



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen

1. der R, vertreten durch Dr. Axel Friedberg, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Gonzagagasse 3, vom 18. November 2002;
2. der C, vertreten durch Dr. Axel Friedberg (wie oben), vom 18. November 2002;
3. der AL, vertreten durch Weinhandl & Katt WT KG, Wirtschaftstreuhandler, 1052 Wien, Kettenbrückengasse 9, vom 11. November 2002;
4. des GS, vertreten durch Dr. Axel Friedberg (wie oben), vom 18. November 2002;
5. des K, vertreten durch Dr. Karl Weidinger & Partner Stb KEG, Steuerberatungskanzlei, 1020 Wien, Praterstraße 15/1/24, vom 14. November 2002;
6. der GD, vertreten durch Dr. Axel Friedberg (wie oben), vom 18. November 2002;
7. der B, vertreten durch Dr. Axel Friedberg (wie oben), vom 18. November 2002;
8. des AS, vertreten durch Weinhandl & Katt WT KG (wie oben), vom 7. November 2002; und
9. des L, vertreten durch Dr. Axel Friedberg (wie oben), vom 7. November 2002,
als ehemalige Gesellschafter der ehemaligen JGmbH&CoKG

gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 15. November 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1992 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die im angefochtenen Sachbescheid in **ATS** getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt in **€** zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw) waren an der 1986 gegründeten GmbH&CoKG seit ihrem jeweiligen Eintritt bis zur Auflösung der Gesellschaft 1992 (Löschung im Firmenbuch 1993) als Kommanditisten beteiligt. Nach Erlassung eines erklärungskonformen Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für 1992, der augenscheinlich im September 1993 zugestellt wurde und mangels Bekämpfung im Oktober 1993 in Rechtskraft erwuchs, löschte das Finanzamt die Steuernummer der voll beendigten KG.

Im Zuge einer im November 1996 begonnenen, mit Schlussbesprechung am 18. November 1997 beendeten sowie mit Bericht vom 23. Dezember 1997 dokumentierten Buch- und Betriebsprüfung bei der ehemaligen KG für das Jahr 1992 prüfte das beauftragte Außendienstorgan, ob hinsichtlich der Geschäftstätigkeit der ehemaligen KG abgabenrechtlich bedeutsame Umstände vorlagen, die dem Finanzamt vor Erlassung der Bescheide über Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Feststellung von Einkünften nicht bekannt gewesen waren. In ihrem Bericht, AB-Nr. GBP*, trafen die Prüfungsorgane unter Tz 19 Feststellungen über bisher nicht Gewinn erhöhend aufgelöste Finanzierungsverbindlichkeiten: Neu hervorgekommen sei im Prüfungsverfahren, dass die in der Schlussbilanz ausgewiesene Verbindlichkeit gegenüber der "KapitalV" in Wahrheit einen nicht rückzahlbaren Zuschuss zu den Produktionskosten des Films dargestellt habe, was eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften und die Erlassung eines neuen Feststellungsbescheides rechtfertige. Dementsprechend nahm das Finanzamt das Feststellungsverfahren von Amts wegen wieder auf und erließ einen an die ehemalige KG gerichteten Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO.

Der in Anspruch genommene Bescheidadressat erhob, vertreten durch eine ehemals Beteiligte, gegen beide Bescheide Berufung. Die Berufung sowie mehrere Beitrittserklärungen wurden vom Vorsitzenden des zuständigen Berufungssenates V der damaligen FLDWNB mit Bescheiden vom 23. Mai 2002 als unzulässig zurück gewiesen, dies mit folgender Begründung:

"Eine Personengesellschaft endet nicht mit ihrer Auflösung und der Löschung im Firmenbuch, sondern erst mit Beendigung der Liquidation, d.h. mit Beendigung der laufenden Geschäfte, Einziehung der Forderungen, Befriedigung der Gläubiger, Verwertung des gesamten Gesellschaftsvermögens und Verteilung des Liquidationserlöses an die Gesellschafter.

Die KG war zum Zeitpunkt des Beginns der Betriebsprüfung 1996 nach Verwertung aller Aktiva bereits voll beendet und damit nicht mehr existent. Der VwGH (29.3.1993, 91/15/0013) vertritt zwar die Ansicht, dass eine Personenhandelsgesellschaft solange parteifähig bleibt, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählen auch die Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt (sind). Im vorliegenden Fall aber waren auch die Rechtsverhältnisse zum Abgabengläubiger rechtskräftig abgeschlossen. Die Vollbeendigung und damit der Verlust der Parteifähigkeit konnten daher eintreten.

Trotzdem war natürlich eine Betriebsprüfung über die Geschäftstätigkeit der KG für das Jahr 1992, also vor Firmenbuchlöschung, rechtlich möglich.

Wie der Betriebsprüfer richtig ... festgestellt hat, gehen gemäß § 19 BAO mit Beendigung der Personengesellschaft deren Rechte und Pflichten auf die zuletzt Beteiligten über.

Das bedeutet aber auch, dass die angefochtenen Bescheide, denen die Feststellungen der Betriebsprüfung zu Grunde lagen, den in die Rechte und Pflichten der Personengesellschaft eintretenden Gesellschaftern und nur diesen wirksam zugestellt hätten werden können.

Im vorliegenden Fall war Bescheidadressat der angefochtenen Bescheide die Personengesellschaft, die zum Zeitpunkt der Zustellung längst nicht mehr existent war. Die Bescheide sind daher mangels eines existenten Bescheidadressaten ins Leere gegangen und rechtlich als "Nichtbescheide" zu qualifizieren. Diese Bescheide vermögen keine Rechtswirkungen zu entfalten. Die Berufung war daher (als gegen rechtlich nicht existierende Bescheide gerichtet) unzulässig und zurückzuweisen."

Das Finanzamt erließ daraufhin am 15. Oktober 2002 sinngemäße Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO an die Bw als ehemals an der KG Beteiligte. Nach Zusendung von BP-Bericht und Rechtsmittelbelehrung am 29. Oktober 2002 – diese waren versehentlich nicht beigegeben worden – erhoben die Bw jeweils Berufung:

Es sei völlig unverständlich, dass – nach am 1. Oktober 2002 mitgeteilter Löschung des Abgabekontos mit der Steuernummer */* – in Bezug auf ein amtlich gelöscht Steuerkonto 29 Tage danach der angefochtene Bescheid erlassen werden könne. In Verkennung der Rechtslage (Steuersubjekt nach Beendigung der Liquidation und Löschung der Firma im Firmenbuch vollständig untergegangen) habe das Finanzamt mit einem von der damaligen Berufungsinstanz zu Recht als nichtig erkannten Bescheid vom 28. Jänner 1998 das Verfahren

zur Feststellung von Einkünften für 1992 wieder aufgenommen und Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert neu festgestellt. Mit dem hier angefochtenen Bescheid versuche das Finanzamt nun inhaltsgleich statt gegen die Gesellschaft gegen deren ehemalige Gesellschafter vorzugehen. Auch dies sei unzulässig und unwirksam.

In Wahrheit liege ein Tatbestand im Sinn des § 303 BAO überhaupt nicht vor. Abs 1 lit a leg. cit. scheide schon nach seinem Inhalt als hier offensichtlich unanwendbar aus, Abs 1 lit c liege deshalb nicht vor, weil weder der erlassene Bescheid noch überhaupt das "Veranlagungsverfahren" (*gemeint*: Feststellungsverfahren) von irgendwelchen Vorfragen abhängig gewesen sei, die jetzt anders entschieden wurden. Auch der dritte Fall des § 303 Abs 4 BAO liege nicht vor, weil es in Wahrheit keine neuen Tatsachen oder Beweismittel gebe, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Bei Erlassung der Abgaben(*ergänze*: und Feststellungs-)bescheide für 1992 seien die Bilanzen der Jahre 1991 und 1992 vorgelegen. Sollten sie bloß nicht beachtet worden sein, könne eine andere Beurteilung durch eine Jahre später vorgenommene Betriebsprüfung keine neuen Tatsachen und auch kein neues Beweismittel produzieren.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens verstoße aber auch gegen §§ 207 Abs 2 und 209 Abs 1 der BAO. Für die Steuern des Jahres 1992 habe die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs 2 iVm § 208 Abs 1 BAO mit Ablauf des Jahres 1992 zu laufen begonnen. Nach § 209 Abs 1 BAO werde die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabenschuldigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung eingetreten ist, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen. Gehe man von einem Prüfungsbeginn im Jahre 1996 aus, so sei mit Ablauf des Jahres 2001 "jedenfalls wiederum ein weiterer Abgabenanspruch (*gemeint*: für 1992) verjährt", sodass mit dem angefochtenen Bescheid (erlassen) im Jahre 2002 nicht einmal mehr die Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens 1992 verfügt werden könne, weil wegen Verjährung eine neue Festsetzung von – zweifellos höheren – Abgaben nicht mehr durchgeführt werden könne.

In der Sache selbst führten die Bw zur Verfahrenswiederaufnahme aus:

a) Wiederaufnahme aufgrund eines Verfahrens ohne Verfahrensbeteiligte:

In der Beilage zur Gewerbesteuererklärung (eingereicht am 30. August 1993) sei festgehalten worden, dass "die Gesellschaft im Laufe des Jahres 1992 ihren Geschäftsbetrieb eingestellt hat und die Gesellschafter zum Jahresende 1992 den Beschluss gefasst haben, die Gesellschaft aufzulösen. Mit Schriftsatz vom 20. Jänner 1993 hat Herr RA Dr.F als Vertreter aller Gesellschafter die Löschung der KG beim Firmenbuch beantragt." In einer weiteren Beilage zur Gewerbesteuererklärung heiße es: "Bei der Bewertung der einzelnen

Vermögensgegenstände und Schulden wurde der Grundsatz der Einzelbewertung und die Auflösung der Gesellschaft unterstellt."

Aus den Beilagen ergebe sich weiters, dass Herr F am 22.12.1992 als Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft abberufen und Herr RA Dr.F am gleichen Tage zum Liquidator dieser Komplementärgesellschaft bestellt worden sei. – Die geprüfte KG sei somit spätestens zum Zeitpunkt der Löschung im Firmenbuch erloschen und die Komplementärgesellschaft ab dem 22.12.1992 in Liquidation getreten, sodass zu Beginn der Betriebsprüfung weder eine steuerpflichtige Gesellschaft noch ein Vollhafter dieser KG vorhanden gewesen sei. Darauf sei auch vom (früheren) Steuerberater hingewiesen worden. Die Tatsache, dass jener im Rahmen der Prüfung Auskünfte erteilt habe, ändere nichts am Fehlen eines prüfungsfähigen Steuersubjektes. Mangels eines Steuersubjektes oder Rechtsnachfolgers liege somit ein nichtiges Verfahren vor. Es gebe auch keinerlei für die gelöschte Gesellschaft handlungsfähigen Organe, da der Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft (Herr F) zum Zeitpunkt des Eintrittes derselben in die Liquidation abberufen worden, die Vollmacht des Steuerberaters der KG zum Zeitpunkt der Löschung derselben (*gemeint*: im Firmenbuch) erloschen sei und die Funktion des Liquidators des Vollhafters mit Abschluss der Liquidation geendet habe.

b) Wiederaufnahme ohne Vorliegen von Wiederaufnahmegründen:

Der allein in Betracht kommende Wiederaufnahmestatbestand neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel liege gar nicht vor. In den erwähnten Beilagen zur Gewerbesteuererklärung seine alle Umstände offen gelegt worden, die für eine Besteuerung sowohl der aufgelösten Gesellschaft als auch deren Gesellschafter erforderlich waren. Insbesondere sei die Entwicklung der Kapitalkonten der Kommanditisten dargestellt worden, woraus sich die Negativstände zum 31.12.1992 ergeben hätten. Daneben seien auch die Verbindlichkeiten aus der Produktionsfinanzierung durch Aufgliederung auf die Kredit gebenden Banken offen gelegt worden. Sonstige neue Tatsachen seien auch im BP-Verfahren nicht hervorgekommen.

Aus den Gesprächen mit dem Prüfer und aus dessen Vorhalten ergebe sich, dass bei den Bankverbindlichkeiten versucht wurde, neue Tatsachen zu konstruieren, um einen Veräußerungsgewinn bzw. die Steuerpflicht der Kommanditisten gemäß § 24 Abs 2 EStG feststellen zu können (Verweis auf das Prüfersuchen vom 19. Juni 1997). Der ehemalige Steuerberater (*Anmerkung*: Partner jener die KG zuletzt vertretenden Steuerberatungskanzlei, die zugleich einer der ehemaligen Kommanditisten war) habe in Beantwortung des erwähnten Vorhaltes ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die für die Produktion aufgenommenen Kredite zum Zeitpunkt der Erstellung der Schlussbilanz in voller Höhe aushafteten. Sodann hätten sich die Erhebungen der BP auf den Kredit der *Sparkasse konzentriert, ehe sich die

BP – *die Bw deuten an: für sie völlig überraschend* – laut Besprechungsprotokoll vom 25.

August 1997 "neuen Fragen betreffend Konto V" (*eine weitere Geldgeberin*) zugewandt und mitgeteilt habe, dass diesbezüglich die Erhebungen bei der Österreichischen Nationalbank (ÖNB) durchgeführt würden. Auch bei der Schlussbesprechung am 18. November 1997, an der auch der steuerliche Vertreter der Bw teilgenommen habe, sei einzig und allein das Kreditverhältnis mit der *Sparkasse erörtert worden. Da die Prüfungsorgane nach längerer Diskussion darüber offenbar eingesehen hätten, dass in dieser Frage in Anbetracht der eindeutigen Äußerung des Kredit gebenden Instituts (die – allerdings bankbilanziell schon teilwertberichtigte – Kreditforderung in voller Höhe aufrecht zu erhalten) keinerlei Möglichkeit einer Wiederaufnahme gesehen werden könne, sei nach einer Unterbrechung mitgeteilt worden, dass eine Wiederaufnahme nunmehr wegen des Kredites der "KapitalV " erfolgen werde, da hinsichtlich dieser Verbindlichkeit keine Unterlagen vorgelegt worden seien und auf Grund des Ergebnisses von Erhebungen bei der ÖNB eine neue Tatsache vorliegen würde. Im Betriebsprüfungsbericht werde dazu (*gemeint: erstmals?*) ausgeführt, dass "die aushaftende Verbindlichkeit ... auf Grund des Vertrages nicht zurückbezahlt werden muss und deswegen bei der Bilanzierung des Jahres 1992 aufzulösen war." Da jedoch die Stände der Kapitalkonten der Kommanditisten sowohl in der Bilanz als auch in den Bilanzbeilagen ausgewiesen waren, sei der Offenlegung auch in dieser Frage voll entsprochen worden.

Auf Grund dieser Feststellungen sei somit endlich auch der Grund (*gemeint: in dem aus anderem Grund wieder aufgenommenen Verfahren die Gelegenheit*) für eine Besteuerung der negativen Kapitalkonten gegeben gewesen.

Zwar sei im Zuge der Schlussbesprechung auf eine bei der ÖNB aufliegende Unterlage hingewiesen worden, doch seien dazu keine Details mitgeteilt und auch keine diesbezügliche Unterlage vorgelegt worden. Mangels Kenntnis des zitierten Vertrages habe keinerlei Stellungnahme abgegeben werden können, sodass ein Verfahrensmangel wegen fehlender Gewährung des Parteiengehörs vorliege. Dieses Zurückhalten des Ergebnisses der Erhebung bei der ÖNB bis nach der Unterbrechung der Schlussbesprechung habe darüber hinaus jede Möglichkeit eines diesbezüglichen Tätigwerdens verhindert, da die Verhandlungen bis zu diesem Zeitpunkt ausschließlich in Richtung *Sparkasse geführt worden seien.

Den angefochtenen Bescheiden haften aber auch unrichtige rechtliche Beurteilung und falsche Beweiswürdigung an: Durch einen aus dem Zusammenhang des Vertrages (*gemeint: mit der "KapitalV "*) gerissenen Halbsatz könne wohl kaum eine Feststellung dahin gehend begründet werden, dass der Kredit nicht mehr zurückgezahlt werden müsse. Zu dieser Schlussfolgerung hätten weitere Erhebungen erfolgen müssen oder zumindest eine Aufforderung zur Stellungnahme unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht. Durch die in letzter Minute vorgebrachte Feststellung sei es unmöglich gewesen, die Beibringung geeigneter Unterlagen

nochmals zu betreiben, umso mehr als immer nur das Kreditverhältnis *Sparkasse als möglicher Wiederaufnahmegrund diskutiert worden sei.

Abschließend wiesen die jeweiligen Vertreter der Bw darauf hin, dass keine Niederschrift über die Schlussbesprechung ausgefolgt oder dem BP-Bericht beigelegt worden sei. Dies sei jedoch gemäß den gesetzlichen Bestimmungen erforderlich, auch wenn mangels Vertretungsbefugnis keine Unterschriften geleistet worden seien. Das Finanzamt für Körperschaften sei übrigens über die Tatsache der Liquidation der Komplementärin bestens informiert gewesen; die Löschung derselben im Firmenbuch sei nach beendeter Liquidation 1995 erfolgt.

Zum Verjährungseinwand fassten die Bw ihr Vorbringen mit Schriftsatzergänzung, jeweils eingelangt am 28. November 2002, nochmals wie folgt zusammen: Selbst unter der Annahme einer die Verjährung unterbrechenden Wirkung des Prüfungsauftrages vom 4. November 1996 sei neuerlich Verjährung aller Abgaben des Jahres 1992 mit 31. Dezember 2001 eingetreten. Daran könne auch der an die damals längst beendete, liquidierte und gelöschte Gesellschaft gerichtete Bescheid vom 28. Jänner 1998 nichts ändern, zumal die FLD im Berufungsverfahren gegen diesen Bescheid völlig richtig zum Ergebnis gekommen sei, dass es sich bei diesem Bescheid um einen "Nichtbescheid" handle, der keinerlei Rechtswirkungen entfalten könne.

Ergebnis der rechtlichen Beurteilung dieser Tatsachen könne nur sein, dass es schon gegen die Gesellschaft keine wirksamen, die Verjährung unterbrechenden Maßnahmen der Abgabenbehörde gegeben habe.

Folge man den Ausführungen der FLD (*gemeint*: als vormaliger Rechtsmittelbehörde), wonach gemäß § 19 Abs 2 BAO mit der Beendigung von Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit – auf die Streitfrage, ob solches auf eine protokolliert gewesene KG zutreffe, werde hier nicht eingegangen – die Rechte und Pflichten aus den Abgabenvorschriften auf die zuletzt beteiligten Gesellschafter übergingen, so sei ein solcher Übergang im vorliegenden Fall – wenn überhaupt – am 8. Juli 1993 mit der Löschung der KG nach Vollbeendigung eingetreten. Daher hätte die Abgabenbehörde nur eine BP gegen die Rechtsnachfolger und nicht mehr gegen die nicht existente KG einleiten (*dürfen*), weil die BP gegen die gelöschte Gesellschaft bei bereits eingetretener Rechtsnachfolge wiederum gegen die Rechtsnachfolger keinerlei Wirkungen erzeugen könne. Daraus folge, dass sämtliche Abgabenansprüche gegen die nunmehrigen Berufungswerber als ehemalige Gesellschafter der gelöschten Gesellschaft mit 31. Dezember 1997 verjährt seien. Die Erlassung des jetzt bekämpften Bescheides "am 29. Oktober 2002" könne daher die bereits eingetretene Verjährung nicht mehr unwirksam machen.

Mangels Rechtsgrundlage sei weder die verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens noch die andere Tangentenfestsetzung überhaupt zulässig.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem UFS vor ohne eine Berufungsvorentscheidung erlassen zu haben.

Der UFS übermittelte den Vertretern der ehemaligen Gesellschafter der ehemaligen KG die von ihnen vermissten Unterlagen bzw. Beweismittel: Vertrag mit der "KapitalV " samt Auszügen aus dem Prüfungsakt der Österreichischen Nationalbank; sowie Aktenvermerke der BP vom 25.8.1997 und vom 18.11.1997 ("Schlussbesprechungen") zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme (Vorhalt vom 13. März 2006).

Der ehemalige Liquidator der ehemaligen Komplementärin, dem als weiterem Vertreter der Bw dieser Vorhalt zugegangen war, äußerte sich dazu wie folgt:

Zum Gedächtnisprotokoll der BP über die Schlussbesprechung vom 18. November 1997

Im Vorfeld der Schlussbesprechung habe der Fiskus lediglich Fragen bekannt gegeben, die mit dem Faktum "V " überhaupt nichts zu tun gehabt hätten. In der Schlussbesprechung sei dann lediglich das Thema "V " releviert und auf die übrigen Themen überhaupt nicht eingegangen worden. Gerade auf diese Themen seien die für die Steuerpflichtigen anwesenden Teilnehmer allerdings im Detail vorbereitet gewesen.

Zum Faktum "V "

Das dem Vorhalt vom 10. März 2006 "dankenswerterweise" beigefügte Erkenntnis des VwGH vom 15. Juni 1956, Zl. 2999/55, spreche aus, dass in der Beteiligung an der Herstellung eines Films mit einem Barbetrag gegen Beteiligung an den gesamten Einspielergebnissen nicht ein Darlehensvertrag, sondern ein Gesellschaftsvertrag zu erblicken sei. Zwar sei dieses Erkenntnis zu einer gebührenrechtlichen Frage ergangen. Schließe man sich allerdings dieser Rechtsansicht des VwGH an – was gerade derzeit in wenn auch ganz anderen Bereichen heftigst gefordert werde – so habe die "KapitalV " im Vertrag vom 21. Juli 1986 eben kein Darlehen gewährt, sondern sich als Gesellschafter an der Produktion eines Films beteiligt. Die rechtliche Beurteilung müsse doch wohl so wie hinsichtlich der Vergebühungsproblematik auch hinsichtlich der sonstigen Besteuerungsfragen identisch sein. Handle es sich nun nicht um einen Darlehensvertrag, so könne in der Nichtrückzahlung eines nicht gewährten Darlehens auch kein Schuldnachlass erblickt werden. Liege kein Schuldnachlass vor, so gebe es in der Sache überhaupt keinen Grund für eine Wiederaufnahme des (*Feststellungs-*)Verfahrens in den maßgeblichen Zeiträumen, auch nicht für eine Wiederaufnahme aus Anlass einer Betriebsprüfung.

Dieser Überlegung folgend wären die Berechnungen der BP zu Tz 25 richtig zu stellen:

Gewinn laut Bilanz	8.901.154,38
zuzüglich (ohne V)	<u>15.320.338,75</u>
adaptierter Gewinn	24.221.493,13
minus Freibetrag	<u>-100.000,00</u>
maßgeblicher Gewinn	24.121.493,13
minus Wartetastenverluste § 23 a EStG 1972	<u>-21.851.465,00</u>
zu versteuernder Gewinn (ohne V)	2.270.028,13

Die rechtliche Qualifikation der Beteiligung der "KapitalV " könnte als solche in Form eines typischen stillen Gesellschafters vorgenommen werden, der allerdings üblicherweise eine Verzinsung zumindest erhalten solle. Demgegenüber habe aber die ÖNB dieses "Darlehen" nur ohne Verzinsung genehmigt, was nach dem zitierten Erkenntnis des VwGH dann eben zur Mitunternehmerschaft der Geldgeberin führen müsse.

Der von der BP angenommene Verlust (- 28.669.158,63) wäre also um das "Darlehen", richtig: Beteiligungskapital (5.000.000,00) zu vermindern; zuzüglich des Gewinnes laut gelegter Bilanz verbliebe ein Verlust von – 14.768.004,25.

Es sei davon auszugehen, dass keine Finanzierungsverbindlichkeit sondern eine Beteiligung bestanden habe, sodass auch mit Auflösung der KG keine Verbindlichkeit habe wegfallen können. Die Berufung vor allem gegen die Verfügung der Wiederaufnahme bleibe aufrecht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Verjährungseinwand:

Entgegen der Ansicht der Bw unterliegen Feststellungsbescheide und darauf bezogene Verfahrenswiederaufnahmen nicht der Verjährung (*Stoll*, BAO, 2950, und die bei *Ritz*³, Tz 8 zu § 207 BAO, referierte Rechtsprechung, z. B. VwGH 22.4.1998, 93/13/0277). Daher sind die gesetzlichen Bestimmungen betreffend Verjährungsfristen (§ 207), Beginn der Verjährung (§ 208) und Unterbrechung der Verjährung (§ 209/alt) bzw. Verlängerung der Verjährungsfristen (§ 209 idF BGBl. I 2004/180) auf Feststellungsbescheide und die sie betreffenden Verfahren nicht anwendbar.

Zur Klarstellung der abgabenrechtlichen Bedeutung (und möglichen steuerlichen Auswirkung) der bekämpften Bescheide für die Beteiligten wird aber auf Folgendes hingewiesen: Die Bw wurden von der Abgabenbehörde mit den hier angefochtenen Bescheiden am 15. Oktober 2002, ergänzt am 29. Oktober 2002, in Anspruch genommen, wogegen sich die vorliegenden Berufungen wenden. Einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht nach § 209a Abs 1 BAO der Eintritt der Verjährung (auch der absoluten) nicht entgegen (*Ritz*²⁺³, Tz. 3ff zu § 209a). Betraf aber die gegenständliche Außenprüfung – sie war Grundlage bzw. Auslöser für die bekämpften Bescheide – die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der ehemaligen KG, so sind Nachforderungen (bzw.

Gutschriften) bei Anpassung abgeleiteter Abgabenbescheide (Einkommen- oder Körperschaftsteuer) eine Folge der Außenprüfung, deren Beginn unstreitig vor dem 1. Jänner 2005 gelegen war.

Unter Berücksichtigung der Inkrafttretensbestimmung des § 323 Abs 18 zweiter Satz BAO ist daher zu sagen, dass die Bw in ihrem Verjährungseinwand zu Recht auf die Bestimmungen des § 209 BAO idF **vor** BGBl. I 2004/180 Bezug nehmen.

Zur behaupteten Rechtsunerheblichkeit der Amtshandlungen 1996, 1997 und 1998:

Die Bw wenden ein, dass die gegen die ehemalige KG gerichteten Prüfungshandlungen (Prüfungsauftrag 1996; Schlussbesprechung und Bericht 1997) und die darauf gestützte Verfahrenswiederaufnahme sowie neue Feststellung von Einkünften für 1992 (Bescheiderlassung 1998) ungeeignet gewesen seien, die Bemessungsverjährung hinsichtlich der, von der hier strittigen Wiederaufnahme und Feststellung (Bescheiderlassung 2002) abgeleiteten Abgabenbescheide 1992 iSd § 209 Abs 1 BAO (alte Fassung) zu unterbrechen. Denn diese Amtshandlungen seien, da sie sich in Verkennung der Rechtslage an einen nicht existenten Adressaten gerichtet hätten, ein rechtliches Nullum gewesen. Damit verkennen die Bw ihrerseits Wesen und Wirkung von die Bemessungsverjährung unterbrechenden behördlichen Schritten. Diese müssen, um Unterbrechungswirkung zu haben, von der sachlich zuständigen Abgabenbehörde durchgeführt werden, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein und die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches zum Gegenstand haben. Sie müssen jedoch nicht gegen den schließlich in Anspruch genommenen Abgabenschuldner gerichtet, ja nicht einmal diesem zur Kenntnis gelangt sein. Unterbrechungswirkung haben auch *nicht notwendige* und sogar *rechtswidrige* Verwaltungsakte. In ständiger Rechtsprechung des VwGH gilt, dass Grundlagenbescheide (§ 188 BAO), die eindeutig auf die Geltendmachung von bestimmten Abgabenansprüchen gerichtet sind, die Verjährung dieser Abgaben (z.B. Einkommensteuer der Beteiligten) auch dann unterbrechen, wenn sie nicht von dem für die Abgabenerhebung örtlich zuständigen Finanzamt erlassen wurden. Dies gilt auch für auf Erlassung solcher Feststellungsbescheide gerichtete Amtshandlungen, wie z. B. abgabenbehördliche Prüfungen. Die Unterbrechungshandlung ist jedoch in der Bescheidbegründung darzustellen (zum Vorstehenden siehe *Ritz*², § 209 BAO, Tz 1, 3, 4, 7 und 9).

Die 1996 – 1998 gesetzten, an die mittlerweile nicht mehr existente KG gerichteten Amtshandlungen genügen den oben beschriebenen Erfordernissen: Sie wurden auf Veranlassung der sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde durchgeführt (Prüfungsauftrag des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk), hatten einen bestimmten Abgabenanspruch zum Gegenstand (KG-Gewinn 1992 und Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer der dahinter stehenden ehemaligen Beteiligten der KG) und kamen nach

außen erkennbar zum Ausdruck (Prüfungsauftrag vom 4. November 1996; Schlussbesprechung vom 18. November 1997; Bescheide vom 28. Jänner 1998 zugestellt dem ehemaligen Liquidator der Komplementärin am 30. Jänner 1998; begründender Prüferbericht vom 23. Dezember 1997 zugestellt dem letztbevollmächtigten steuerlichen Vertreter der ehemaligen KG am 3. Februar 1998). Dass sie – weil an einen rechtlich nicht mehr existenten Adressaten ("KG") gerichtet – keine nach § 295 Abs 1 BAO gebotene Neufestsetzung der Abgabenschuld der Beteiligten begründen konnten, schadet ihrer Unterbrechungswirkung nicht. Auch die von den Bw mehrfach zitierte Berufungserledigung der FLD bejaht die Zulässigkeit einer Prüfungshandlung zur Feststellung abgabenrechtlicher Ansprüche, was die Zulässigkeit eines – zwar rechtlich ins Leere gehenden – Prüferberichtes einschließt. Dieser Prüferbericht wurde auf der Grundlage einer – vom als ehemaligem Liquidator damals eingebundenen, nunmehrigen steuerlichen Vertreter der Bw lebhaft geschilderten! – Schlussbesprechung 1997 im selben Jahr erstellt und 1998 als "Begründung" dem damaligen Bescheidadressaten bekannt gegeben. Im Prüferbericht – welcher der Bw erklärtermaßen ebenso bekannt wurde wie die "Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1992" – waren die hinter der ehemaligen KG stehenden Beteiligten bezeichnet und die auf sie entfallenden Gewinnanteile genau dargestellt. Der im Prüfungsauftrag ausgewiesene Prüfungsgegenstand "einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (der KG)" zielte unmissverständlich und unbestritten auf die daraus abzuleitenden Abgabenansprüche an Personensteuer gegen die ehemaligen Kommanditisten bzw. – wie hier – gegen die hinter einer beteiligten Personengesellschaft stehenden natürlichen Personen. War aber die Bemessungsverjährung der Einkommensteuer durch Prüfungshandlungen 1997, die den erwähnten Abgabenanspruch gegen die Beteiligten zum Gegenstand hatten, in diesem Jahr unterbrochen, so begann die Bemessungsverjährung bei der Einkommensteuer nach dem 31.12.1997 neu zu laufen. Vor Ablauf von weiteren fünf Jahren, nämlich im Oktober 2002, wurden die hier angefochtenen Bescheide (Wiederaufnahme des Verfahrens und Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb 1992) erlassen. Die Rechtsunwirksamkeit der 1998 erlassenen Bescheide – diesen kam für die Einkommensteuer der unmittelbar bzw. mittelbar Beteiligten keine Bindungswirkung zu – ist somit für die Frage der *Bemessungsverjährung auf Beteiligtebene* ohne Bedeutung.

Die Bw bezweifeln, dass die Rechte und Pflichten einer untergegangenen KG auf die an ihr zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter vollumfänglich übergehen (§ 19 Abs 2 BAO), ohne diese Zweifel zu erläutern. Gestützt auf die im Schrifttum einhellig vertretene Rechtsmeinung (*Ritz*³, Tz 14 zu § 19; glA *Stoll*, Seite 198) teilt der UFS diese Zweifel nicht.

Zum strittigen Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes:

Die Bw vermögen in dem von der BP festgestellten Faktum –

"nicht rückzahlbarer Zuschuss der "KapitalV "; daher Gewinn erhöhende Auflösung der Verbindlichkeit in der Schlussbilanz 1992 nachgeholt" –

keinen Wiederaufnahmegrund zu erblicken. Sie begründen dies damit, dass den im Prüfungsverfahren eingebundenen "Vertretern" der ehemaligen KG infolge der Taktik der BP die Möglichkeit genommen worden sei, den Nachweis für das Fortbestehen dieser Verbindlichkeit zu erbringen, zumal die Prüfungsorgane nur von neu hervorgekommenen diesbezüglichen Beweismitteln aus Unterlagen der Österreichischen Nationalbank gesprochen hätten, ohne diese Beweismittel zur Kenntnis zu bringen. Im Übrigen sei es ein Akt falscher Beweiswürdigung, einen aus dem Zusammenhang gerissenen Halbsatz im Vertrag über die Bereitstellung von Fremdkapital als Beweis dafür anzusehen, "dass der Kredit nicht mehr zurück gezahlt werden müsse".

Dem Arbeitsbogen des Prüfers ist zu entnehmen, dass zu Prüfungsbeginn Ende 1996 die Frage einer Nachschussverpflichtung der Kommanditisten (Auffüllung ihrer negativen Kapitalkonten) den erstgenannten Prüfungsschwerpunkt bildete, daneben wollte der Prüfer die Zuordnung späterer Filmeinspielergebnisse sowie die Frage nach der Entnahme von Filmrechten und anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, aber auch das Schicksal zweier Finanzierungsverbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten – dies betraf u. a. das Faktum Ö, aber **noch nicht** die Verbindlichkeiten gegenüber der *Sparkasse und der "KapitalV " – durchleuchten (Bl. 2 im Arbeitsbogen).

Weiters ist zu entnehmen, dass die Untersuchung ab 3. April 1997 auf die Verbindlichkeiten gegenüber der *Sparkasse und der "KapitalV " ausgedehnt wurde (Bl. 29, recto u. verso, im Arbeitsbogen, Besprechungsgegenstand am 22. April 97). In der Folge wurde nach Unterlagen betreffend die hier strittige Verbindlichkeit gegenüber "KapitalV " gefragt (Vorhalt vom 19. Juni 1997, Bl. 50ff im Arbeitsbogen); auf Grund des Ausbleibens von Unterlagen und Ausführungen dazu stellte der Prüfer Ermittlungen bei der ÖNB an, wobei der, den Wiederaufnahmegrund bildende Vertrag samt Prüfungsakt der ÖNB neu hervorkam. – Inzwischen hatte der für die ehemalige KG einschreitende, von dieser zuletzt vertretungsbevollmächtigte Steuerberater von diesen Nachforschungen Kenntnis erlangt und mit Hinweis darauf die Mitwirkung in diesem Punkt abgelehnt.

Es kann dahin gestellt bleiben, ob der von den ehemaligen Gesellschaftern auch eingeschaltete Liquidator der Komplementärin verpflichtet gewesen wäre, den mittlerweile abberufenen Geschäftsführer der Komplementärin, Herrn F , zur Herausgabe der ihm – und somit der KG – zweifellos bekannten und zugänglichen Vertragsdokumente anzuhalten, was eben nicht geschah.

Von einer Überrumpelung durch die Prüfungsorgane kann somit selbst dann nicht gesprochen werden, wenn man den Bw zubilligt, dass im Prüfungsverfahren taktiert wurde: Dem darf

nämlich keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden, war doch auch das Vorgehen der Vertreter der ehemaligen KG und der von ihnen vertretenen ehemaligen Gesellschafter von taktischen Elementen nicht völlig frei (unvollständige Feststellungserklärung betreffend § 24 Abs 2 EStG, bzw. irreführender Bilanzansatz "Kapital V " und unzureichende Mitwirkung im BP-Verfahren).

Trotz Klammerhinweis auf die Protokollnummer bei der ÖNB in den Bilanzerläuterungen zum Fremdkapital "V " war für die Abgabenbehörde erster Instanz der Vertragsinhalt ohne Vorliegen des Dokumentes nicht erschließbar; das Finanzamt ging daher bei der erstmaligen Feststellung von Einkünften 1992 vom Vorliegen eines Darlehens aus. Der Vertrag vom 21. Juli 1986 zwischen der KG und der "KapitalV " (siehe Bl. 64 und 65 im Arbeitsbogen des Prüfers) ist dem Finanzamt erst nach Einschau in die Unterlagen der ÖNB bekannt geworden. Er bestimmt, dass der der KG gewährte Zuschuss von ATS 5,0 Mio. zu den Filmproduktionskosten lediglich in Form von Beteiligungen am Filmerfolg (nach Aufführungsländern differenzierte Quoten von den Nettoproduzenteneingängen) rückzahlbar war und erst danach mit einer – nach Aufführungsländern unterschiedlich bestimmten – Profitbeteiligung honoriert werden sollte. Daraus zog der Prüfer den Schluss, dass angesichts des Ausbleibens von entsprechenden Nettoeinspielerlösen und positiven Betriebsergebnissen gegenüber der KG im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe kein Rückforderungsanspruch der "KapitalV " hinsichtlich ihres Zuschusses mehr bestand. Die seinerzeit befassten Prüfungsorgane der ÖNB hatten ein "Darlehen" verneint, weil die ursprüngliche Vertragsklausel über Schuldzinsen gestrichen worden war, und hatten den Zuschuss gesellschaftsrechtlich – daher eingeschränkt auf spätere Profitbeteiligungen bewilligungspflichtig – beurteilt.

Nun hat der für alle Bw auch einschreitende ehemalige Liquidator der Geschäftsherrin zuletzt mit Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH ZI. 2999/55 eingewendet, die Geldgeberin habe keine Finanzierungsforderung gehabt sondern sei eine Beteiligung an der KG eingegangen. Die KG habe somit bei ihrer Auflösung keinen Schuldenwegfall lukriert. Diese Darstellung geht am verwirklichten Sachverhalt, wie er sich aus dem Vertrag vom 21. Juli 1986 und – soweit aktenkundig – seiner Erfüllung während des Bestehens der KG ergibt, vorbei: Die "KapitalV " hat, so wie andere Finanzierungsinstitute (Banken, Sparkassen) auch, der KG für die Filmproduktion Geld zur Verfügung gestellt, ohne in die KG als Gesellschafterin einzutreten. Die Rückzahlung des Kapitals sollte in Form von Prozentanteilen an den Filmverwertungserlösen erfolgen. Von der ursprünglich vorgesehenen Verzinsung des hingegebenen Kapitals wurde aus devisenrechtlichen Gründen Abstand genommen, und eine Bewilligung durch die ÖNB musste erst ab dem Fließen von darüber hinaus versprochenen Profitbeteiligungen erlangt werden (Prüfungsakt der ÖNB, Bericht Seite 14, erliegt im BP-

Arbeitsbogen). Dieser Zuschuss stellte bis zur Tilgung des voll rückzahlbaren Betrages nicht Eigenkapital, sondern Fremdkapital der Gesellschaft dar und war, unter anderem auch aus Gründen des handelsrechtlich gebotenen Gläubigerschutzes, als solches auszuweisen. Der UFS beurteilt die vorliegende Konstruktion als eine Art Genussrechtskapital (vgl. *Nowotny*, in: *Straube* (Hrsg), HGB, 2. Band/Rechnungslegung², Tz 20 zu § 196), welches mangels Eigenkapitalcharakters in der Bilanz als Verbindlichkeit, denkbar: unter "*Anleihen*", auszuweisen war (§ 224 Abs 3 Buchstabe D Z. 1 HGB; vgl. *Hofians*, ebenda, Tz 70 zu § 224), aber in den aktenkundigen Bilanzen unter Bankverbindlichkeiten als "Darlehensverbindlichkeit" aufschien, und zwar ab 1989 bis zur Auflösung der Gesellschaft in gleich bleibender Höhe.

Die Gesellschaft musste bis zum Zeitpunkt ihrer Auflösung und **vor** der von der Geldgeberin unwidersprochen hingenommenen Veräußerung bzw. Abtretung der Filmverwertungsrechte, z. B. an andere Gläubiger, mit der Pflicht zur Erfüllung der Vertragsbedingungen im Sinne einer Rückzahlungsverpflichtung rechnen. Da nun bei Beendigung der KG 1992 aus deren Sicht weder mit einer Rückzahlung aus Vertriebs- bzw. Aufführungserlösen noch mit einer darüber hinaus gehenden Profitbeteiligung der "KapitalV " an Erträgen aus dem Film zu rechnen war, wäre es an den ehemaligen Gesellschaftern der KG gelegen darzutun, inwiefern weiterhin ein Rückforderungsanspruch oder – societatis causa – ein Auseinandersetzungsguthaben der Geldgeberin innerhalb der vertraglichen Verpflichtung der KG bestand und mit Erfolgsaussicht gegen wen immer (Geschäftsherrin bzw. Kommanditisten) geltend gemacht wurde. Die angebliche atypisch stille Gesellschafterstellung der "KapitalV " blieb jedoch während des Bestehens und bei Auflösung der Gesellschaft in jeder Hinsicht verborgen und erscheint auch nach dem eher abstrakten Vorbringen des Vertreters unbewiesen. Die "KapitalV " war daher mangels Beteiligung am Gewinn der KG zu keinem Zeitpunkt in das Gewinnfeststellungsverfahren aufzunehmen. Dass die untergegangene Gesellschaft oder deren ehemalige Gesellschafter (Komplementärin oder Kommanditisten) jemals außervertraglich in Anspruch genommen wurden bzw. werden konnten, haben weder die Vertreter der Adressaten des Prüfungsverfahrens im Zuge der Prüfung (und Schlussbesprechung) noch die Bw im hier anhängigen Berufungsverfahren behauptet; derartiges geht aus der Aktenlage auch sonst nicht hervor. Der Wegfall der Verbindlichkeit 1992 stellte bei der KG einen Zuwachs an Eigenkapital bzw. einen außerordentlichen Ertrag dar und wäre zu bilanzieren bzw. dem Gewinn der KG aus laufendem Geschäftsbetrieb hinzuzurechnen gewesen, was bei Erstellung der Schlussbilanz und der Erfolgsrechnung für 1992 jedoch unterblieb.

Auf die unschlüssige Berechnung des Vertreters in der Stellungnahme vom 7. April 2006, wo von einem irrtümlich als "Verlust" bezeichneten Ausgangsbetrag laut BP nicht der dort

enthaltene um Teilrückzahlungen verminderte Zuschuss (4,447.665,50), sondern der gesamte hingegebene Betrag (5,000.000) abgezogen wird, sei der Vollständigkeit halber hingewiesen.

Das strittige Faktum bildet einen Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs 4 BAO, weil die Kenntnis desselben einen im Spruch anders lautenden Feststellungsbescheid herbeigeführt hätte: Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wäre entsprechend höher festzustellen und auf die Kommanditisten zu verteilen gewesen. Die 1986 bis 1988 entstandenen Wartetastenverluste gemäß § 23a EStG 1972 wären in höherem Ausmaß mit dem laufenden Gewinn zu verrechnen gewesen, und der noch nicht konsumierte Rest hätte in späteren Veranlagungszeiträumen als "gewöhnlich" vortragsfähiger Verlust den Rechtsnachfolgern in entsprechend niedrigerem Umfang für einen Verlustabzug gemäß § 18 Abs 6 EStG 1988 zur Verfügung gestanden.

Zur Ermessensübung:

Den Bw ist zuzubilligen, dass der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens mit dem standardisierten Prüferhinweis hinsichtlich der Ermessensübung unzureichend begründet ist. Denn der Vorrang der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit (BP-Bericht, Tz 28) rechtfertigt keine *nur dieses* Kriterium berücksichtigende Ermessensübung.

Neben dem Vorrang der Rechtsrichtigkeit als zentralem Normzweck ist für die Ermessensübung auch von Bedeutung, ob die steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe *erheblich* oder *bloß geringfügig* sind. Im gegenständlichen Fall bewirkt die Berücksichtigung nur des Wiederaufnahmegrundes selbst eine Erhöhung des im Erstbescheid festgestellten Gewinnes von ATS 8,884.598,00 um ATS 4,447.665,00 oder **um mehr als 50 %**. Die vor einer Wiederaufnahme von Verfahren, welche einheitliche und gesonderte Feststellungen gemäß § 188 BAO betreffen, auch zu prüfenden steuerlichen Auswirkungen bei den Beteiligten sind gegenständlich in der Verringerung des Potenzials an weiter vortragsfähigen Verlusten (nach dem 31.12.1991 insgesamt ATS 21,851.465,00) zu erblicken: Dieses Potenzial verringert sich gegenüber dem im Erstbescheid verbliebenen Potenzial von ATS 12,966.867,00 um eben diese ATS 4,447.665,00 oder **um mehr als ein Drittel**. Verglichen mit den Ausgangsgrößen des Erstbescheides bzw. seiner Auswirkungen auf die Beteiligten sind diese Änderungen keineswegs relativ geringfügig, geschweige denn absolut geringfügig zu nennen.

Auch aus einer kritischen Betrachtung des Verhältnisses zwischen den Auswirkungen des Wiederaufnahmegrundes und der übrigen Änderungen ist für die Berufungen nichts zu gewinnen: Dass die BP und das Bescheid erlassende Finanzamt mit der Wiederaufnahme des Verfahrens seit 1996 auch oder vorrangig das Ziel verfolgten, die im Erstbescheid unterlassene Besteuerung des Aufgabegewinnes – dass dieser in nun festgestellter Höhe zum Normaltarif steuerpflichtig war, bestreiten die Bw übrigens nicht – nachzuholen, mag sein; ist doch der Prüfungsanlass kaum in dem bloßen Wunsch nach Durchleuchtung der – freilich

unvollständig erläuterten – Finanzierungsverbindlichkeiten laut Schlussbilanz oder in der Frage nach dem Schicksal der Filmverwertungsrechte zu vermuten. Die Motive der Abgabenbehörde erster Instanz, eine Betriebsprüfung durchzuführen und einen Wiederaufnahmegrund zu suchen, sind jedoch nicht Gegenstand der Rechtskontrolle betreffend die Ermessensübung. Vielmehr geht es dabei um die Frage, ob zwischen den Auswirkungen des Wiederaufnahmegrundes und der übrigen Änderungen ein Missverhältnis besteht. Während die Berücksichtigung des Wiederaufnahmegrundes zu einer erheblichen Kürzung des verbleibenden Verlustvortragspotenzials führt, wird dieses Potenzial durch den weiteren Prüferansatz "*VÁ negative Kapitalkonten*" (= Aufgabegewinn der Kommanditisten) in Verbindung mit dem laufenden Gewinn vollständig aufgesaugt, so dass den ehemals Beteiligten für Jahre nach 1992 kein abzugsfähiger Verlust aus der ehemaligen KG mehr verbleibt und 1992 ein positiver Gewinnanteil steuerlich erfasst wird. Die steuerlichen Auswirkungen der übrigen Änderungen sind also absolut betrachtet deutlich höher und unmittelbarer wirksam als jene des Wiederaufnahmegrundes. Der Wiederaufnahmegrund (ATS 4,447.665,50) macht allerdings etwa 22,5% der Gesamtänderung laut BP aus und steht damit zur weiteren Änderung (§ 24 Abs 2 EStG: ATS 15,320.338,00 oder 77,5% der Gesamtänderung) keineswegs "außer jedem Verhältnis". Der UFS kann daher nicht finden, dass dadurch ein solches Missverhältnis entsteht, welches ohne Verbindung mit weiteren gegen die Wiederaufnahme sprechenden Umständen ein Argument gegen eine Verfügung der Wiederaufnahme darstellen würde. Dass weitere Umstände gegen eine Wiederaufnahme sprechen würden, vermag der UFS nicht zu erkennen: Denn weder hat die Abgabenbehörde erster Instanz unzulässig geprüft oder rechtswidrig Beweismittel erlangt; noch trifft sie ein Verschulden am früheren Nichterkennen des die Wiederaufnahme begründenden Faktums (*statt laut Bilanz*: "Darlehen" aus rückzahlbarem Zuschuss, *richtig laut BP*: Zuschuss nur erfolgsabhängig rückzahlbar; offenkundiges Erlöschen der Verpflichtung bei Gesellschaftsauflösung und Abtretung der Verwertungsrechte, keine Weiterverfolgung von Ansprüchen); noch trifft sie das Alleinverschulden daran, den Aufgabegewinn nicht besteuert zu haben, zumal dieser in der Feststellungserklärung **nicht** aufschien; noch verstößt die Wiederaufnahme gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, war sich doch die ehemalige KG über die Rechtswidrigkeit einer erfolgreichen "Ersparnis" der Aufgabegewinnbesteuerung im Klaren, und haben ihre Vertreter der Feststellung betreffend das zur Wiederaufnahme führende Faktum "Kapital V " im gesamten Verfahren nichts Substanzielles entgegen gehalten.

Von Amts wegen zu prüfen ist bei der Ermessensübung ferner, ob, die von der Einkünftefeststellung abgeleiteten Steuerbescheide solche steuerlichen Nachforderungsansprüche zeitigen, deren Einhebung beim Abgabenschuldner unbillig iSd

§ 236 BAO wäre. Dies ist hinsichtlich des Wiederaufnahmegrundes wie auch der übrigen im neuen Feststellungsbescheid geänderten Gewinnkomponenten zu verneinen

- mangels Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit: Die Bw trifft mit den Auswirkungen der Wiederaufnahme kein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis, etwa keine Doppelbelastung oder systemwidrige Besteuerung;
- und mangels erkennbaren – im Verfahren übrigens nie behaupteten – Vorliegens einer persönlichen Unbilligkeit bei den (hinter einzelnen Beteiligten stehenden) natürlichen Personen: Weder stellte das gegenständliche Risiko-Engagement – mit in Kauf genommenen und zur Verlustverwertung geeigneten negativen Ergebnissen bis 1991 – die wesentliche Erwerbsquelle der Bw dar, noch treffen die Auswirkungen der Wiederaufnahme auf die Personensteuerbescheide der hinter der Bw stehenden natürlichen Personen diese in einer Existenz gefährdenden Weise; nicht erkennbar ist, dass die Entrichtung der resultierenden Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer – seit 1992 gebotener – Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme. Solches geht auch aus den Personensteuer- bzw. Feststellungsakten der jeweiligen Bw nicht hervor. Somit hat das Finanzamt, gestützt auf einen zutreffend erkannten Wiederaufnahmegrund, in zwar mangelhaft begründeter, im Ergebnis jedoch richtiger Ermessensübung das keiner Verjährung zugängliche Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften wieder aufgenommen und diesen Bescheid samt einem neuen Feststellungsbescheid an alle ehemaligen Beteiligten, so auch an die Bw, rechtswirksam erlassen.

Die – gemäß § 277 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren verbundenen – Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 19. Juni 2006