entgeltlich erworben. Im April 2007 habe der Zweitbeschwerdeführer 1,250.000 € in die Gesellschaft eingezahlt. Von der ehemaligen steuerlichen Vertretung der Gesellschaft sei diese Einzahlung in der Vergangenheit stets dem Kapital des Zweitbeschwerdeführers als Einlage zugerechnet worden. Der unternehmensrechtliche Ausweis der Kapitalrücklage und die unternehmensrechtliche Zuordnung der Kapitalrücklage sei dem Zweitbeschwerdeführer egal. Der wesentliche Punkt sei die steuerliche Zuordnung der Rücklage. Der Zweitbeschwerdeführer habe dieses Geld 2007 in die KG eingezahlt. Somit sei diese Einzahlung seinem steuerlichen Kapitalkonto zuzuordnen. Im Jahresabschluss der Gesellschaft für 2009 sei dies auch so gemacht worden. Warum dann in den Folgejahren eine Kapitalrücklage ausgewiesen werde, sei für den Zweitbeschwerdeführer nicht nachvollziehbar.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens allein mit der Erstbeschwerdeführerin und Bestellung einer Vertreterin für die Gesellschaft gemäß § 81 BAO mit Bescheid vom 9.9.2021 erging die **Beschwerdevorentscheidung vom 17.9.2021**. Das Finanzamt sprach darin aus: „Aufgrund der Beschwerde vom 07.10.2019 wird der Bescheid vom 14.09.2021 geändert. Die gegenständliche Beschwerdevorentscheidung spricht über die Beschwerde vom 7.10.2019 gegen den Feststellungsbescheid vom 13.09.2019 ab. Der Beschwerde wird stattgegeben“. In der Begründung wurde lediglich ausgeführt, dass aufgrund der ergänzend übermittelten Unterlagen dem Beschwerdebegehren zu folgen gewesen sei; eine gesonderte Begründung könne daher entfallen. Die Abänderung des angefochtenen Bescheides bestand darin, dass der im Jahr 2017 erzielte Veräußerungsgewinn aus Immobilienveräußerungen beim Zweitbeschwerdeführer in einen außerbetrieblichen, der Immo-ESt unterliegenden Teil, und in einen betrieblichen, dem Tarifsteuersatz unterliegenden Teil aufgeteilt wurde. Bei der Ermittlung des Veräußerungsverlustes aufgrund des Ausscheidens des Zweitbeschwerdeführers aus der Gesellschaft wurde die von diesem im Jahr 2007 geleistete Einlage von 1,250.000 € allerdings nur in Höhe von 500.000 € (entsprechend seinem Anteil in Höhe von 40 %) berücksichtigt.

Die Beschwerdevorentscheidung erging zu Händen der mit Bescheid vom 9.9.2021 bestellten Vertreterin gemäß § 81 BAO (***V***). Ferner enthält die Beschwerdevorentscheidung folgenden Hinweis: „Dieser Bescheid wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).“

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung richtet sich der vom Zweitbeschwerdeführer eingebrachte **Vorlageantrag vom 15.10.2021**. Inhaltlich wurde auf das Vorbringen in der Beschwerde vom 14.10.2019 verwiesen, und die Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Am 18.1.2022 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Am 3.5.2023 erging von der damals zuständig gewesenen RichterIn ein Ergänzungsansuchen an den Zweitbeschwerdeführer, zu dem dieser durch seine steuerliche Vertreterin am 1.6.2023 Stellung nahm.

Da die zuständig gewesene RichterIn im Jahr 2023 in den Ruhestand trat, wurde aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes in weiterer Folge die Gerichtsabteilung des erkennenden Richters zuständig.

Die Stellungnahme vom 1.6.2023 wurde dem Finanzamt am 23.4.2024 zur Kenntnis gebracht. Dabei wurden auch die Gründe erläutert, die nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes für einen

Ansatz der vollen Kapitaleinlage bei Berechnung des Veräußerungsverlustes des Zweitbeschwerdeführers sprechen (siehe dazu unten die Sachverhaltsfeststellungen).

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht in einer Stellungnahme vom 3.5.2024 an.

Die steuerliche Vertreterin des Zweitbeschwerdeführers wurde darüber informiert und zog daraufhin mit Eingabe vom 21.5.2024 die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt samt Beweiswürdigung

Mit Gesellschaftsvertrag vom 18.12.1998 war die im Firmenbuch zu FN ***3*** protokollierte ***O*** Beteiligungsgesellschaft m.b.H. & Co KEG gegründet worden. Persönlich haftende Gesellschafterin war die ***O*** Beteiligungsgesellschaft m.b.H., Kommanditistin die ***E*** GmbH mit einer Einlage von 10.000 ATS, die im Jahr 1999 auf 20.000 ATS erhöht wurde.

Die Firma wurde im Jahr 2001 in ***BS*** KEG (ab 2010: KG) geändert, es kam auch zu einer entsprechenden Änderung der Firma bei der Komplementärin und zu einem Wechsel bei den beschränkt haftenden Gesellschaftern.

Im Jahr 2007 erwarb der Zweitbeschwerdeführer vom damaligen Kommanditisten ***H*** dessen Gesellschaftsanteil von 10.000 ATS (726,73 €, damals entsprechend einem Gesellschaftsanteil von 40 %) zum Preis von 1 €. Ferner zahlte der Zweitbeschwerdeführer in zwei Teilbeträgen von 700.000 € und 550.000 € (insgesamt somit 1,250.000 €) auf das Bankkonto der Gesellschaft ein. Zur Finanzierung dieser Einlage nahm der Zweitbeschwerdeführer im März 2007 zwei Darlehen bei der ***Bank*** auf.

In der Stellungnahme vom 1.6.2023 gab der Zweitbeschwerdeführer dazu an, dass die Gesellschaft im Jahr 2007 diese 1,25 Mio. € gebraucht hätte, um ihre Liquidität wieder herzustellen. Er habe daher den 40 %igen Anteil von ***H*** gegen Einlage dieses Betrages von 1,25 Mio. € in die Gesellschaft geleistet, und die Zusage der beiden verbleibenden Gesellschafter erhalten, dass bei einem allfälligen Verkauf der Liegenschaft zuerst seine Einlage zurückbezahlt werde; bis zu diesem Zeitpunkt bekomme er die Verluste anteilmäßig zugeteilt. Dies sei ihm mündlich zugesagt worden. Leider hätten sich die beiden anderen Gesellschafter später nicht mehr an diese Zusage erinnern wollen.

Im Hinblick auf die Fremdfinanzierung der vom Zweitbeschwerdeführer geleisteten Einlage ist es glaubwürdig, dass dieser die Einlage nur gegen die Zusage geleistet hat, dieses Geld bei einem allfälligen Verkauf der Liegenschaft wieder zurückzuerhalten, womit er sich ausreichend deutlich gegen eine lineare Zuteilung der Einlage an alle Gesellschafter ausgesprochen hat.

Eine derartige Vereinbarung einer linearen Zuteilung ist auch weder aktenkundig noch wurde eine solche von den übrigen Gesellschaftern, die sich auf eine lineare Zuteilung der Einlage berufen, vorgelegt. Gestützt werden die Angaben des Zweitbeschwerdeführers auch dadurch, dass im Jahresabschluss 2009 (anders als 2012) noch keine ungebundene Kapitalrücklage in Höhe von 1,25 Mio. € ausgewiesen wurde. Bei dieser Sachlage ist es für das Bundesfinanzgericht glaubwürdig und naheliegend, dass die Bildung der ungebundenen Kapitalrücklage ohne Wissen und Zustimmung des Beschwerdeführers erfolgte und damit zivilrechtlich nicht wirksam ist. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass im bzw. ab dem Jahresabschluss 2012 eine solche Rücklage ausgewiesen wird und dem Beschwerdeführer offenbar nicht aufgefallen ist.

Die Befürchtung der übrigen Gesellschafter, dass der Beschwerdeführer Ihnen gegenüber zivilrechtliche Ansprüche geltend machen könnte, ist bei der dargestellten Sachlage zwar nachvollziehbar, erscheint aber – auch im Hinblick auf die schadenersatzrechtlichen Verjährungsfristen – unbegründet. Die steuerliche Vertreterin des Zweitbeschwerdeführers hat bereits in einer Mail vom 10.10.2019 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Zweitbeschwerdeführer kein Geld aus der KG, sondern die richtige Berechnung des Veräußerungsergebnisses fordert. In einer weiteren Mail der steuerlichen Vertreterin vom 17.1.2022 teilte diese nach Rücksprache mit dem Zweitbeschwerdeführer bzw. dessen Rechtsvertretung mit, dass als „Schaden“ nur eine allfällige Steuernachzahlung bzw. eventuell fehlender Verlustvortrag aufgrund des zu niedrigen Veräußerungsverlustes geltend gemacht würde. Im Einklang damit stehen auch die Ausführungen der Erstbeschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vom 7.10.2019, Punkt 2b, wonach der anwaltliche Vertreter des Zweitbeschwerdeführers eine Forderung auf Ausgleichszahlung nicht gestellt habe und auch vom Zweitbeschwerdeführer selbst bisher nie gefordert worden sei.

2. Rechtliche Beurteilung

1) Verbindung der Beschwerden gemäß § 267 BAO

Ist ein Bescheid von mehreren Beschwerdeführern angefochten, so sind diese Beschwerden gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden. Diese Verbindung soll unterschiedliche Sachentscheidungen in ein und derselben Rechtssache verhindern. Die Bestimmung ist unter anderem anwendbar, wenn ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften von der Gesellschaft und von einigen Beteiligten angefochten ist (Ritz, BAO⁷, § 267 Tz 3).

Diese Verbindung der Beschwerden hat bereits bei Erlassung der Beschwerdevorentscheidung zu erfolgen (Ritz, a.a.O., § 267 Tz 2). In der Beschwerdevorentscheidung vom 17.9.2021 wäre daher über beide Beschwerden abzusprechen gewesen. Das Finanzamt hat aber laut Spruch dieser Entscheidung ausdrücklich nur über die Beschwerde der Gesellschaft vom 7.10.2019

abgesprochen; insofern könnte man daher die Ansicht vertreten, dass hier noch eine Beschwerdeentscheidung ausständig ist (§ 281a BAO). Da im vorliegenden Fall die Beschwerdeentscheidung aufgrund des Hinweises auf § 191 Abs. 3 BAO aber gegen alle Beteiligten und damit auch gegen den Zweitbeschwerdeführer wirkt, ergibt sich daraus im Ergebnis eine faktische Verbindung der beiden Beschwerden: dadurch, dass das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung inhaltlich dem Vorbringen des Zweitbeschwerdeführers eben nicht gefolgt ist (lineare Zurechnung des vom Zweitbeschwerdeführer in die Gesellschaft eingebrachten Kapitals an alle Gesellschafter bei Ermittlung des Veräußerungsverlustes des Zweitbeschwerdeführers), wurde auch eine (insoweit abweisende) inhaltliche Entscheidung über das Beschwerdebegehren des Zweitbeschwerdeführers getroffen, auch wenn dies im Spruch nicht ausdrücklich zu Ausdruck gebracht wurde. Da die Beschwerdeentscheidung gegen den Zweitbeschwerdeführer wirkt, war er zur Einbringung des Vorlageantrages berechtigt und begründet dieser Vorlageantrag die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes zur Entscheidung in der Sache über die gemäß § 267 BAO verbundenen Beschwerden.

2) Entscheidung in der Sache

Strittig war im gegenständlichen Fall allein die Frage, ob die vom Zweitbeschwerdeführer geleistete Einlage in Höhe von 1,250.000 € diesem bei der Ermittlung des Ergebnisses aus der Veräußerung seines Anteiles an der Gesellschaft zur Gänze oder nur in Höhe seines Gesellschaftsanteiles von 40 % (500.000 €) zugerechnet wird. Diese Frage wurde oben im Rahmen der Beweiswürdigung im Sinne des Vorbringens des Zweitbeschwerdeführers entschieden.

Durch den Ansatz der vollen geleisteten Einlage in Höhe von 1,250.000 € erhöht sich der Veräußerungsverlust des Zweitbeschwerdeführers um den Differenzbetrag von 750.000 € auf 1,129.508,23 € und in gleicher Weise der Anteil an den Einkünften von bisher -143.498,15 € auf -893.498,15 €. Auf das beiliegende Berechnungsblatt wird verwiesen.

Die übrigen Feststellungen im angefochtenen Bescheid werden dadurch nicht berührt, weshalb es insoweit bei den anderen Gesellschaftern zu keinen Änderungen kommt und damit in deren Rechtsposition nicht eingegriffen wird.

3) Revisionsbegründung

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 Beweiswürdigung ist einer Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz nur insofern zugänglich, als es um die ordnungsgemäße Ermittlung der Beweisergebnisse und die Kontrolle der Schlüssigkeit der angestellten Erwägungen geht. Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft - so etwa, wenn die Beurteilung des Verwaltungsgerichtes in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden unvertretbaren Weise vorgenommen worden wäre - erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG auf. Der - an sich nur zur Rechtskontrolle berufene - Verwaltungsgerichtshof ist im Übrigen auch nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichtes auf ihre Richtigkeit hin zu beurteilen, das heißt, sie mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre (VwGH 19.1.2024, Ra 2022/15/0091 mwN). Eine ordentliche Revision ist im gegenständlichen Fall, in dem die einzig strittige Frage im Rahmen der Beweiswürdigung zu klären war, daher nicht zulässig.

Linz, am 22. Mai 2024