



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch WP.ges, vom 11. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 8. Jänner 2009, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 lit c BAO vom 6. November 2008, betreffend Einkünftefeststellung 2003 bis 2006, abgewiesen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Ab Eintragung der berufungswerbenden Kommanditgesellschaft (Berufungswerberin, Bw) im Firmenbuch im Jahr 1994 (und bis 2008) war HerrA als ihr Komplementär eingetragen. Gemäß § 10 Abs 4 des Gesellschaftsvertrages vom 19. Juli 1991 (F-Akt, Dauerbelege BI 11ff) scheidet der Komplementär jedenfalls mit dem Erreichen des Alterspensionsberechtigungsalters aus der Gesellschaft aus. Über dieses Ausscheiden kam es zu Streitigkeiten zwischen dem Kommanditisten und dem ursprünglichen Komplementär.

Mit den Einkünftefeststellungserklärungen der (noch vom ursprünglichen Komplementär vertretenen) Bw für die Jahre 2003 bis 2006 sowie den erklärungsgemäß ergangenen Bescheiden zur Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2003 bis 2006, deren Datierungen zwischen 3. Juni 2005 und 12. November 2007 lagen, wurde jeweils eine Gewinnaufteilung auf den Kommanditisten und den ursprünglichen Komplementär vorgenommen.

In einem Schreiben der (nunmehrigen) steuerlichen Vertretung der Bw vom 6. November 2008 (F-Akt BI 4f/2006) wurde einleitend vorgebracht, dass die frühere steuerliche Vertretung der Bw der nunmehrigen steuerlichen Vertretung eine Kopie des Berichtes gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bw vom 19. September 2008 übermittelt habe, wonach sich keine Feststellungen ergeben hätten, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide für die Jahre 2004 bis 2006 führten; die Abhaltung einer Schlussbesprechung sei daher gemäß § 149 Abs 2 BAO entbehrlich gewesen.

Es werde der „Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 b und c BAO“ gestellt und wie folgt begründet:

Mit Urteil des Landesgerichtes B vom 12. Juli 2008 zu ZahlC und ZahlD, in der Rechtsanwaltskanzlei am 16. Juli 2008 eingelangt, Rechtsmittelfrist infolge Gerichtsferien laut Auskunft des Rechtsvertreters 22. September 2008, sei der Komplementär und Konzessionär der Bw, HerrA, mit Vollendung des Lebensjahres, mit dem er frühestens Leistungen der Pensionsversicherung aus der Alterspension in Anspruch zu nehmen berechtigt sei, aus der Gesellschaft gemäß § 12 (Anm: betrifft die Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters) des Gesellschaftsvertrages ausgeschieden.

Das Gericht halte fest: Da der Beklagte (HerrA) das 65. Lebensjahr vollendet habe und somit berechtigt sei, eine Alterspension in Anspruch zu nehmen, sei ein Ausscheiden des Beklagten aus der Bw nach der Bestimmung des § 10 Abs 4 des Gesellschaftsvertrages zu dem in diesem Vertragspassus festgelegten Zeitpunkt erfolgt.

HerrA sei im August 1938 geboren, weshalb er im August 2003 das 65. Lebensjahr vollendet und damit den Anspruch auf Alterspension erworben habe.

Aufgrund der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und des Gerichtsurteiles habe der rechtliche Vertreter die Änderungen zur Eintragung in das Firmenbuch eingereicht und habe das Landesgericht B im Firmenbuch mit 1. Oktober 2008 die erforderlichen Änderungen durchgeführt; HerrA sei als Komplementär und Konzessionär gelöscht und HerrE als selbständig vertretungsberechtigter Komplementär eingetragen worden. Dies basiere auf dem Gesellschafteraufnahmevertrag vom 22. September 2004.

Mit Schreiben vom 23. September 2008 habe die Kammer Herrn HerrE die Konzession zum Betrieb UnternehmensDerBw erteilt; HerrE sei somit seit 23. September 2008 auch Konzessionär der Gesellschaft.

Mit Schreiben vom 23. September 2008 habe HerrE als Komplementär der Bw das Vollmachtsverhältnis der früheren steuerlichen Vertretung gekündigt und danach die nunmehrige steuerliche Vertretung bestellt.

Aufgrund des Ausscheidens von HerrA aus der Bw mit Erreichen des 65. Lebensjahres und der an ihn geleisteten Zahlungen sowie des erzielten Veräußerungsgewinnes bzw der

vorliegenden Anschaffungskosten für den neuen Gesellschafter und der damit verbundenen Abschreibungen etc veränderten sich die steuerlichen Grundlagen gegenüber den bisher eingereichten Abgabenerklärungen.

Es werde daher die *„Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 b und c BAO für die Jahre 2003 bis 2006 zur Richtigstellung der Besteuerungsgrundlagen“* beantragt.

(Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist aus dem Zusammenhang klar, dass damit die Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 gemeint sind, und nicht etwa die Umsatzsteuerverfahren, sodass § 303a Abs 1 lit a BAO erfüllt ist; vgl *Ritz*, BAO³, § 303a Tz 4, wonach keine bestimmte Form der Bezeichnung gefordert ist.)

Das Finanzamt erließ an die Bw einen mit 21. November 2008 datierten Bescheid (F-Akt BI 7/2006, Mängelbehebungsauftrag), wonach die Eingabe vom 6. November 2008 hinsichtlich des Inhaltes die Mängel aufweise, dass

- die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig seien,
- hinsichtlich § 303 Abs 1 lit b BAO die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig seien, fehlten;

die angeführten Mängel seien beim Finanzamt gemäß § 303a Abs 2 BAO bis zum 22. Dezember 2008 zu beheben, wogegen bei Versäumung dieser Frist die Eingabe als zurückgenommen gelte.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2008 wurde zur Behebung der Mängel (zusätzlich zu den Angaben im Schreiben vom 6. November 2008) bekanntgegeben, dass sich der Wiederaufnahmeantrag gemäß § 303 Abs 1 b und c sich insbesondere auf den Punkt 1c stütze, da im Bericht über die Außenprüfung vom 19. September 2008, bei der (früheren) steuerlichen Vertretung am 24. September 2008 eingelangt und am 2. Oktober 2008 an die nunmehrige steuerliche Vertretung übermittelt, angeführt werde, dass sich keine Feststellungen ergeben hätten, die zur Änderung der ergangenen Bescheide führten.

In der Anlage (F-Akt BI 20ff/2006) werde das Urteil des Landesgerichtes B, beim Rechtsvertreter Dr.F eingelangt am 16. Juli 2008 und nach dessen Aussage mit 22. September 2008 in Rechtskraft erwachsen, übermittelt.

Aufgrund dieses Umstandes habe die Kammer Herrn HerrE mit Bescheid vom 23. September 2008 unter der Geschäftszahl ZahlG die Konzession zum Betrieb des Unternehmens DerBw erteilt. Ablichtungen des Bescheides (F-Akt BI 11ff/2006) sowie des Firmenbuchauszuges wurden (F-Akt BI 18f/2006) beigelegt.

Laut Seiten 17, 19 und 20 des Gerichtsurteiles vom 12. Juli 2008 scheide der ursprüngliche Komplementär jedenfalls mit Vollendung des Lebensjahres, mit dem er frühestens Leistungen

aus der Pensionsversicherung aus der Alterspension in Anspruch zu nehmen berechtigt sei, aus der Gesellschaft aus; dies ergebe sich aus den Angaben des Beklagten in der Tagsatzung vom 7. Mai 2008.

Aufgrund des Gerichtsurteiles sei die Gewinnverteilung ab dem Jahre 2004 bis inklusive dem Jahr 2006 zu ändern, da der ursprüngliche Komplementär mit August oder spätestens 31. Dezember 2003 aus der Bw ausgeschieden sei.

Die Eingabe betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens mit Schreiben vom 6. November 2008 sei rechtzeitig erfolgt.

Das Finanzamt erließ laut Aktenlage zwei mit 8. Jänner 2009 datierte Bescheide, die laut Rückschein (F-Akt BI 49/2006) am 12. Jänner 2009 zugestellt wurden:

- Bescheid mit dem Ausspruch, dass die Eingabe vom 6. November 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 lit **b** BAO als zurückgenommen gelte, weil dem Auftrag zur Behebung der Mängel der Eingabe bis zum 22. Dezember 2008 nicht nachgekommen worden sei (F-Akt BI 45/2006); gegen diesen Bescheid ist keine Berufung ersichtlich (vgl auch unten);
- Bescheid mit dem Ausspruch, dass der Antrag vom 6. November 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 lit **c** BAO abgewiesen werde, weil keine Bindung an Entscheidungen der Gerichte über privatrechtliche Fragen bestehe, wenn das Gericht bei Ermittlung des Sachverhaltes nicht von Amts wegen vorzugehen habe. Aufgrund des vorgelegten Urteiles sei der ursprüngliche Komplementär schuldig, sein Ausscheiden als Gesellschafter im Firmenbuch anzumelden und seine Konzession zurückzulegen. Dies stelle keine Entscheidung über eine Vorfrage dar. Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass das Urteil nicht über den Zeitpunkt der Einkunftszurechnung abspreche, der ursprüngliche Komplementär im ggstdl Zeitraum tätig gewesen sei und auch Entnahmen getätigt habe. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei daher die durchgeführte Einkünftezurechnung richtig. (F-Akt BI 46/2006)

Mit Schreiben vom 11. Februar 2009 wurde mit folgendem, einleitenden Wortlaut das Rechtsmittel der Berufung erhoben: *„Mit Bescheid vom 8.1.2009, zugestellt am 12.1.2009, wurde unser Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b und c BAO abgewiesen.*

Gegen den Bescheid vom 8.1.2009 erheben wir innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung; wir fechten den Bescheid seinem gesamten Inhalte nach an, aus dem Berufungsgrund der unrichtigen rechtlichen Beurteilung.“

(Nach Ansicht der Berufungsbehörde richtet sich diese Berufung – auch wenn zunächst wieder auf lit b und c Bezug genommen wird – gegen den zuvor zweitangeführten Bescheid vom

8. Jänner 2009, weil die nachfolgende Berufungsbegründung auf die Begründung des zweitangeführten Bescheides eingeht, nicht aber auf die des zuvor erstangeführten Bescheides vom 8. Jänner 2009. Weiters deutet „*abgewiesen*“ auf den zweitangeführten Bescheid hin.)

Begründend wurde (zusätzlich) vorgebracht, dass im Falle der Unterfertigung sämtlicher dazu erforderlichen Dokumente und Unterlagen und bei Zurücklegung der Konzession (durch den ursprünglichen Komplementär) zu Gunsten seines Nachfolgers im Gesellschaftsvertrag ein Abfindungsbetrag geregelt werde.

Bereits ab Herbst 2003 seien mit HerrE, dem Nachfolger des ursprünglichen Komplementärs, Gespräche geführt und Vereinbarungen getroffen worden, um die reibungslose Nachfolge und Übergabe der Geschäftsanteile der Bw zu regeln. HerrE sei seit 23. September 2008 Komplementär und Konzessionär der Bw.

Statt seiner Verpflichtung nachzukommen, als Komplementär aus der Bw auszuscheiden, habe der ursprüngliche Komplementär ein Feststellungsbegehren iZm Gesellschaftsvertrag eingebracht, ab Beginn der Gesellschaft nicht als 25%iger, sondern 51%iger Gesellschafter an der Bw beteiligt zu sein. Dieses Feststellungsbegehren sei gerichtlich abgewiesen worden. Trotzdem habe sich der ursprüngliche Komplementär geweigert, aus der Bw auszuscheiden und letztendlich bis September 2008 Entnahmen getätigt, erfasst als Gewinnanteile und Vorwegbezüge, und zu unrecht erhalten. Diese Rechtsmeinung sei durch das Urteil des Landesgerichtes B vom 12. Juli 2008 bestätigt worden.

Der Gesellschaftsvertrag der Bw stelle die handelsrechtliche Basis für die Ermittlung des Jahresergebnisses und dessen Aufteilung auf die Gesellschafter dar. Darüber hinaus normiere er die Rechtsverhältnisse zwischen den Gesellschaftern und insb den Ausstieg des ursprünglichen Komplementärs.

Damit habe die Entscheidung des Landesgerichtes B Bindungswirkung und lägen die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vor.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien sämtliche Zahlungen, welche an HerrA ab dem Zeitpunkt seines Ausscheidens geleistet worden seien, entweder zu Unrecht geleistet worden und von diesem an die Bw zurückzuerstatten, oder sie stellten einen Abfindungsbetrag dar, welcher für HerrA zu einem Veräußerungsgewinn führe und beim Übernehmer der Anteile als Kaufpreis zu aktivieren und über 15 Jahre verteilt abzuschreiben, und bei der Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses zu berücksichtigen sei. Damit seien die Perioden ab 2003 und insb auch die Jahresabschlüsse des Betriebsprüfungszeitraumes 2004 bis 2006 betroffen.

Über diese Umstände seien auch die Beschlüsse in den jeweiligen Generalversammlungen, welche die Jahresabschlüsse beschlössen, erfolgt. Der ursprüngliche Komplementär und seine steuerliche Vertretung hätten sich jedes Jahr über diese Beschlüsse hinweggesetzt und sie

schlichtweg ignoriert. Warum diese steuerliche Vertretung die Betriebsprüfung darüber nicht informiert habe, entzöge sich der Kenntnis der nunmehrigen steuerlichen Vertretung der Bw.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 303a BAO lautet:

„(1) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;*
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;*
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;*
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.*

(2) Entspricht der Wiederaufnahmsantrag nicht den im Abs. 1 umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Antragsteller die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.“

Der mit Schreiben vom 6. November 2008 gestellte Wiederaufnahmsantrag wurde auf Umstände gestützt, die gemäß § 303 Abs 1 lit b und/oder lit c BAO zur Wiederaufnahme hätten führen sollen. Durch § 303a Abs 1 lit d BAO wird für einen auf § 303 Abs 1 lit b BAO gestützten Antrag ein zusätzliches Inhaltserfordernis aufgestellt, dessen zusätzliche Erfüllung im Mängelbehebungsauftrag vom 21. November 2008 gefordert wurde. Nach Ansicht des Finanzamtes wurde hinsichtlich § 303 Abs 1 lit b iVm § 303a Abs 1 lit d BAO der Mängelbehebungsauftrag nicht erfüllt, sodass mit dem erstangeführten Bescheid vom 8. Jänner 2009 *„betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO“* die Feststellung der Zurückgenommengeltung erfolgte. Soweit der Wiederaufnahmsantrag vom 6. November 2008 auf § 303 Abs 1 lit b BAO gestützt wurde, ist er durch den erstangeführten Bescheid vom 8. Jänner 2009 erledigt.

Der zweitangeführte Bescheid vom 8. Jänner 2009 spricht hingegen über den Wiederaufnahmsantrag vom 6. November 2008 ab, soweit dieser auf § 303 Abs 1 lit c BAO gestützt worden war, und zwar diesbezüglich ergänzt durch das Schreiben vom 22. Dezember 2008.

Gemäß § 303 Abs 1 lit c BAO ist *„[d]em Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens [...] stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und [...]*

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.“

Ab Eintritt der Rechtskraft des Urteiles mit 22. September 2008 (laut Schreiben vom 22. Dezember 2008 und laut Begründung zum Bescheid der Kammer) ist der Wiederaufnahmeantrag vom 6. November 2008 innerhalb der Drei-Monats-Frist des § 303 Abs 2 BAO eingebracht worden. Sofern die Befristung der Wiederaufnahme durch § 304 BAO überhaupt auf Einkünftefeststellungsverfahren anzuwenden ist (dagegen: *Ritz*, BAO³, § 304 Tz 2), wäre sie ebenfalls eingehalten: Es wäre dann wohl auf die abgeleiteten Einkommensteuerverfahren abzustellen, wobei schon hinsichtlich des frühesten Jahres (2003) unmittelbar erkennbar ist, dass die sieben Jahre iSd § 304 lit a BAO nicht überschritten wären.

Das als Wiederaufnahmsgrund geltend gemachte Urteil des Landes- als Handelsgerichtes B vom 12. Juli 2008 zu den Zahlen

- ZahlC *„Entziehung der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis (Streitwert EUR 30.000,- s.A.)“* und
- ZahlD *„Abgabe einer Willenserklärung (Streitwert EUR 50.000,- s.A.)“*

betraf als Kläger den Kommanditisten der Bw, HerrH,

und als Beklagten den ursprünglichen Komplementär der Bw, HerrA.

Der Ausspruch des Urteiles lautet hinsichtlich Zahl ZahlC: *„Das Klagebegehren, dem Beklagten werden die Geschäftsführungsbefugnis und Vertretungsmacht, die ihm aufgrund des Gesellschaftsvertrages vom 19.07.1991 in der Kommanditgesellschaft [Bw] eingeräumt seien, entzogen, wird abgewiesen.“*

Der Ausspruch des Urteiles lautet hinsichtlich Zahl ZahlD: *„Der Beklagte ist schuldig*

a) sein Ausscheiden als Gesellschafter der [Bw] in beglaubigter Form zu Firmenbuch anzumelden;

b) die ihm ... erteilte Konzession zum Betrieb [UnternehmensDerBw] zurückzulegen und alle Erklärungen abzugeben, dass die Konzession zum Betrieb ... unter Aufrechterhaltung des bisherigen Standortes an Herrn HerrE verliehen wird.“

Infolge dieses Urteiles (und entsprechender Willenserklärung, d.h. Firmenbuchanmeldung) wurde HerrE bei der Bw am 1. Oktober 2008 als neuer Komplementär (‘unbeschränkt haftender Gesellschafter’) mit der Anmerkung „vertritt ab 26.09.2008 selbständig“ in das Firmenbuch eingetragen und der ursprüngliche Komplementär gelöscht (vgl mit dem Schreiben vom 22. Dezember 2008 eingereichter Firmenbuchauszug, ESt-Akt BI 18f/2006; Firmenbuchauszug mit historischen Daten vom 30. April 2009: UFS-Akt BI 16/2006).

Eine Vorfrage ist eine Rechtsfrage, deren Beantwortung ein Tatbestandsmerkmal für die Beantwortung der Hauptfrage darstellt (vgl. *Ritz*, BAO³, § 116 Tz 1).

§ 116 Abs 2 BAO bestimmt: *„Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.“*

Damit wird verhindert, dass Abgabenbehörden durch Gerichtsentscheidungen präjudiziert werden, die auf parteiendispositiver ´formeller Wahrheit´ (Parteienmaxime) beruhen; es besteht somit keine Bindung der Abgabenbehörden an gerichtliche Entscheidungen im Zivilprozess (*Ritz*, BAO³, § 116 Tz 6).

Es sind in den Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Feststellung für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 folgende Hauptfragen (gewesen), die in den Einkünftefeststellungsbescheiden für diese Jahre ihre Entscheidung gefunden haben:

- Beteiligung mehrerer (zumindest zwei) Personen an den Einkünften im jeweiligen Jahr (vgl. letzter Halbsatz von § 188 Abs 1 BAO), denn bei nur einer einkünfteerzielenden Person würden die Einkünfte nicht gemäß § 188 BAO festgestellt werden;
- die Höhe der im Rahmen der Bw im jeweiligen Jahr erzielten Einkünfte;
- die Verteilung der Einkünfte auf die Teilhaber im jeweiligen Jahr.

Der gemäß § 188 Abs 3 BAO für einen Teilhaber festgestellte Anteil an den Einkünften des jeweiligen Jahres ist Eingangsgröße bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 für den Teilhaber. „Einkünfte“ wird jeweils als (ertrag)steuerlicher Begriff verwendet und dient nicht der Berechnung des Gewinnanteiles der Gesellschafter gemäß §§ 167ff iVm 120ff HGB (bzw. nunmehr: UGB).

Das Urteil des Landesgerichtes B vom 12. Juli 2008 (und auch die Firmenbucheintragung bei der Bw vom 1. Oktober 2008) entscheiden aus folgenden Gründen keine Vorfragen für die Einkünftefeststellungsverfahren der Bw für die Jahre 2003 bis 2006:

- Es handelt sich um ein Urteil in einem Zivilprozess, sodass daran keine Bindung im Abgabenverfahren besteht. (Im Abgabenverfahren sind gegebenenfalls Folgewirkungen eines solchen Urteiles zu beachten, hier etwa: der ab einem bestimmten Zeitpunkt im Jahr 2008 allfällig tatsächlich eingetretene Wechsel des Personenkreises, der im Sinne des § 188 BAO an den Einkünften im ertragsteuerlichen Sinne beteiligt ist. Der während des Jahres 2008 in das Firmenbuch mit Wirkung ab Herbst 2008 eingetragene Gesellschafterwechsel deutet darauf hin, dass hier auch tatsächlich ein Wechsel in der Einkünftezurechnung eingetreten ist, der sich jedoch erstmals in der einheitlichen und

gesonderten Feststellung für das Jahr 2008 auswirken würde. Ob dies auch tatsächlich eingetreten ist, ist nicht Thema des Berufungsverfahrens, sondern soll hier der Verdeutlichung dienen, dass steuerrechtlich die in den Jahren 2003 bis zum Ende des Streitzeitraumes 2006 (und darüber hinaus) in der Realität verwirklichten Sachverhalte nicht rückwirkend ungeschehen gemacht werden können.)

Ohne Bindung der Abgabenbehörde an die Entscheidung des Gerichtes, die als Vorfragenentscheidung vorgebracht wird, kann eine solche Entscheidung keinen Wiederaufnahmsgrund darstellen (*Ritz*, BAO³, § 303 Tz 19); sie kann nicht „in [für das Abgabenverfahren] *wesentlichen Punkten anders*“ ausfallen.

- Der Spruch des Urteiles vom 12. Juli 2008 kann nicht die Einkünfte der Jahre vor 2008 betreffen, denn nichts an dem Urteilsspruch ist rückwirkend. Dies schließt ebenfalls aus, dass mit dem Gerichtsurteil eine Vorfrage für die Einkünftefeststellungsverfahren der Jahre 2003 bis 2006 beantwortet wurde.

In der Begründung des Urteiles bringt das Gericht zwar auf Seite 20 zum Ausdruck, dass nach Ansicht des Gerichtes der beklagte, ursprüngliche Komplementär zu dem in § 10 Abs 4 des Gesellschaftsvertrages festgelegten Zeitpunkt aus der Bw ausgeschieden ist. Deshalb wies das Gericht das Begehren, dem Beklagten die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis zu entziehen, ab.

Wenn in der Begründung des Urteiles auch das Ausscheiden des Beklagten aus der Gesellschaft in der Vergangenheit gesehen wird, so ist dies zwar gedanklich möglich und mag zur Beurteilung des Innenverhältnisses zwischen den Gesellschaftern bzw zur Bestimmung des Stichtages des Ausscheidens iSd § 12 des Gesellschaftsvertrages zum Zwecke der Berechnung der Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters geeignet sein. Eine echte Rückgängigmachung des in den Jahren 2003 bis 2008 Geschehenen (Beherrschung der Bw durch den ursprünglichen Komplementär aufgrund seiner im Außenverhältnis nicht rückgängig zu machenden gesellschaftsrechtlichen Stellung; Führung des Betriebes der Bw unter diesen Umständen) ist jedoch unmöglich und es wurde nichts derartiges im Spruch des Urteiles vorgenommen. Auch wurden in das Firmenbuch keine rückwirkenden Eintragungen, welche der Funktion des Firmenbuches diametral entgegengesetzt wären, vorgenommen.

Überdies erfüllt der Wiederaufnahmsgrund nicht das Kriterium des letzten Halbsatzes von § 303 Abs 1 BAO: „*und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*“

Denn das laut Urteilsbegründung zum Zeitpunkt gemäß § 10 Abs 4 des Gesellschaftsvertrages erfolgte Ausscheiden des ursprünglichen Komplementärs (im August 2003?!) kann nichts daran ändern, dass weiterhin tatsächlich der ursprüngliche Komplementär und der

Kommanditist gemeinschaftlich bis 2008 die Einkünfte aus dem Betrieb der Bw erzielten. Laut aktenkundigen Jahresabschlüssen inklusive (handelsrechtlicher) Kapitalkonten- bzw Verrechnungskontenentwicklung bzw Gewinnverteilung (vgl Bilanzakt) kam jedem der beiden in jedem der Jahre 2003 bis 2006 handelsrechtlich ein Gewinnanteil zu. Zur (zumindest nach außen) wirksamen Feststellung der Jahresabschlüsse war der Komplementär gemäß § 194 HGB als einziger persönlich haftender Gesellschafter befugt (vgl *H.Torggler in Straube*, HGB³, § 167 Rz 2 und 2a).

Auch wenn dies im Nachhinein als (zivil)-rechtswidrig angesehen wird, so kann das tatsächliche Stattfinden der Realität nicht rückgängig gemacht werden.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise und somit in Anknüpfung an das tatsächlich Geschehene sind daher die für die Streitjahre 2003 bis 2006 erlassenen Einkünftefeststellungsbescheide richtig; und dem Wiederaufnahmsgrund fehlt die Eignung, anderslautende Bescheide herbeizuführen.

Zum zusätzlichen Vorbringen in der Berufung (wobei zu betonen ist, dass Folgendes der Begründung der Berufungsentscheidung dient und keine Vorgabe für das Einkünftefeststellungsverfahren des Jahres 2008 darstellen kann):

Ein Wechsel in den einkünfteerzielenden Personen im Herbst 2008 (der Anteil eines Gesellschafters iSd § 24 EStG 1988 wurde veräußert/aufgegeben, im September 2008 hat HerrE diesen Anteil übernommen bzw ist in die Bw eingetreten) ist ein Vorgang, der sich insb bei der Einkünftefeststellung für das Jahr 2008 und nicht (rückwirkend) früher auswirken kann. Auch wenn der Abfindungsbetrag des ursprünglichen Komplementärs auf einen mehrere Jahre zurückliegenden Stichtag ermittelt wird und zwischenzeitliche Entnahmen bzw Gewinnzuweisungen an ihn davon abgezogen werden sollten, so ist der Eintritt des neuen Komplementäres auch nach dem Vorbringen in der Berufungsschrift tatsächlich im Jahr 2008 geschehen. Der zwischen dem Kommanditisten und dem neuen Komplementär im Jahr 2004 abgeschlossene Gesellschafter-Aufnahmevertrag (vgl Bescheid der Kammer) konnte zunächst nur im Innenverhältnis wirken; erst durch die im September 2008 möglich gewordene tatsächliche Ausübung der Befugnisse als unbeschränkt haftender Gesellschafter der Bw, dokumentiert durch die Firmenbucheintragung, konnte die gesellschaftsrechtliche Stellung des neuen Komplementäres im Außenverhältnis wirksam werden.

Ein Veräußerungs-/Aufgabegewinn wird durch die Gegenüberstellung des Erhaltenen mit dem steuerlichen Kapitalkonto ermittelt, sodass – in einer mehrjährigen Betrachtung – in Summe jeder das versteuert, was er an Einkünften erzielt hat.

Auch wenn der Prüfer, der die Jahre 2004 bis 2006 bei der Bw geprüft hat, von den Streitigkeiten des Kommanditisten mit dem ursprünglichen Komplementär gewusst hätte, so wäre daraus keine Prüfungsfeststellung, die für die geprüften Jahre die amtswegige Wiederaufnahme bewirkt hätte, resultiert.

Errgeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 5. Mai 2009