

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, die Richterin ***Ri1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache

Ehemalige Gesellschafter der GmbH 1 & atypisch Stille, ***Bf1-Adr***, über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung vom 21. Jänner 2013 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO des Finanzamtes Wien 8/16/17 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. Oktober 2012 betreffend das Jahr 2007 zu der Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 05. Februar 2025, in Anwesenheit des Schriftführers ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO 2007 wird gemäß § 279 Abs 1 BAO abgewiesen.

II. Der angefochtene Feststellungsbescheid 2007 wird gemäß § 279 Abs 1 BAO dahingehend abgeändert, dass für die „***GmbH 1***“ sowie für die ***GmbH 5*** die Nichtfeststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (statt Feststellung von Einkünften iHv Null) ausgesprochen wird. Die Feststellungen zu den übrigen Gesellschaftern bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die ***GmbH 1 & atypisch Stille*** (nunmehr ***Ehemalige Gesellschafter der GmbH 1 & atypisch Stille***, in der Folge kurz „Bf“), die beginnend ab 2005 über die Jahre jeweils durch Zusammenschlussverträge der ***GmbH 1*** (Geschäftsherrin, in der Folge kurz „***G 1***“) mit den atypisch stillen Gesellschaftern entstand, erklärte im

Streitjahr 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In der Beilage zur Erklärung wurden den meisten Gesellschaftern anteilige Verluste aus Gewerbebetrieb zugerechnet. Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO wurde erklärungsgemäß erlassen.

In der Folge einer Außenprüfung erließ das Finanzamt Wien 8/16/17 (nunmehr Finanzamt Österreich) am 24.10.2012 den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie einen geänderten Feststellungsbescheid, in welchem in der Tätigkeit der Verpachtung eines Hotelbetriebes der ***G 1*** an die Tochtergesellschaft ***GmbH 2***; in der Folge kurz „***G 2***“) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt wurden. Der ***G 1*** sowie der ***GmbH 5*** wurden Einkünfte mit 0,00 Euro zugewiesen; hinsichtlich der übrigen atypisch stillen Gesellschafter wurden Verlustkürzungen vorgenommen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Tätigkeit der ***G 1*** eine Vermögensverwaltung darstelle und damit bei den Zusammenschlüssen mit den einzelnen atypisch stillen Gesellschaftern die Anwendungsvoraussetzungen des Art IV UmgrStG (insbes. das Erfordernis eines Betriebes, § 23 UmgrStG) nicht vorliegen würden. Der Eintritt eines stillen Gesellschafters könne somit nicht rückwirkend erfolgen und die Verlustzuweisung sei nur bis zur Höhe der Einlage möglich. Ferner könne eine Gewinnfeststellung nur für die beteiligten natürlichen Personen erfolgen, wenn neben mehreren natürlichen Personen eine Kapitalgesellschaft beteiligt sei.

Die Bescheide waren wie folgt adressiert:

„***Abkürzung zu GmbH 1 & atypisch Stille***“

z.H. ***Steuerlicher Vertreter 1***

Adresse steuerlicher Vertreter 1

“

Der Feststellungsbescheid erhielt den Hinweis nach § 101 Abs 3 und 4 BAO.

In der Berufung (nunmehr gem § 323 Abs 38 BAO als Beschwerde zu behandeln) brachte die Bf vor, dass in der Tätigkeit der ***G 1*** sehr wohl ein Gewerbebetrieb zu erblicken sei, da die zusätzlichen Leistungen, die von der ***G 1*** für die Tochtergesellschaft ***G 2*** erbracht wurden das Ausmaß der reinen – mit der Verpachtung verbundenen - Verwaltungstätigkeit übersteigen. So sei in den Umständen des Einflusses auf die Geschäftstätigkeit der ***G 2***, die sich vor allem auf Grund gelebter Gesellschafterstellung ergibt, des umsatzabhängigen Pachtzinses der ***G 2*** an die ***G 1***, der Einflussnahme auf die Betriebsführung der ***G 2***, der Erneuerungsverpflichtung (Erneuerungsinvestitionen seien von der ***G 1*** zu tragen) sowie aus der Tätigkeit des Verpächters (***G 1***) als Beraters des Pächters (***G 2***) eine gewerbliche Tätigkeit zu erblicken.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht brachte die Bf vor, dass die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens mangels Neuherkommens von Tatsachen nicht vorgelegen seien. Das Gebot der Einheitlichkeit des Feststellungsverfahrens (auch für die GmbH, die ex lege Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehe wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt) sei nicht erfüllt.

Im Rahmen des Erörterungstermines vom 25.10.2024 wurden neben verfahrensrechtlichen Themen vor allem die seitens der ***G 1*** zusätzlich erbrachten – nach Ansicht der Bf einen Gewerbebetrieb begründenden – Tätigkeiten besprochen (siehe dazu: festgestellter Sachverhalt). Diesbezüglich legte die Bf auch diverse Tourismusprospekte vor, die eine Mitwirkung der ***G 1*** darlegen sollten. Ferner legte der ehemalige Gesellschafter ***A*** aus seiner Sicht dar, wie sich die ***G 1*** tatsächlich in die Geschäftsführung der ***G 2*** einbrachte (zB durch Finanzierungsgespräche).

Im Vorfeld der mündlichen Verhandlung vom 05.02.2025 (bzw darauf in der Verhandlung replizierend) wurden sowohl vom steuerlichen Vertreter, als auch von der Abgabenbehörde Stellungnahmen zur Verdeutlichung des eigenen Rechtsstandpunktes erstattet.

Im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens führte die Bf in der mündlichen Verhandlung am 05.02.2025 wiederholend aus, es seien keine neuen Tatsachen vorgelegen, was seitens des Finanzamtes dahingehend widerlegt wurde, als ein allfälliges Verschulden an der Nichtverfügung der Wiederaufnahme (etwa, weil keine zusätzlichen Beweismittel zur Betriebseigenschaft angefordert wurden) nicht zu Lasten der Abgabenbehörde geht.

Geklärt werden konnte im Übrigen die Zustellthematik. Das Finanzamt belegte mittels Auszuges aus dem elektronischen Akt der Finanzverwaltung zur Steuernummer ***Bf1Stnr1*** in der mündlichen Verhandlung (Beilage ./1 zur Niederschrift), dass sich die ***steuerlicher Vertreter 1*** bereits am 08.06.2006 eigenständig als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter für die Bf eingetragen habe. Somit erfolgte die Zustellung der angefochtenen Bescheide an den eingetragenen Zustellungsbevollmächtigten und wurde die Richtigkeit der Beilage ./1 von der steuerlichen Vertretung nicht bestritten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***GmbH 1*** (FN ***FN 1***) (in der Folge kurz „***G 1***“) wurde am 03.06.2003 gegründet. Vor Umfirmierung am 28.03.2007 trug sie den Firmennamen ***GmbH 1,2***. An dieser Gesellschaft waren die ***GmbH 3*** (in der Folge kurz „***G 3***“), die ***Gemeinde 1***, die ***GmbH 4***, die ***GmbH 5*** sowie das ***Stift 1*** beteiligt.

Folgende Personen fungierten lt. Eintragungen zu FN ***FN 1*** im Firmenbuch als Geschäftsführer der ***GmbH 1***:

- von 13.09.2003 – 04.06.2005 sowie von 07.07.2011 – 14.07.2016: Dkfm. ***A***
- von 13.09.2003 – 01.10.2014: ***B***
- von 19.05.2005 – 12.11.2011: ***C***

Vertreter gem § 81 Abs 2 BAO der ***GmbH 1 & atypisch Stille*** war die „***GmbH 1***. (***G 1***). Steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter der ***G 1*** war die ***steuerlicher Vertreter 1*** (vgl Auszug aus der elektronischen Finanzdokumentation vom 09.05.2011; Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2005 vom 14.06.2006). Die ***steuerlicher Vertreter 1*** fungierte überdies als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter der atypisch stillen Gesellschaft (siehe Beilage ./1 zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 05.02.2025; Auszug aus dem elektronischen Akt der Finanzverwaltung „Übersicht Vollmachten“ zur Steuernummer der Bf, ***Bf1Stnr1***).

Die ***GmbH 2*** (FN ***FN 2*** (in der Folge kurz „***G 2***“) wurde am 18.04.2007 ins Firmenbuch eingetragen. Als alleinige Gesellschafterin der ***GmbH 2*** fungierte die ***GmbH 1***.

Folgende Personen fungierten lt. Eintragungen zu FN ***FN 2*** im Firmenbuch als Geschäftsführer der „***GmbH 2***.:

- von 18.04.2007 – 12.11.2011: ***C***
- von 18.04.2007 – 03.09.2014: ***B***
- von 07.07.2011 – 30.06.2016: Dkfm. ***A***

Die ***GmbH 1*** (FN ***FN 1***) war Geschäftsherrin von mit einzelnen Gesellschaftsverträgen (Zusammenschlussverträgen) errichteten atypisch stillen Gesellschaften. Im Jahr 2007 beteiligten sich neben der Geschäftsherrin noch die ***GmbH 5*** sowie natürliche Personen an der atypisch stillen Gesellschaft. Die Beteiligung am Gewinn und Verlust wurde in § 8 der Zusammenschlussverträge geregelt und erfolgte die Verlustzuweisung lt. dem Gericht vorliegenden Vertrag für das Jahr 2007 nach der Reihenfolge des Eintritts des stillen Gesellschafters; eine maximale Obergrenze der Verlustzuweisung wurde vereinbart (vgl den Zusammenschlussvertrag vom Gesellschafter ***A***). Die Zusammenschlüsse erfolgten rückwirkend auf den Stichtag 01.01.2007 (vgl Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 25.09.2007, enthalten im Feststellungsakt der Bf).

In der in Papierform beim Finanzamt eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2005 gab die atypisch stille Gesellschaft die Art der Tätigkeit mit „Immobilienentwicklung“ an. Als Zustellungsvertreter wurde die ***steuerlicher Vertreter 1*** angeführt (vgl Abgabenerklärung betreffend das Jahr 2005 vom 14.06.2006, enthalten im Gewinnfeststellungsakt des Finanzamtes). In der Beilage zur Abgabenerklärung 2007 waren die Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschafter einzeln aufgelistet und ihnen wurden die entsprechenden Anteile an den Einkünften (den natürlichen Personen bis auf die Gesellschafter ***G*** und ***E*** Verluste) zugewiesen (vgl Abgabenerklärung betreffend das Jahr 2007, enthalten im elektronischen Gewinnfeststellungsakt des Finanzamtes).

Die Idee bzw Vision, in ***Ort 1*** ein Hotelprojekt zu verwirklichen, findet sich bereits in einer ersten Grundsatzstudie im Jahr 1999 wieder. Dieser folgten verschiedene Konzepte (zB Marktherleitungsstudie des ***Vereinigung 1*** 01/2004 sowie Marketingkonzept des ***Vereinigung 1*** 11/2004), bevor man im Jahr 2005 mit der konkreten Bauplanung des Hotels, wie etwa Einreichplanung und Baugenehmigung begonnen hat (vgl Auskunft des bundesweiten Fachbereiches vom 09.11.2011; Projektunterlage vom September 2006 der ***GmbH 3***, Seite 2). Daneben führte die im Jahr 2003 gegründete ***G 1*** in Person des Herrn ***A*** bzw. der ***G 3*** Finanzierungsgespräche, kümmerte sich um das Layout für das Hotel und um Förderungen sowie entwickelte touristische Produkte (vgl übereinstimmende Ausführungen ***A*** in der mündlichen Verhandlung, Seite 4 der Niederschrift betreffend die Jahre 2003 – 2006 sowie im Erörterungstermin, Frage II.1., Seite 4 f sowie Frage 5 & Frage 8 im Hinblick auf seine Eigenschaft als informeller Geschäftsführer).

Als maßgeblicher Treiber dieses Projektes zeigte sich Herr ***A*** verantwortlich (vgl Ausführungen ***A*** im Erörterungstermin vom 25.10.2024, Frage II.1; persönlicher Eindruck des Gerichts über das Auftreten des Herrn ***A*** sowohl im Erörterungstermin als auch in der mündlichen Verhandlung; Projektunterlagen der ***G 3*** vom September 2006).

Schließlich errichtete die ***G 1*** auf der Liegenschaft ***Einlagezahl*, Katastralgemeinde**** *Ort 1*** mit der Grundstücksadresse ***Adresse 1*** *Ort 1*** in den Jahren 2006 – 2008 ein Hotel („***Name Hotel***“) (vgl Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches Einkommen- und Körperschaftsteuer vom 09.11.2011 sowie Betriebsführungsvertrag vom 08.01.2007; Ausführungen ***A*** im Erörterungstermin vom 25.10.2024, Frage II.1.; Beilage 7 zur Berufung, Seite 6 der Folienpräsentation; Projektunterlagen der ***G 3*** vom September 2006, Seite 2).

Noch in der Projektphase – und somit vor Aufnahme des Hotelbetriebes - entschied man sich, das operative Tagesgeschäft des Hotelbetriebes in eine Betriebsgesellschaft zu übergeben und als konkreten Betreiber des Hotels das ***Vereinigung 1*** Wien (in der Folge kurz „***Vereinigung 1***“), das auch schon Jahre zuvor mit Marketingagenden betraut war, zu beauftragen. Die operative Führung bzw. das Betreiben des Hotels wurde daher bereits im

September 2006 einer Betriebsgesellschaft, die im 100 % - Besitz der ***GmbH 1,2*** stand, zudedacht (vgl Projektunterlage vom September 2006 der ***G 3***, Seite 6 & Seite 11; Ausführungen ***A*** im Erörterungstermin vom 25.10.2024, Frage II.1., Seite 5).

Die „***GmbH 1,2*** (später ***G 1***) wurde als Besitzgesellschaft / Managementholding titulierte, die die Gesamtfinanzierung des Projektes, die Strategie und Grundsatzthemen sowie die Steuerung der Betriebsgesellschaft zur Aufgabe hatte (siehe wiederum Projektunterlage vom September 2006 der ***G 3***, Seite 9 & Seite 10).

Dem ***Vereinigung 1*** oblag es in der Folge, ein konkretes Marketingkonzept zu erarbeiten und das Hotel entsprechend am Markt zu positionieren (siehe dazu die Projektunterlage vom September 2006 der ***G 3***, Seite 5 & Seite 11). Generell wurden die Rahmenbedingungen des Hotelbetriebes maßgeblich vom ***Vereinigung 1*** vorgegeben (Ausführungen ***A*** im Erörterungstermin, Frage II.1. betreffend den Wunsch des ***Vereinigung 1*** nach Ausstattung des Hotels mit einem Hallenbad). Das ***Vereinigung 1*** stellte zur Führung des Hotels auch einen Hoteldirektor, der gleichzeitig gewerberechtlicher Geschäftsführer war (vgl Managementvertrag mit ***Vereinigung 1*** vom 05.02.2007, Beilage 16 der Berufung).

Die Gründe für die von Beginn an gewählte Vorgehensweise – insbesondere der Gründung einer eigenen Betriebsgesellschaft - lagen vor allem im Outsourcing von Know-How sowie dem Splitting der konkreten Verantwortlichkeiten an eine Betreibergesellschaft bzw. deren Managing Partner ***Vereinigung 1*** (vgl. Ausführungen ***A*** im Erörterungstermin vom 25.10.2024, Frage II.1., Niederschrift Seite 5). Auch war es Wunsch der finanzierenden Banken, eine operative Gesellschaft zu gründen (vgl. Ausführungen ***A*** in der mündlichen Verhandlung vom 05.02.2025, Seite 4 der Niederschrift).

Die Herstellkosten des Hotels laut Bilanz per 31.12.2008 betrugen für die Liegenschaft insgesamt 10.026.947,00 Euro (Betriebs- und Geschäftsgebäude in Höhe von 9.886.314,00 Euro sowie Grundwert 140.633,00 Euro). In der ***G 1*** wurden ferner 1,3 Mio Euro an Betriebs- und Geschäftsausstattung bilanziert (vgl Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Zuge des Erörterungstermines vom 25.10.2024, Niederschrift Seite 3).

Die Finanzierung erfolgte im Wesentlichen durch die Aufnahme von Bankdarlehen in Höhe von 6,4 Mio Euro, durch nachrangige Gesellschafterdarlehen von ca. 3,56 Mio Euro und durch stille Beteiligungen von ca 1 Mio Euro (vgl Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches Einkommen- und Körperschaftsteuer vom 09.11.2011; Berufung vom 21.01.2013, Seite 7; Ausführungen ***Steuerlicher Vertreter 2*** in der mündlichen Verhandlung, Seite 2 der Niederschrift).

Mit der Führung dieses Hotel(-betriebes) wurde schließlich die sich damals noch in Gründung befindliche ***G 2*** mittels Betriebsführungsvertrages vom 08.01.2007 betraut. In diesem Vertrag wurde Folgendes geregelt:

I. Die Errichtungsgesellschaft verpachtet der Betriebsgesellschaft den Hotelbetrieb „***Name Hotel***“. Der jeweils am 31.12. für das vergangene Jahr zu bezahlende Pachtzins bemisst sich nach dem GOP (Gewinn vor AfA, Zinsen abzüglich management fee) zuzüglich Umsatzsteuer, ab dem dritten vollen Geschäftsjahr, mindestens jedoch 550.000,00 Euro p.A. und ist binnen 4 Wochen zu entrichten, wobei der voraussichtlich geschuldete Betrag quartalsweise zum Ende des Quartals zu acontieren ist.

II. Der Betriebsführungsvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum 31.12. ohne Angabe von Gründen gekündigt werden. Die Betriebsgesellschaft verzichtet bis zum 31.12.2018 auf die Kündigung.

III. Sämtliche laufende Instandhaltungsarbeiten hat die Betriebsgesellschaft auf eigene Kosten durchzuführen.

Darüber hinausgehende Arbeiten hat die Errichtungsgesellschaft zu tragen, sofern sie zur Aufrechterhaltung des Betriebes notwendig sind.

V. Die Vertragsparteien erklären, dass neben diesem Betriebsführungsvertrag keine weiteren Verträge oder mündlichen Absprachen bestehen. Änderungen dieses Vertrages bedürfen der Schriftform.

Am 05.02.2007 schloss die „***GmbH 1,2*** mit der ***Vereinigung 1*** (in der Folge kurz „***Vereinigung 1***“) einen Managementvertrag (vgl Beilage 16 zur Berufung, Managementvertrag vom 05.02.2007). Vertragsgegenstand war die Durchführung von Managementleistungen im ***Name Hotel*** durch ***Vereinigung 1*** im Namen und auf Rechnung des Auftraggebers. Die Führung des ***Name Hotel*** erfolgte durch einen von ***Vereinigung 1*** bereitgestellten Hoteldirektor, der als gewerberechtlicher Geschäftsführer gemeldet wurde (vgl § 2 des Vertrages).

Die Vollmacht zur Geschäftsführung umfasste alle sich aus dem Betrieb ergebenden gewöhnlichen Geschäfte (vgl Punkt 2.1. des Vertrages), wie Leistungen im Bereich Marketing und Sales (zB jährliche Marketingplanung- und Budgetierung), Leistungen im Bereich Controlling (jährliche Budgetierung), die Buchhaltung bis zur Rohbilanz sowie die Erstellung von Empfehlungen hinsichtlich Einkaufspolitik und Investitionsvorhaben (vgl § 3 des Vertrages). Gewisse Angelegenheiten, wie etwa Grundsatzfragen der Geschäftspolitik, die Genehmigung des Jahresbudgets oder die Aufnahme von Krediten bedurften der Zustimmung der ***GmbH 1,2*** (vgl § 6 des Vertrages).

Der „***GmbH 1,2*** wurde für die Dauer dieser Vereinbarung der Zusatz „managed by ***Vereinigung 2*** & Resorts“ gestattet (vgl 3.6. sowie 3.4. des Vertrages hinsichtlich Vertriebsstruktur).

Das ***Vereinigung 1*** erhielt für seine Tätigkeit eine variable management fee, die sich an den Gesamterlösen des Betriebes bzw „GOP“ errechnete (§ 5 des Vertrages).

In § 7 des Vertrages wurde die Bildung eines Beirates geregelt, der über die zustimmungspflichtigen Geschäfte sowie über Geschäfte mit ***Vereinigung 1***, die über den Rahmen des alltäglichen Hotelbetriebes hinausgingen, abzustimmen hat.

Unter Punkt 11.2. des Vertrages wurde ausdrücklich festgehalten, dass die Muttergesellschaft des Auftraggebers möglicherweise beabsichtigt, die Liegenschaften und den Betrieb gemäß Punkt 1.1. in eine Besitz- und eine Betriebsgesellschaft aufzuteilen. ***Vereinigung 1*** teilte dazu bereits jetzt seine Zustimmung. Der Auftraggeber verpflichtete sich diesfalls, sämtliche Verpflichtungen aus diesem Vertrag auf die Besitz- bzw Betriebsgesellschaft zu überbinden. Die operative Führung des ***Name Hotel*** wurde so seitens der ***G 2*** auf die ***Vereinigung 1*** übertragen (vgl Seite 17 der Berufung).

Der ***Vereinigung 1*** führte in der Folge den ***Name Hotel*** im Namen und auf Rechnung der ***G 2***. Die Mitarbeiter des ***Name Hotel*** waren fachlich dem ***Vereinigung 1*** unterstellt; Weisungsrechte und sonstige Arbeitgeberrechte wurden von ***Vereinigung 1*** im Namen der ***G 2*** ausgeübt (vgl Managementvertrag mit ***Vereinigung 1*** vom 05.02.2007, Punkt 3.5.). Die ***G 2*** war sohin Arbeitgeberin und meldete entsprechend auch dem Finanzamt Lohnabgaben unter der Steuernummer ***Steuernummer GmbH 2*** der ***G 2*** (Abfrage aus dem elektronischen Akt der Finanzverwaltung).

Die ***G 1*** meldete keine Lohnabgaben (Abfrage aus dem elektronischen Akt der Finanzverwaltung zur Steuernummer der ***G 1***, ***Steuernummer GmbH 1***).

Mit Vereinbarung vom 12.11.2008 übernahm die ***GmbH 3*** (in der Folge kurz „***G 3***“) ab 01.01.2009 auf unbestimmte Zeit die Geschäftsführung der ***G 1*** (vgl Betriebsprüfungsbericht, Punkt 5; sowie Berufung Seite 9; Vereinbarung vom 12.11.2018). Hintergründe dafür waren, dass Herr ***A*** die Einkünfte aus Geschäftsführertätigkeit in „seiner“ GmbH versteuern konnte (Ausführungen ***A*** im Zuge des Erörterungstermines, Frage II.3., Seite 6 der Niederschrift). Die ***G 3*** bekam lt. Vertrag ein monatliches Pauschalentgelt von 5.000,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer, jedoch aus Liquiditätsgründen bis auf weiteres nur 2.500,00 Euro plus 20 % einer Servicepauschale. Tatsächlich ist kein Geld aus der Geschäftsführertätigkeit geflossen (siehe Ausführungen ***A*** im Erörterungstermin, Frage 7, Seite 6 f der Niederschrift).

In dieser Funktion wurde die ***G 3*** für die ***G 2*** tätig (vgl Aktennotiz der Kanzlei ***steuerlicher Vertreter 1*** vom 09.03.2012, Punkt 4., Seite 7)

Der ***Name Hotel*** wurde Mitte des Jahres 2008 eröffnet (vgl. Beilage 7 der Berufung, Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 29.01.2010, Seite 6 der Folienpräsentation). Die operative Gesellschaft ***G 2*** erwirtschaftete im Jahr 2008 einen Verlust in der Höhe von 97.236,00 Euro (vgl. Beilage 7 zur Berufung, Seite 6 der Folienpräsentation). In der Abgabenerklärung Körperschaftsteuer 2008 wurde ein Bilanzverlust von 91.955,46 erklärt. Im ersten Halbjahr 2009 war absehbar, dass die erreichbare Liquidität aus der ***G 2*** in den ersten Jahren nicht ausreichen würde, um die vereinbarten Tilgungen zu erfüllen. Avisiert wurde, die Pachtzinszahlungen (bzw. Zahlungen zur Tilgung & Zinsen des Fremdkapitals der ***G 1***) spätestens im Jahr 2012 leisten zu können (Beilage 7 der Berufung, Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 29.01.2010, Seite 3). In der Planungsrechnung fanden sich Pachtzinszahlungen an die ***G 1*** in Höhe von rd. 100.000,00 Euro im Dezember 2010 (vgl. Beilage 7 der Berufung, Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 29.01.2010, Seite 14 der Folienpräsentation). In den Folgejahren sollten diese auf 500.000,00 Euro bis 600.000,00 Euro ansteigen; die Planwerte sind aber so nicht eingetreten (vgl. wiederum Seite 14 der Folienpräsentation; Ausführungen ***A*** im Zuge des Erörterungstermines, Seite 2 der Niederschrift). Die ***G 2*** konnte nur rd. 250.000,00 Euro bis 350.000,00 Euro jährlich für die Kredittilgung sowie für Zinsen erwirtschaften. (Ausführungen ***A*** im Zuge des Erörterungstermines, Frage II.1., Seite 5 der Niederschrift).

An Umsatzerlösen erklärte die ***G 2*** im Jahr 2008 in der Körperschaftsteuererklärung rd. 650.000,00 Euro, an Aufwendungen für Waren-, Roh- und Hilfsstoffe rd. 170.000,00 Euro sowie an Personalaufwendungen rd. 430.000,00 Euro. Werbe- und Repräsentationsaufwendungen wurden mit rd. 67.000,00 Euro beziffert. Im Jahr 2009 stiegen die Umsatzerlöse lt. Abgabenerklärung auf rd. 1,8 Mio Euro sowie die Personalaufwendungen auf rd. 915.000,00 Euro an. Auch die Werbeaufwendungen stiegen auf ca. 112.000,00 Euro an.

Die ***G 1*** erklärte im Jahr 2008 nur geringe Umsatzerlöse (rd. 670,00 Euro), jedoch hohe übrige Erträge (rd. 734.000,00 Euro). Die AfA Anlagevermögen war mit 319.229,29 Euro enthalten. Werbe- und Repräsentationsaufwand waren mit 498,59 Euro beziffert. Auch im Jahr 2009 war der Werbe- und Repräsentationsaufwand sehr gering. Instandhaltungsaufwendungen wurden in der ***G 1*** keine erklärt, während die dafür vorgesehene Kennzahl der Körperschaftsteuererklärung bei der ***G 2*** ausgefüllt wurde (2008: 934,39 Euro; 2009: 4.398,83 Euro, 2010: 11.600,25 Euro).

Um die Liquidität der ***G 1*** zur Kredittilgung zu sichern wurden in der Folge Maßnahmen getroffen, die in einem Aufschub der Tilgung von Krediten sowie der weiteren Kreditaufnahme lagen. Die Gespräche hierzu wurden von Herrn ***A*** als informeller Geschäftsführer geführt. Ferner wurde im Jänner 2010 eine Kapitalzufuhr in der Höhe von 200.000,00 Euro – vor allem durch atypisch stille Gesellschafter – beschlossen (vgl. Ausführungen ***A*** im Erörterungstermin, Frage 8, Seite 7 der Niederschrift; Beilage 7 zur Berufung, Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 29.01.2010, Top 3, Seite 7 f, Top 5, Seite 22).

Ein weiterer konkreter Aspekt der Liquiditätssteigerung bei der ***G 1*** war der Verkauf von Teilen der Betriebs- und Geschäftsausstattung (TV-Anlage des Hotels) durch die ***G 1*** an die Firma ***O Bank***, welche wiederum zurück geleast wurde (vgl. Frage II. 10, Seite 7 der Niederschrift zum Erörterungstermin sowie Urkundenvorlage im Rahmen des Erörterungstermines, Kaufvertrag vom 09.02.2009 sowie Unterlagen zum Leasingvertrag vom 10.03.2011).

Ergebnisverbessernde Maßnahmen (wie zum Beispiel eine Kostenreduktion bei der ***G 2***) wurden im Übrigen in Zusammenarbeit mit dem Hoteldirektor Herrn ***I***r abgearbeitet (vgl. Beilage 7 zur Berufung, Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 29.01.2010, Top 4, Seite 3, Folie Seite 16).

Verträge, die das verpachtete Hotelgebäude betrafen, wurden von der ***G 1*** abgeschlossen (Beilage 12 der Berufung, Förderungsvertrag betr. thermische Gebäudesanierung; Beilage 9 & 10 der Berufung, Abschluss einer Gebäudeversicherung mit nachgängiger Verrechnung der Versicherungsprämien an die ***G 2***).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der ***G 1*** im streitgegenständlichen Zeitraum im Wesentlichen die Errichtung des Gebäudes, die Ausstattung des Hotels mit der Betriebseinrichtung (zB TV-Anlage, Kauf eines Tisches (Beilage 11 zur Berufung, Rechnung Nr. ***Re 2*** adressiert an ***G 1*** sowie ***Vereinigung 2*** ***Name Hotel***)) sowie gebäudebezogene Maßnahmen (zB Abschluss einer Gebäudeversicherung) und Verhandlungen in Zusammenhang mit der Finanzierung des Hotelprojektes und Vorbereitungshandlungen für die Aufnahme des Hotelbetriebes bzw. touristische Projekte zugerechnet werden können.

Der ***G 2*** kam die operative Führung des Hotelbetriebes zu. ***Vereinigung 1*** führte im Namen und auf Rechnung der ***G 2*** den Hotelbetrieb und damit einhergehend die täglichen Geschäfte, die ein Hotelbetrieb mit sich bringt (zB Abschluss / Aushandeln von Lieferverträgen wie in Beilage 14 der Berufung, ***P-Liefervertrag***, unter Punkt 6. ersichtlich; Personalagenden, Verantwortlichkeit in gewerberechtlicher Hinsicht, Preisgestaltung, Marketingkonzepte, Instandhaltungsarbeiten usw.). Diese laufende Betriebsführung war grundsätzlich keinen Beschränkungen unterworfen (siehe Betriebsführungsvertrag vom 08.01.2007).

Nachdem sich die wirtschaftliche Lage des ***Name Hotel*** – trotz mehrfacher Bemühungen - nicht gebessert bzw. stabilisiert hatte, musste man sich im Jahr 2013/2014 einen neuen Betreiber für das Hotel suchen. Die Geschäftsführung wurde sodann von einem ***Vereinigung 2***-Direktor übernommen mit dem entsprechenden Versuch einer Neupositionierung des Hotels. Schließlich brachten aber auch diese gesetzten Maßnahmen keinen Erfolg, weil in der ***G 1*** zu viel Fremdkapital und zu wenig Eigenkapital vorhanden war. Eine Sanierung des Hotels gelang Herrn ***A*** aus seiner Position heraus nicht bzw.

wollte er dies auch mit russischen Investoren nicht (vgl. Ausführungen ***A*** im Zuge des Erörterungstermines am 25.10.2024, Frage II.1., Niederschrift Seite 5).

Über die ***GmbH 2*** wurde schließlich am 06.10.2014 zu GZ ***GZ 2*** ein Konkursverfahren eröffnet, welches mit einer Quote von 5,434 % am 02.05.2016 aufgehoben wurde (vgl. 2 Vermerke im Betriebsveranlagungsakt der ***G 2***). Die Gesellschaft wurde am 21.07.2016 im Firmenbuch gem § 40 FGB gelöscht (vgl. Firmenbuchauszug zu FN ***FN 2*** vom 13.06.2024).

Über die ***GmbH 1*** wurde über Eigenantrag am 06.10.2014 ein Konkursverfahren zu GZ ***GZ 1*** eröffnet, welches mit einer Quote von 13,84 % nach Schlussverteilung am 25.03.2016 aufgehoben wurde (vgl. Auszug aus der Ediktsdatei, gespeichert im elektronischen Akt der Finanzverwaltung). Die Gesellschaft wurde am 25.08.2016 im Firmenbuch gem § 40 FGB gelöscht (vgl. Firmenbuchauszug zu FN ***FN 1*** vom 17.04.2024).

2. Beweiswürdigung

Die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse der ***G 1*** sowie der ***G 2*** sind durch Firmenbuchauszüge belegt. Die Zusammenschlüsse atypisch stiller Gesellschafter mit der ***G 1*** ergeben sich aus den dem Gericht vorliegenden Zusammenschlussverträgen.

Die Verpachtung des Hotelbetriebes von der ***G 1*** an die ***G 2*** ergibt sich aus dem bereits im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Betriebsführungsvertrag vom 08.01.2007. Aus dem Managementvertrag mit ***Vereinigung 1*** vom 05.02.2007 ergibt sich die Weitergabe von Managementleistungen zur Führung des Hotels im Namen und auf Rechnung der ***G 2***.

Der Umfang der zusätzlichen Leistungen, die die ***G 1*** erbrachte, ergibt sich einerseits aus den vorgelegten Beweismittel (va. Beilage 12 der Berufung, Förderungsvertrag betr. thermische Gebäudesanierung; Beilage 9 & 10 der Berufung, Abschluss einer Gebäudeversicherung mit nachgängiger Verrechnung der Versicherungsprämien an die ***G 2***; Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 29.01.2010; Kaufvertrag vom 09.02.2009 sowie Unterlagen zum Leasingvertrag vom 10.03.2011 betr. TV-Anlage; Beilage 11 zur Berufung, Rechnung Nr. ***Re 2*** adressiert an ***G 1*** sowie ***Vereinigung 2*** ***Name Hotel***) sowie andererseits aus den glaubhaften Ausführungen des ***A*** Ferdinand im Zuge des Erörterungstermines sowie der mündlichen Verhandlung etwa zu Finanzierungsbesprechungen sowie zu touristischen Projekten der ***G 1***.

Der Umstand, dass die Gründung einer eigenen operativen Gesellschaft zur Führung des Hotelbetriebes bereits in der Projektphase entschieden war, ergibt sich aus der Projektunterlage der ***G 3*** vom September 2006. Hier ist insbesondere auch ersichtlich,

dass der Managing-Partner ***Vereinigung 1*** sehr früh (bereits 1999) mit Agenden für den künftigen Hotelbetrieb befasst wurde und wesentliche Entscheidungen beeinflusste.

Die operative Tätigkeit der ***G 2*** – die als solche nicht bestritten wurde – zeigt sich auch in Abfragen aus dem elektronischen System der Finanzverwaltung, wonach die ***G 2*** in den beschwerdehängigen Jahren Lohnabgaben meldete (sich sohin für die Personalagenden verantwortlich zeigte) und entsprechende Umsatzerlöse des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes (Kennzahl 9040 „Umsatzerlöse (Waren-Leistungserlöse)“) erklärte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Verfahrensrechtliches

3.1.1. Allgemeines

Gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 in der Fassung BGBl. I Nr. 70/2013, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 09.04.2024 wurde vorliegende Beschwerdesache der (Senats-)Gerichtsabteilung GA 3002-2 neu zugeteilt.

3.1.2. Beschwerdeführerin

Das Rechtsmittelverfahren ist auf Grund der (Voll-)Beendigung der atyp. Stillen in Folge des Konkurses der Geschäftsherrin ***G 1*** mit den ehemaligen (in den jeweiligen Jahren beteiligten) Gesellschaftern zu Ende zu führen (vgl VwGH 26.02.2020, Ra 2018/13/0103; §§ 81 iVm 191 BAO). Die ***Steuerlicher Vertreter 2***, die das Mandat vom ehemaligen steuerlichen Vertreter ***steuerlicher Vertreter 1*** übernommen hat, vertritt nunmehr einen Großteil der ehemaligen Gesellschafter.

3.1.3. Zustellung der Bescheide

Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen (vgl § 81 Abs 1 BAO).

Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Solange und soweit eine Namhaftmachung im Sinn des ersten Satzes nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind hievon zu verständigen (Abs 2 leg cit).

Gem § 9 Abs 1 des Zustellgesetzes können die Parteien und Beteiligten, soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), sind einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (vgl § 101 Abs 3 BAO).

Schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren (§ 188) an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c), sind einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (vgl § 101 Abs 4 BAO).

Im gegenständlichen Fall war gesetzliche Vertreterin gem § 81 Abs 2 BAO der beschwerdeführenden atypisch stillen Gesellschaft die Geschäftsherrin ***G 1***, die wiederum durch ***steuerlicher Vertreter 1*** steuerlich vertreten war. Die ***steuerlicher Vertreter 1*** hatte auch die Zustellungsvollmacht für die ***G 1*** und war somit ermächtigt, für diese behördliche Schriftstücke als formelle Empfängerin in Empfang zu nehmen.

Überdies war die ***steuerlicher Vertreter 1*** nach den Feststellungen des Gerichts auch Zustellungsbevollmächtigte für die atypisch stille Gesellschaft und daher legitimiert, auch für die Personenvereinigung Zustellungen in Empfang zu nehmen. Die angefochtenen Bescheide wurden daher rechtswirksam zugestellt und sind nicht mit Nichtigkeit behaftet. Im Übrigen war

auf den Bescheiden der Hinweis nach § 101 Abs 3 und § 101 Abs 4 BAO, wonach die Zustellung einer Ausfertigung Rechtswirkungen gegenüber allen Beteiligten auslöst, angeführt.

Selbst für den Fall, dass die ***steuerlicher Vertreter 1*** über keine entsprechende Zustellungsvollmacht für die Personenvereinigung verfügt hätte, so ist das erkennende Gericht jedoch der Auffassung, dass eine Zustellung an den Zustellungsbevollmächtigten des Vertreters nach § 81 Abs 2 BAO (**G 1**) Rechtswirksamkeit entfaltet hätte. Die Weitergabe des durch § 81 Abs 2 BAO an den gesetzlichen Vertreter eingeräumten Rechts, Zustellungen (für eine Personenvereinigung) in Empfang zu nehmen, an einen gewählten Zustellungsvertreter des gesetzlichen Vertreters muss durch § 81 Abs 2 BAO bzw § 9 ZustellG gedeckt sein, als es Parteien und deren gesetzlichen Vertretern grundsätzlich freisteht, Vollmachten zu vergeben.

Entscheidungen des Höchstgerichtes sowie des BFG befassen sich – soweit ersichtlich – mit anderen Konstellationen (so zB VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0061 wonach eine Übergabe eines Nichtfeststellungsbescheides an eine nach § 81 vertretungsbefugte Person ohne gänzliche Nennung derselben im Adressaten („etwa mit dem Zusatz „zHd““) einen Nichtbescheid darstelle; oder etwa BFG vom 23.09.2024, RV/7101375/2015, wo es an einer förmlichen Vertreternennung mangelte).

Im Übrigen ist das Gericht der Auffassung, dass die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2023, BGBl. I Nr. 110/2023, vorgenommene Änderung, wonach abweichend von § 81 Abs 2 BAO auch einem Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs 1 ZustG zugestellt werden könne, nur klarstellenden Charakter hat.

Nach § 191 Abs 2 BAO haben Feststellungsbescheide gem § 188 BAO nach Beendigung der Personenvereinigung(-gemeinschaft) an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 191 Rz 2). Vorliegendes Erkenntnis hat daher – auf Grund der Beendigung der atypisch Stillen (vgl VwGH 26.02.2020, Ra 2018/13/0103; §§ 81 iVm 191 BAO) - an die ehemaligen im jeweiligen Streitjahr beteiligten Gesellschafter zu ergehen.

Dies ergibt sich im Übrigen auch aus der Zustellverfügung.

Die angefochtenen Bescheide wurden daher rechtswirksam zugestellt.

3.2. Wiederaufnahme des Verfahrens

§ 303 Abs 1 BAO in der im Streitjahr geltenden Fassung lautete wie folgt:

Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

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

Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat (Abs 2 leg cit).

Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist (Abs 3 leg cit).

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (Abs 4 leg cit).

Im Beschwerdefall wurde die Wiederaufnahme auf das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln gestützt. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid verweist in der Begründung auf die Niederschrift sowie den Prüfungsbericht der abgabenbehördlichen Prüfung, demzufolge der Betriebsführungsvertrag vom 10.01.2007 zwischen der ***GmbH 1*** und der ***GmbH 2***, die Prognoserechnung betreffend die ***GmbH 1*** sowie das im Zuge der Außenprüfung geführte Vorhalteverfahren neu hervorgekommen seien. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094; VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064; VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

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 Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006; VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135; VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157; VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (zB VwGH 2.3.2006, 2002/13/0029; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; VwGH 23.11.2011, 2008/13/0090; VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015).

An das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, sind keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (zB VwGH 27.11.2001, 97/14/0110; VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115; VwGH 21.2.2013, 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden (dies ist bereits der Fall, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat), dann stellt sie einen Wiederaufnahmsgrund dar (VwGH 14.11.1990, 86/13/0059).

Zur Begründung des Bescheides ist zunächst festzuhalten, dass es zulässig ist, sich in einer Begründung auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172) zu beziehen. Auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht (Bericht iSd § 150) ist zulässig, wenn dieser Bericht den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt (Ritz/Koran, BAO7 § 93 Rz 15 mwN). Die Behörde ist durch die Verweise ihrer Begründungspflicht grundsätzlich nachgekommen.

Soweit die Bf. meint, dem Finanzamt seien im Zeitpunkt der jeweiligen Umgründungen alle relevanten Unterlagen – insbesondere die Zusammenschlussverträge – zur Beurteilung des umgründungsrechtlichen Sachverhaltes vorgelegen und man hätte bei der steuerlichen Vertretung zur Frage des Bestehens eines Betriebes Nachforschungen anstellen können, ist auszuführen, dass dem Finanzamt keine Informationen zur Betriebseigenschaft vorgelegen sind. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde auf Grund der im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen Sachverhaltselemente der fehlenden Betriebseigenschaft der ***G 1*** verfügt.

Ein (vorheriges) allfälliges Verschulden der Abgabenbehörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen ist nicht schädlich (zB VwGH 2.3.2006, 2002/13/0029; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; VwGH 23.11.2011, 2008/13/0090; VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015).

Die isoliert betrachteten Zusammenschlussverträge ließen das Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht erkennen, welche konkrete Tätigkeit die ***G 1*** in Wirklichkeit ausübte bzw. wie sich der tatsächliche Geschehensablauf gestaltete. Dies wurde erst durch die späteren Feststellungen (insbesondere der vertraglichen und wirtschaftlichen Beziehungen der ***G 1*** mit der ***G 2***) erhellt.

Im Beschwerdefall sind daher Wiederaufnahmsgründe in Form von neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismitteln gegeben, die eine Wiederaufnahme grundsätzlich zu begründen vermögen.

Eine Wiederaufnahme setzt - neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen - voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zum anderslautenden Bescheid siehe gleich.

3.3. Zur Betriebseigenschaft der *G 1*** als Anwendungsvoraussetzung des Art IV, § 23 Abs 1 UmgrStG**

Strittig ist vorliegend, ob die Voraussetzungen eines Zusammenschlusses gem § 23 UmgrStG im Zeitpunkt der jeweiligen Zusammenschlüsse vorlagen oder ob die Qualifikation der Tätigkeit der ***G 1*** als Vermögensverwaltung mangels Betriebseigenschafts für die Anwendung des Artikels IV des UmgrStG schädlich ist. Dies würde zu einer Begrenzung der Verlustzuweisung mit der Höhe der jeweiligen Einlage führen (vgl VwGH 20.05.1987, 86/13/0068).

Ein Zusammenschluss im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) und einer Zusammenschlussbilanz einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das übertragene Vermögen am Zusammenschlussstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Übertragende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen (Art IV, § 23 Abs 1 UmgrStG)

Zum Vermögen zählen nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs. 2 (Abs 2 leg cit).

Personengesellschaften sind Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind (Abs 3 leg cit).

Auf Zusammenschlüsse sind die §§ 24 bis 26 anzuwenden (Abs 4 leg cit).

Ein Zusammenschluss nach § 23 UmgrStG setzt ua. voraus, dass Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile übertragen werden. Ein Betrieb liegt wiederum nur dann vor, wenn er der Erzielung von betrieblichen Einkünften dient.

Gem § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Vermögensverwaltung im Sinn der Abgabenvorschriften liegt insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind (§ 32 BAO).

Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 Abs 1 EStG 1988):

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.
2. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen.

[...]

Eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, ist gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht. Ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Einzelfallbeurteilung, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu treffen ist (vgl VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015 mwN; VwGH 24.08.2023, Ra 2023/13/0059).

Die Gebäudevermietung ist grundsätzlich als Vermögensverwaltung anzusehen und wird zur gewerblichen Tätigkeit erst dann, wenn die laufende Verwaltungsarbeit (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden ist (vgl zB VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127 mwN).

Als maßgebliches Unterscheidungskriterium hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung stets die Frage angesehen, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgeht, dabei aber daran festgehalten, dass die durch jede Art von Vermietung bedingte, laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein die Betätigung noch nicht zu einer gewerblichen macht, solange zur bloßen Vermietung nicht besondere, mit der Vermietung nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine weitere Tätigkeit des Vermieters, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgeht, bedingt wird (vgl. VwGH 10.12.1997, 95/13/0115; VwGH 24.6.2009, 2008/15/0060 mwN).

Der gewöhnliche, mit jeder Art von Vermietung verbundene Verwaltungs- und Werbeaufwand führt daher nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, es sei denn, die Verwaltungsarbeit hat ein solches Ausmaß, dass sie nach außen als gewerbliche erscheint (zuletzt VwGH 22.4.2004, 2000/15/0105, 2005, 88; VwGH 5.10.1994, 94/15/0059, 92/15/0107). Daher begründet selbst die Vermietung von umfangreichem Grundbesitz und der damit verbundene umfangreiche Verkehr mit den Mietparteien (uU auch über ein eigenes Verwaltungsbüro mit Angestellten) grundsätzlich keinen Gewerbebetrieb (vgl. *Margreiter*, SWK 1985, A I 151); auch der Umstand, dass die Verwaltung des Vermögens einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb und das Führen von kaufmännischen Büchern erforderlich macht, führt noch nicht zu einem Gewerbebetrieb (VwGH 24.6.2009, 2008/15/0060; VwGH 10.12.1997, 95/13/0115, zur Vermietung von mehr als 100 Wohnungen; vgl. auch *Kauba* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), EStG 2024, § 23 Rz 117).

Die Fremdfinanzierung des Bestandobjektes ist nicht ausschlaggebend, zumal Fremdfinanzierungen bei Liegenschaftsbesitz als üblich gelten (vgl. *Kauba* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), EStG 2024, § 23 Rz 118 mwN).

Umbaumaßnahmen, mit denen eine bessere Vermietbarkeit erreicht werden soll, gehen nicht über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinaus (VwGH 16.2.1988, 87/14/0044); dies gilt auch dann, wenn für die Umbaumaßnahmen beträchtliche Fremdmittel eingesetzt werden (VwGH 22.4.2004, 2000/15/0105, 2005, 88; vgl. *Kauba* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), EStG 2024, § 23 Rz 119).

Werden Nebenleistungen, zB Reinigung der Wohnung und der Bettwäsche, Frühstück etc, von einem Dritten auf eigene Rechnung besorgt, dann sind diese Leistungen nicht dem Vermieter zuzurechnen, und bewirken daher beim Vermieter keinen Gewerbebetrieb (VwGH 30.5.1989, 88/14/0117, zur Vermietung von Ferienwohnungen im Bauernhof, wobei der Pächter des Bauernhofs die Gäste mit den Nebenleistungen auf eigene Rechnung versorgte; vgl. auch VwGH 26.1.1994, 92/13/0144 zur Verwaltung eines Einkaufszentrums durch einen Dritten so auch *Kauba* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), EStG 2024, § 23 Rz 120).

Abzustellen ist jeweils auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung (vgl VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118; VwGH 28.5.2008, 2008/15/0025, je mwN). Sprechen einzelne Sachverhaltselemente für eine gewerbliche Tätigkeit, andere für eine bloße Vermögensverwaltung, so sind die Merkmale gegeneinander abzuwägen (vgl VwGH 14.1.1986, 85/14/0092, VwGH 20.11.1989, 88/14/0230; VwGH 10.12.1997, 95/13/0115).

Eine derartige Gesamtabwägung hängt entscheidend von den Umständen des Einzelfalls ab und ist damit im Allgemeinen - wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde - nicht revisibel (vgl zB VwGH 21.4.2020, Ro 2017/13/0014; VwGH 9.3.2021, Ra 2021/08/0031; VwGH 15.3.2023, Ra 2022/15/0067).

Vorliegend stellt sich für die Anwendung des § 23 UmgrStG und der rückwirkenden Zuerkennung der Verluste an die atypisch stillen Beteiligten die Frage, ob die (zusätzlichen) Leistungen, die von der ***G 1*** im Zeitraum 2005 – 2010 erbracht wurden, das Maß der mit der Vermietung bzw. Verpachtung eines Hotelgebäudes zusammenhängenden Leistungen überschritten haben oder nicht. Dazu ist zunächst auszuführen, dass die Umstände, die für eine gewerbliche Tätigkeit sprechen gegen diejenigen, die für eine bloße Vermögensverwaltung sprechen, abzuwägen sind (vgl VwGH 14.1.1986, 85/14/0092, VwGH 20.11.1989, 88/14/0230; VwGH 10.12.1997, 95/13/0115). Abzustellen ist jeweils auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung (vgl VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118 und VwGH 28.5.2008, 2008/15/0025, je mwN).

Nach den seitens des Gerichtes getroffenen Feststellungen war bereits in der (mehrjährigen) Projektphase klar, dass der Betrieb des errichteten Hotels einer Betreibergesellschaft (100 %-ige Tochtergesellschaft der Eigentümerin der Liegenschaft) sowie einem Managing-Partner (***Vereinigung 2*** bzw. ***Vereinigung 1***; siehe dazu den Managementvertrag vom 05.02.2007 sowie die Projektunterlage der ***G 3*** vom September 2006) übertragen wird. Dieser Managing-Partner zeigte sich – von Beginn an - wesentlich für die Positionierung sowie Ausstattung des ***Name Hotel*** und für Marketing- und Budgetumsetzungsmaßnahmen verantwortlich (vgl zB Beilage 4 zur Berufung, konsolidierte Mittelfristplanung, Marketingbudget ***Vereinigung 2***).

Die Führung bzw. der Betrieb des Hotels oblag somit der ***G 2***, die ihrerseits Managementleistungen an den ***Vereinigung 1*** übertrug (vgl Managementvertrag § 1, 1.2. des Managementvertrages vom 05.02.2007).

Auch war der Hoteldirektor, der von ***Vereinigung 1*** gestellt wurde, gewerberechtlicher Geschäftsführer. Der gewerberechtliche Geschäftsführer haftet gegenüber dem Unternehmer für die fachlich einwandfreie Ausübung des Gewerbes. Gegenüber der Gewerbebehörde ist er u.a. für die Einhaltung der gewerberechtlichen Vorschriften sowie die Öffnungszeiten und

Preisauszeichnung und Lehrlingsausbildung verantwortlich (vgl Homepage der WKO; <https://www.wko.at/gewerberecht/gewerberechtllicher-geschaeftsfuehrer>).

Die Gründe für die Übertragung des operativen Hotelbetriebes lagen in der Abgabe von Verantwortung und Risiko. Nach den Ausführungen von Herrn ***A*** im Zuge des Erörterungstermines war es so möglich, sich notwendiges Know-How, das fehlte, einzukaufen sowie die konkreten Verantwortlichkeiten zu splitten. Hätte der Betreiber nicht „performed“, so hätte man diesen nach eigenen Angaben jederzeit austauschen können. Das Vorbringen in den Schriftsätzen der Bf, dass man sich erst zu einem späteren Zeitpunkt entschieden habe, eine Betriebsgesellschaft zu gründen, erweist sich auf Grund der neuerlichen überzeugenden Angaben von Herrn ***A*** im Erörterungstermin sowie den Projektunterlagen der ***G 3*** aus dem Jahr 2006 als nicht glaubhaft.

Die Beschwerdeführerin hat in ihren Eingaben verschiedene Beweismittel vorgelegt, die den maßgeblichen Einfluss der ***G 1*** bzw. die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehenden zusätzlichen Leistungen der ***G 1*** darlegen sollen. Neben der Planung und Konzeption des Hotels sei die ***G 1*** maßgeblich in touristische Projekte involviert gewesen, habe Finanzierungs- und Fördergespräche geführt und Verträge (zB ***P***-Liefervertrag sowie Versicherungsverträge) für die ***G 2*** ausgehandelt.

Dazu ist zunächst auszuführen, dass eine klare Trennung, welche (juristische oder natürliche) Person in der jeweiligen Situation für wen konkret handelte, auf Grund der personellen und gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen nicht einwandfrei getroffen werden kann. Am Beispiel der Finanzierungsbesprechungen ist zu bemerken, dass diese vielfach unter Mitwirkung des Hoteldirektors des ***Vereinigung 1***, Herrn ***I*** gemeinsam mit Herrn ***A*** geführt wurden (vgl Beilage 4 der Berufung). Herr ***I*** berichtete etwa in seiner Vorschau für das Jahr 2010, welche Aktivitäten seinerseits gesetzt wurden bzw. gesetzt werden müssen, um die Auslastung und Qualität des ***Name Hotel*** zu steigern. Herr ***A*** trat – seinen Ausführungen im Erörterungstermin zu Folge – als informeller Geschäftsführer bzw. als Eigentümer der ***G 1*** und der ***G 3*** auf. Er hatte als natürliche Person in den Jahren 2005 – 2010 in der ***G 2*** keine formelle Geschäftsführungsfunktion und in der ***G 1*** nur eine formelle Funktion als Geschäftsführer bis zum 04.06.2005 inne.

Klar ist, dass die Finanzierungsbesprechungen maßgeblich der Kredittilgung der ***G 1*** dienten, da diese die für den Bau des Hotels erforderlichen Fremdmittel bedienen musste. Der diesbezügliche Beweis der Einflussnahme auf die Betriebsführung der ***G 2*** geht insofern leer, als die Kredittilgung naturgemäß im Eigeninteresse der Schuldnerin – der ***G 1*** – liegen musste und eine verstärkte Mitwirkung der Schuldnerin bei der Kredittilgung kein Beweis der gewerblichen Tätigkeit „Hotelbetrieb“ darstellt.

Die touristischen Projekte von denen Herr ***A*** im Erörterungstermin vom 25.10.2024 ausführt, dass sie von der ***G 1*** betrieben wurden, wurden mit Herrn Bürgermeister

B akkordiert (vgl Top 4 der Beilage 7 zur Berufung, Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 29.01.2010). Herr ***B*** war in dieser Zeit sowohl für die ***G 1*** als auch für die ***G 2*** als Geschäftsführer eingetragen. Auch hier fällt eine klare Trennung in die Eigenschaft des Herrn ***G*** als Vertreter der Gemeinde bzw. als Vertreter der ***G 1*** bzw ***G 2*** schwer.

Aus der Beilage 15 zur Berufung (Brief der ***G 3*** an die öst. Hotel- und Tourismusbank vom 03.07.2011) ist ersichtlich, dass das Projekt „***Projekt 1***“ von der ***G 3*** im Auftrag von der ***G 1*** sowie der ***Gemeinde 1*** betrieben wurde. Aus der Projektinfo vom 19.12.2012 gehen als Projektkoordinatoren Herr ***A*** Ferdinand, Herr ***J*** sowie ***K*** hervor.

In der Aktennotiz vom 09.03.2012 führte die steuerliche Vertretung aus, dass die ***G 3*** für die ***G 2*** handelte und wollte hiermit den Einfluss der Verpächterin - für die formell die ***G 3*** in Person des Herrn ***A*** als informeller Geschäftsführer und Eigentümer auftreten sollte – gegenüber der Pächterin belegen.

Insgesamt ist auszuführen, dass die Angaben der Bf im gesamten Beschwerdeverfahren nicht stringent sind und der Anschein erweckt wird, dass sich die handelnden Personen und Gesellschaften je nach Situation bzw. Gebräuchlichkeit geändert haben. So trat Herr ***A*** beispielsweise als informeller Geschäftsführer (vor allem in Bankenbesprechungen und touristischen Projekten) und – nach seinen Angaben - als Eigentümer der ***G 3*** und der ***G 1*** auf, während der steuerliche Vertreter in seiner Aktennotiz beschreibt, dass die ***G 3*** als Beraterin der ***G 2*** auftritt und damit einen nicht im Vertrag festgehaltenen Zustand, wonach die ***G 3*** die Geschäftsführung der ***G 1*** übernahm, darlegt. Die Klarheit und Deutlichkeit einer vertraglichen Gestaltung ist gerade im gesellschaftlichen Naheverhältnis essentiell (vgl zB VwGH 26.04.2012, 2008/15/0315) und sollen vertragliche Gestaltungen naturgemäß auch gelebt werden.

Im Hinblick auf einzelne, in der Berufung als „Einflussnahme auf die Betriebsführung“ titulierten Tätigkeiten der ***G 1*** ist auszuführen:

Im Lieferübereinkommen mit der ***P*** wurde in dessen Punkt 1. die ***G 2*** als 100 % ige Tochter der ***G 1*** stellvertretend für die ***Vereinigung 2*** (= Betreiber des Hotels) als Vertragspartner bezeichnet. Unter Punkt 6. des Vertrages „Bezahlung“ wurde festgehalten, dass die Bierlieferungen unter den Bedingungen und Konditionen wie mit ***Vereinigung 2*** (Betreiber des ***Name Hotel*** und Vertragspartner der ***GmbH 2***) vereinbart, erfolgen.

Daraus ist entgegen den Ausführungen der Bf in der Berufung ersichtlich, dass der Betreiber des Hotels die Konditionen der Bierlieferungen ausgehandelt hat. Eine zusätzliche Leistung der ***G 1*** ist hier nicht zu erkennen.

Die vorgelegten Versicherungsverträge (Beilage 9 der Berufung) belegen den Abschluss einer Gebäudeversicherung für die Gebäudeart Hotel an der Adresse ***Adresse 1*** ***Ort 1*** durch die ***G 1***. Für die Versicherung des Hotels ***Name Hotel*** wurden aber der ***G 2*** im Gegenzug die entsprechenden Summen in Rechnung gestellt (vgl. Beilage 10 der Berufung, Rechnung Nr. ***Re 1***). An sich stellt der Abschluss einer Gebäudeversicherung durch den Vermieter eines Gebäudes keinen ungewöhnlichen Vorgang dar, stellt dies doch den Standardfall dar.

Hinsichtlich des Vorbringens der Bf, dass auch die Betriebs- und Geschäftsausstattung von der ***G 1*** angeschafft und im Zuge der Verpachtung des Hotelbetriebes an die ***G 2*** überlassen wurde (und somit keine Verpachtung unbeweglichen Vermögens vorliege), so ist zu bemerken, dass die Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen (deren Qualifikation als eigenständige Wirtschaftsgüter in der Literatur nicht unbestritten ist, vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG24 (2024) § 28 Rz 21/1) nicht dazu führen könnte, dass sich die Qualifikation derjenigen Einkünfte, die für die Verpachtung des Hotelbetriebes (laut Betriebsführungsvertrag) bezogen und erklärt wurden, ändert. Im Übrigen wurden aber selbst vom steuerlichen Vertreter Beweismittel vorgelegt, die eine gesonderte Behandlung der Betriebs- und Geschäftsausstattung (und somit keine „Mitverpachtung“) nahelegen (vgl. Beilage 13 zur Berufung, Leasingvertrag der ***G 1*** mit der Leasingnehmerin ***G 2*** betr. diverse Leasinggegenstände und gesonderter Verrechnung).

Betreffend die Ausführungen der Bf zum Faktum des „umsatzabhängigen Pachtzinses“ als Element des Unternehmensrisikos der ***G 1*** ist auszuführen, dass die zitierte Rechtsprechung des VwGH dieses Element in Kombination mit anderen, die Betriebsführung beeinflussenden Umständen sieht und die Regelung eines umsatzabhängigen Pachtzinses isoliert betrachtet noch keine Aussage über eine gewerbliche Tätigkeit der ***G 1*** treffen könnte (vgl. zB VwGH 07.10.1996, 726/66).

Im Ergebnis kommt es daher auf eine Gesamtabwägung an. Bei Übertragung von Tätigkeiten an einen Dritten ist insbesondere der Umstand maßgeblich, ob diese Handlungen in eigenem Namen bzw. auf eigene Rechnung ausgeführt werden (vgl. VwGH 26.1.1994, 92/13/0144).

So sieht etwa auch der VwGH in den Umständen der Zahlung von Versicherungsprämien, des Einstellens von Personal sowie des Tragens von Instandhaltungsarbeiten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bei der mietenden Gesellschaft eine Nichtzurechenbarkeit dieser – die Vermögensverwaltung überschreitenden Tätigkeiten – an die Vermieterin.

In Anlehnung an die VwGH-Rechtsprechung ist etwa zu bemerken, dass die ***G 1*** über kein Personal verfügte sowie auch den Versicherungsaufwand für das Gebäude an die ***G 2*** weiter verrechnete. Auch Instandhaltungsarbeiten mussten von der ***G 2*** lt. Betriebsführungsvertrag selbständig getragen werden.

Umgelegt auf vorliegenden Beschwerdefall führt die konkrete Gesamtabwägung aller Umstände – auf der einen Seite die der ***G 1*** direkt zurechenbaren Tätigkeiten, auf der anderen Seite die der ***G 2*** zurechenbaren Tätigkeiten – zu dem Ergebnis, dass einerseits die ***G 1*** mit ihren eigenen Tätigkeiten vermögensverwaltend tätig ist und dass die gewerblichen Tätigkeiten der ***G 2***, die diese in eigenem Namen (auf Grund des Betriebsführungsvertrages vom 08.01.2007) ausübte, nicht der ***G 1*** zuzurechnen sind.

Die Qualifikation der vermögensverwaltenden Tätigkeit bei der Geschäftsherrin der atypisch stillen Gesellschaft führt nun zu einer Begrenzung der Verlustzuweisung an die atypisch stillen Gesellschafter mit der Hafteinlage (vgl VwGH 20.05.1987, 86/13/0068).

Das Begehren der Bf war daher dem Grunde nach abzuweisen.

Damit führten die neuen Tatsachen (keine Betriebseigenschaft) zu einem anderslautenden Bescheid, weshalb die Wiederaufnahme zu Recht erfolgte.

3.4. Einheitlichkeit des Feststellungsverfahrens (Abänderung des Bescheides)

Gem § 188 Abs 1 BAO in der zur Bescheiderlassung geltenden Fassung werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit, aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, festgestellt.

Eine Feststellung von Einkünften setzte nach hA (zu § 188 idF vor FVwGG 2012) voraus, dass die Beteiligten dieselbe Einkunftsart erzielten (zB *Quantschnigg/Schuch*, EStG 1988, § 28 Tz 92; Margreiter, FJ 1993, 62; Stoll, BAO, 1984; VwGH 11.9.1997, 93/15/0127; 26.7.2007, 2004/15/0123; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 188 Anm 8; EStR 2000, Rz 6024; BMF, AÖF 2010/36, Abschn 1; aM *Ruppe*, Kommanditgesellschaft, 38 f; *Reiner*, Einkünftefeststellung, 53; *Bergmann*, FJ 2010, 222, der dies ua mit dem Wegfall des Wortes „einheitlichen“ im § 188 Abs 1 durch das AbgVRefG begründet).

Nunmehr ist (durch das FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013) diese Voraussetzung ausdrücklich in § 188 Abs 1 BAO gefordert (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 188 Rz 5).

Erzielen aus der Vermietung einer Liegenschaft einige Miteigentümer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, andere Miteigentümer (zB Kapitalgesellschaften) jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, so werden zwei Feststellungsbescheide (für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw für solche aus Gewerbebetrieb) zu erlassen sein (vgl Stoll, BAO, 1985; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 188 Rz 5). Für den Fall, dass nur eine Kapitalgesellschaft mit mehreren natürlichen Personen an einer Personengesellschaft beteiligt ist, so müssen die

Einkünfte der Kapitalgesellschaft im Körperschaftsteuerverfahren berücksichtigt werden; für die natürlichen Personen ist ein Feststellungsverfahren durchzuführen.

Dem Feststellungsverfahren liegt das Prinzip der Einheitlichkeit zu Grunde (VwGH 12.6.2020, Ra 2019/15/0131; VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0095; VwGH 22.09.2021, Ra 2020/15/0091). Für jeden Gesellschafter, der in der Feststellungserklärung genannt wird, müssen im Feststellungsbescheid Einkünfte festgestellt werden oder das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften ausgesprochen werden (VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 188 Rz 18).

Es hat diesfalls kein Feststellungsbescheid, der Einkünfte in Höhe von null ausweist, zu ergehen (der VwGH bejahte aber mehrfach Umdeutungen, wonach der Ausspruch der Einkünfte in der Höhe von 0,00 Euro dem Ausspruch, dass keine Einkünfte vorliegen, gleichzusetzen sind zB VwGH 05.12.1991, 89/13/0243; VwGH 27.2.2001, 99/13/0137; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 188 Rz 18).

Unabhängig von einer bestehenden Rechnungslegungspflicht begründet eine ausschließlich vermögensverwaltende Tätigkeit einer Personengesellschaft (zB GmbH & Co KG) keinen Gewerbebetrieb, es liegt keine Mitunternehmerschaft vor. Die Nutzung des eigenen unbeweglichen Vermögens führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Erzielt die Gesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, werden bei Vorliegen der Voraussetzungen gem § 188 BAO die Einkünfte festgestellt.

Liegt eine atypisch stille Gesellschaft vor und wird diese ausschließlich vermögensverwaltend iSd § 32 BAO tätig, erzielt die Gesellschaft außerbetriebliche Einkünfte. Da die Trägerin der vermögensverwaltenden Tätigkeit die stille Gesellschaft ist und diese selbst keine gewerblichen Einkünfte erzielt, liegen bei der Gesellschaft außerbetriebliche Einkünfte vor. Die Einkünfte der GmbH aus der Beteiligung sind gem § 7 Abs 3 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb, natürliche Personen beziehen aus der Beteiligung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Liegen die Voraussetzungen des § 188 BAO vor, werden die Einkünfte festgestellt (*Drapela/Knecht/Moser/Wagner*, SWK-Spezial: Die Feststellungserklärung 2023 (2024) Seite 82).

Der angefochtene Feststellungsbescheid weist für alle Beteiligten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus. Die Einkünfte der ***G 1*** sowie die Einkünfte der ***GmbH 5*** wurden mit 0,00 Euro festgestellt und hätten in Umsetzung des Ergebnisses der Betriebsprüfung zum Ausspruch der Nichtfeststellung führen müssen.

Der Feststellungsbescheid wird daher – zur vermögensverwaltenden Tätigkeit der ***G 1*** siehe unter Punkt 3.3. – dahingehend abzuändern sein, dass hinsichtlich der ***G 1*** und hinsichtlich der ***GmbH 5*** eine Nichtfeststellung ausgesprochen wird.

3.5. 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.

Mit der vorliegenden Entscheidung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens folgt das Bundesfinanzgericht der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Im Übrigen ist die Frage des Vorliegens von neuen Tatsachen eine Frage der Beweiswürdigung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt (vgl VwGH 25.02.2016, Ra 2016/16/0006).

Die Frage, ob bei der Geschäftsherrin der Beschwerdeführerin eine vermögensverwaltende oder eine gewerbliche Tätigkeit vorlag, ist eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts, die der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist. Da die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 25.02.2016, Ra 2016/16/0006).

Im Hinblick auf die rechtlichen Folgen einer missglückten Umgründung folgt das Bundesfinanzgericht den gesetzlichen Bestimmungen des UmgrStG bzw der der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 20.05.1987, 86/13/0068), weswegen die Voraussetzungen für die Revisionszulassung auch aus diesem Grunde nicht erfüllt sind.

Graz, am 13. März 2025