



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Daniela Obauer, Dr. Martin Neureiter und Dr. Johannes Dock über die Berufungen des Dr. DU (BW) als RNF der RU GmbH und Mitges., Adresse1, vertreten durch die Kittl & Co Wirtschaftstreuhand KEG, Steuerberatungskanzlei, 5020 Salzburg, Kaiser Karl Straße 3, vom 11. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, vom 7. April 2004 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1995 bis 1998 sowie die Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1995 bis 1998 vom gleichen Datum nach der am 27. März 2006 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1998 vom 11. Mai 2005 wird Folge gegeben. Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1998 alle datiert vom 7. April 2004 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1995 datiert vom 20. November 1996, für das Jahr 1996 datiert vom 11. Februar 1998, für das Jahr 1997 datiert vom 8. Jänner 1999 und für das Jahr 1998 datiert vom 26. Jänner 2000 treten wieder in Kraft.

Die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1998 alle datiert vom 7. April 2004 scheiden aus dem Rechtsbestand aus.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1998 alle datiert vom 7. April 2004 werden gemäß § 273 BAO zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Prüfungsauftrag vom 28. Juni 2001 überprüfte die Betriebsprüfungsabteilung des FA Salzburg-Land unter der Steuernummer des BW die RU GmbH und Mitges. und führte dabei eine Überprüfung der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für die Jahre 1995 bis 1998 durch.

Der Betriebsprüfer stellte dabei fest, dass in den Jahren 1995 bis 1997 Änderungen des Jahresergebnisses der Mitunternehmerschaft vorliegen würden und darüber hinaus die Gewinnverteilung zwischen der RU GmbH und dem atypisch stillen Gesellschafter zu ändern wäre. Diese Änderungen hätten sich bei einer Betriebsprüfung im Jahr 1999 bei der RU GmbH ergeben und seien (richtigerweise) auf die Gesellschafter der Mitunternehmerschaft zu verteilen. Zudem sei im Jahr 1998 das steuerliche Kapitalkonto des BW als atypisch stiller Gesellschafter bereits negativ gewesen und der Ergebnisanteil daher der RU GmbH zuzurechnen.

Die Wiederaufnahme der Verfahren der RU GmbH & Mitges. für die Jahre 1995 bis 1998 wurde damit begründet, dass die bei der Betriebsprüfung der RU GmbH dargestellten Gewinnänderungen auch Wiederaufnahmegründe für die RU GmbH & Mitges. darstellen würden. Weitere Wiederaufnahmegründe wurden vom Prüfer nicht angeführt.

Das Finanzamt Salzburg Land folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ mit Datum 26. September 2001 Bescheide über Wiederaufnahme der Verfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1995 bis 1998 und weiters neue Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1995 bis 1998, alle gerichtet an die RU GmbH & Mitges.

Die Feststellungen, die bei der Betriebsprüfung der RU GmbH im Jahr 1999 durch die Großbetriebsprüfung getroffen worden waren, wurden bei der atypisch stillen Gesellschaft verarbeitet und die Gewinn/Verlustanteile wurden auf die Gesellschafter der Mitunternehmerschaft verteilt.

Im Wirtschaftsjahr 1996 wurde der Verlustanteil zur Gänze dem (damaligen) stillen Gesellschafter RU zugerechnet. Im Jahr 1997 wurde der Verlust nur mehr bis zur Höhe der Einlage von ATS 2.000.000,00, das waren ATS 729.000,00 dem BW zugerechnet; im Jahr 1998 wurde der Verlustanteil des stillen Gesellschafters entsprechend den Bestimmungen des atypisch stillen Gesellschaftsvertrages zur Gänze der GmbH zugerechnet.

Gegen diese Bescheide erhob der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter binnen erstreckter Rechtsmittelfrist Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide und die danach ergangenen Feststellungsbescheide für 1995 bis 1998.

Im Wesentlichen brachte der BW durch seinen steuerlichen Vertreter vor, dass die Bescheide an einen nicht existenten Steuerpflichtigen (die RU GmbH & Mitges) ergangen seien und daher keinerlei Rechtswirkung entfalten könnten.

Zudem fehle der Wiederaufnahme der Verfahren die Begründung.

Letztlich werde nur ein Sachverhalt wiedergegeben, der bei einer Betriebsprüfung des Geschäftsherren, der RU GmbH festgestellt worden sei. Dabei sei damals bei der Schlussbesprechung von den Behördenvertretern festgehalten worden, dass – obwohl rechtlich nicht richtig – das Mehrergebnis der RU GmbH aus verfahrensökonomischen Gründen zugerechnet worden, was sich auch in den in der Folge ausgefertigten Bescheiden der GmbH dokumentiere. Damit habe aber die Behörde von ihrem Ermessen bereits Gebrauch gemacht, eine zwei Jahre später erfolgte gegenteilige Ermessensentscheidung verstoße gegen Treu und Glauben.

Auch bestünde bei korrekter Erfassung eines steuerlichen Kapitalkontos des atypisch stillen Gesellschafters, d.h. bei Zusammenrechnung aller Einlagen des BW auch im Jahr 1998 ein positives Kapitalkonto, weswegen die Änderung der Bescheide auch aus diesem Grund unrichtig wäre.

Das FA wies die Berufungen zurück, da die ergangenen Bescheide keine Rechtswirkung entfaltet hätten und erließ gleichzeitig neue Bescheide, die an den BW als Rechtsnachfolger der RU GmbH & Mitges. gerichtet waren. Dabei wurden die ursprünglichen Bescheide händisch ausgebessert und kopiert. Die Bescheide trugen das ursprüngliche Bescheiddatum, eine Rechtsbelehrung (Verweis darauf, dass der Bescheid gegenüber allen Beteiligten wirke) fehlte.

Dagegen erhob der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter binnen offener Rechtsmittelfrist Berufung, die vom FA mittels Berufungsvorentscheidung abgewiesen wurde. Nach Vorlage dieser Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Vorlageantrag als

unzulässig zurückgewiesen, da auch die im zweiten Anlauf erlassenen behördlichen Erledigungen keine Bescheidqualität hätten.

Darauf erließ das FA mit Datum 7. April 2004 neuerlich Wiederaufnahmebescheide zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften der RU GmbH & Mitges. für die Jahre 1995 bis 1998. In der gesondert ergangenen Begründung zu diesen Bescheiden wurde bezüglich der neu hervorgekommenen Tatsachen auf die Feststellungen bei der Betriebsprüfung der RU GmbH & Mitges. aus 2001 verwiesen und bezüglich der Ermessensübung der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit eingeräumt, da die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden könnten.

In der binnen offener, verlängerter Rechtsmittelfrist erhobenen Berufung führte der BW an, dass sich die Behörde auf eine, bei einem nicht existenten Steuersubjekt durchgeführte Betriebsprüfung aus dem Jahre 2001 beziehe. Diese Feststellungen stellten aber ein Nullum dar, sodass davon ausgegangen werden könne, dass keine Prüfung stattgefunden habe bzw. kein Bericht ausgestellt worden sei. Der vorgelegte Bericht könne somit keine Rechtswirkung haben. Die Niederschrift enthalte nur Feststellungen des prüfenden Organs aber keine Feststellungen zur Wiederaufnahme.

Warum nunmehr eine gänzlich andere Zuteilung des Mehrergebnisses erfolge sei nicht nachvollziehbar. Zudem sei bereits Verjährung eingetreten.

Was die Feststellung der Einkünfte 1996 betreffe, so sei die geänderte Zuteilung der Verluste an die Verlassenschaft nach RU und den BW über Aufforderung der Behörde erfolgt und sei sodann ein Wiederaufnahme durch das FA erfolgt.

In der am 27. März 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des BW ergänzend ausgeführt, dass das Einzelunternehmen des BW, das im gegenständlichen Verfahren Berufungswerber sei, in dieser Form nicht mehr existiere. An der damaligen Firmenadresse in Hallein befänden sich jetzt mehrere Unternehmen. Dies sei zum Einen weiter die Einzelfirma des BW die sich auf Verwaltungssachen beschränke. Weiters gäbe es unter dieser Adresse noch eine neugegründete DU GmbH in die der Warenumsatz ausgliedert worden sei, dabei handle es sich um ein Unternehmen das im Erbwege auf den BW übergegangen sei. Letztlich gäbe es unter dieser Adresse auch noch eine Beteiligung an einer E GmbH, an der der BW zu 49 % beteiligt sei. Eine allfällige Berufsentscheidung in der gegenständlichen Sache sei weiter dem BW persönlich zuzustellen.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass sich nach Rücksprache mit dem Gruppenleiter bzw. dem Prüfer, die die Prüfung der Großbetriebsprüfung Salzburg im Jahr 1999 abgeführt haben, ergeben habe, dass diese aus verfahrensökonomischen Gründen nach einer Prüfung

der Gewinnermittlung der RU GmbH, die ja auch eine Prüfung der Gewinnermittlung der RU GmbH & Mitges. gewesen sei, das festgestellte Ergebnis nur der RU GmbH zugerechnet hätten. Sie hätten dies dezidiert aus verfahrensökonomischen Gründen gemacht, hätten dabei aber nicht ausgeschlossen, dass eine Wiederaufnahme der Verfahrens bei der RU GmbH & Mitges. durchgeführt werden könne. Sie hätten damals keinen neuen Prüfungsauftrag für die RU GmbH & Mitges. ausstellen wollen, so sei dieses aus "verfahrensökonomischen Gründen" zu verstehen. Das Finanzamt vertrete weiter die Auffassung, dass diese bei der RU GmbH festgestellten Änderungen auch Wiederaufnahmegründe für die Betriebsprüfung bei der RU GmbH & Mitges. gewesen seien. Dies betreffe die Jahre 1995 bis 1997, das Jahr 1998 sei ja von dieser Betriebsprüfung der Großbetriebsprüfung nicht mehr umfasst gewesen.

Es sei richtig das neben den Wiederaufnahmegründen, die bei der Großbetriebsprüfung 1999 gefunden worden seien, keine weiteren Wiederaufnahmegründe bei der Betriebsprüfung 2001 gefunden worden wären. Es habe sich ja um dasselbe Rechenwerk gehandelt.

Weiters führt der Vertreter des Finanzamtes aus, dass diese im Jahr 2001 durchgeführte Prüfung verhindern hätte sollen, dass ertragsteuerlich eine vollkommen falsche Zurechnung der festgestellten Änderungen stattfinden würde. Die RU GmbH sei ja bloß Beteiligter im Feststellungsverfahren der Mitges. und erhalte somit nur einen Anteil am Gewinn oder Verlust und somit auch nur einen Anteil an den Änderungen dieses festgestellten Gewinnes oder Verlustes.

Der Vertreter des Berufungswerbers führte weiters, dass im Jahr 1996 in einer erklärungs-gemäß erfolgten Veranlagung der Verlustanteil des atypisch stillen Gesellschafters dem im April 1996 verstorbenen Vater des BW zugerechnet worden sei. Über Ersuchen des Finanzamtes sei eine neue Gewinnverteilung erfolgt, bei der ein Teil des Jahresergebnisses der atypisch Stillen Gesellschaft dem BW selbst zugerechnet worden sei. Dies habe in der Folge zu einer vom Finanzamt von Amts wegen durchgeführten Wiederaufnahme des Jahres 1996 geführt. Es stelle sich somit die Frage ob eine 2. Wiederaufnahme dieses Verfahrens für 1996 überhaupt zulässig sei.

Weiters sei noch die Frage der Verlustbeschränkung zu prüfen. Dies betreffe die Jahre 1997 und 1998. Im Jahr 1997 sei der ursprünglich an den BW zugewiesene Verlust in Höhe von rund ATS 1,1 Mio durch die Betriebsprüfung im Jahr 2001 auf rund ATS 700.000,-- vermindert worden bzw. im Jahr 1998 der dem atypisch stillen Gesellschafter zuzumessende Anteil zur Gänze der GmbH zugerechnet worden.

Es ist richtig, dass im Jahr 1993 eine atypisch stille Beteiligung vom Vater des BW in der Höhe von ATS 1 Mio eingegangen worden ist. Diese Beteiligung sei jedoch bereits im Jahr 1995 und zwar vor dem 1.3.1995 um weitere ATS 1 Mio erhöht worden. Dies sei auch berücksichtigt

worden. Von der Betriebsprüfung sei jedoch nicht berücksichtigt worden, dass mit dem Tod des Vaters des BW diese Beteiligung den BW übergegangen sei und dieser aufgrund von bereits zuvor in die Gesellschaft eingelegten Mitteln ein wesentlich höheres steuerliches Kapitalkonto als atypisch stiller Gesellschafter als sein Vater gehabt habe. Nach Sicht des steuerlichen Vertreters seien für die steuerliche Gewinnermittlung auch die Mittel zu berücksichtigen die der BW außerhalb einer formellen Beteiligung der GmbH zur Verfügung gestellt habe. Die Größenordnung betrage ca. ATS 6 Mio.

Der Vertreter des Finanzamtes führte in Bezug auf die Wiederaufnahme für das Jahr 1996 aus, dass die Wiederaufnahmegründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens 1996 im Februar 1998 nicht die gleichen Wiederaufnahmegründe gewesen wären wie bei der Betriebsprüfung im Jahr 2001.

Was die Berücksichtigung der Einlagen des BW in die RU GmbH betreffe, so verweise er auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsentscheidung, in der im zweiten Rechtsmittelverfahren ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 10.7.2002.

Beide Parteien verzichteten daraufhin auf die Einvernahme des als Zeugen vorgeladenen Betriebsprüfers, der die damalige Großbetriebsprüfung im Jahr 1999 abgeführt hatte.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte sodann die Abweisung der Berufung für die Jahre 1995 bis 1997. Für 1998 seien keine Wiederaufnahmegründe vorhanden. Dieser Bescheid sei aufzuheben.

Der steuerliche Vertreter des BW beantragte den Berufungen stattzugeben, weil eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes vorliege, die allein einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht rechtfertige.

### ***Der UFS hat dazu erwogen:***

Nach dem oben dargestellten Ermittlungsverfahren liegt der Entscheidung folgender unstrittiger Sachverhalt zugrunde.

Der BW ist Rechtsnachfolger der RU GmbH & Mitges. Diese wurde mit Gesellschaftsvertrag aus 1993 zwischen der RU GmbH und RU gegründet. Dabei wurde vereinbart, dass der atypisch stille Gesellschafter RU für eine Einlage von ATS 1.000.000,00 zu 30% am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt sein sollte. Eine Nachschussverpflichtung und eine die Einlage übersteigende Haftung wurden ausgeschlossen. Eine Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters über die Einlage hinaus wurde im Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen. Diese Beteiligung wurde ab 1. April 1995 um weitere ATS 1.000.000,00 erhöht, ohne dass eine

Änderung der Gewinnverteilung zwischen der RU GmbH und dem atypisch stillen Gesellschafter erfolgte.

Gesellschafter der RU GmbH waren im Jahr 1993 der BW und seine Gattin GU. Im November 1994 verstarb GU. Die Gesellschaftsanteile der GU an der RU GmbH gingen in weiterer Folge auf den BW über.

Im April 1996 verstarb RU. Seine Einlage als atypisch stillen Gesellschafter an der RU GmbH ging auf den BW über.

Mit Beschluss vom der Generalversammlung der RU GmbH vom 21. Dezember 1998 wurde die Gesellschaft in die protokollierte Einzelfirma Dr. DU umgewandelt, die atypisch stille Gesellschaft ging durch Vereinigung zwischen Geschäftsherren und Gesellschafter zu diesem Zeitpunkt unter.

Mit Bescheid vom 20. November 1996 wurde die atypisch stille Gesellschaft zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für das Jahr 1995 veranlagt.

Mit Bescheid vom 11. Februar 1998 wurde die atypisch stille Gesellschaft nach einer vom FA angeregten Vorlage korrigierter Steuererklärungen und danach durchgeführter Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für das Jahr 1996 veranlagt.

Mit Bescheid vom 8. Jänner 1999 wurde die atypisch stille Gesellschaft zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für das Jahr 1997 veranlagt.

Mit Bescheid vom 26. Jänner 2000 wurde die atypisch stille Gesellschaft zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für das Jahr 1998 veranlagt.

Mit Prüfungsauftrag vom 17. Mai 1999 überprüfte die Großbetriebsprüfung Salzburg den BW als Rechtsnachfolger der RU GmbH und führte dabei eine Überprüfung der Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 sowie der Körperschaftssteuer 1995 bis 1997 durch.

Dabei wurden die Feststellungen betreffend die im Umsatzsteuer getroffen und nach Wiederaufnahme der Verfahren unter der Steuernummer der GmbH verarbeitet.

Weiters wurde die Gewinnermittlung der RU GmbH & Mitges. für diesen Zeitraum überprüft und wurden dabei Feststellungen getroffen, die eine Änderung des Jahresergebnisses der RU GmbH & Mitges. bedingt hätten.

Dies war sowohl dem Betriebsprüfer als auch seinem Gruppenleiter klar. Für die atypisch stille Gesellschaft wurde damals aber kein Prüfungsauftrag ausgestellt, eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterblieb.

Der Prüfer rechnete aus "verfahrensökonomischen" Gründen die Änderungen des Ergebnisses zur Gänze der RU GmbH zu und nahm nur die Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 1995 bis 1997 wieder auf, was auch zu einer Änderung des Verlustvortrags bei der GmbH führte.

Das Finanzamt Salzburg Land folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ Bescheide über Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatz- und die Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 und neue Bescheide über die Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1998, alle gerichtet an den BW als Rechtsnachfolger der RU GmbH.

Im Jahr 2001 wurde ein Prüfungsauftrag für die RU GmbH & Mitges. für die Jahre 1995 bis 1998 vom FA Salzburg Land ausgestellt. Nach Durchführung der Prüfung wurden die Wiederaufnahmegründe, die bei der Betriebsprüfung der Großbetriebsprüfung im Jahr 1999 für die Änderung der Gewinnermittlung bei der Prüfung der RU GmbH herangezogen worden waren, als Wiederaufnahmegründe RU GmbH & Mitges. herangezogen, da sie auch für die Gewinnermittlung der Mitges. neue Tatsachen darstellen würden.

Im Zuge dieser wiederaufgenommenen Verfahren wurde auch die Verteilung des Ergebnisses für die Jahre 1997 und 1998 abgeändert, da Verluste des BW, die über seine Kapitalbeteiligung hinausgehen würden, dem Geschäftsherren, somit der RU GmbH zuzurechnen seien.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren auszuführen, dass gemäß § 148 Abs. 2 BAO der Prüfungsauftrag den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben hat. Dabei .... hat der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen.

Prüft ein Organ der Finanzverwaltung darüber hinaus weitere Abgabenarten, so können die daraus gewonnenen Beweise in einem Abgabenverfahren trotzdem verwendet werden.

Gemäß § 148 Abs. 3 BAO darf für einen Zeitraum, für den eine Buch- oder Betriebsprüfung bereits vorgenommen wurde, nur unter eingeschränkt auf die im Gesetz genannten Gründe erfolgen.

Gegen die Durchführung einer derartigen Betriebsprüfung ist ein Rechtsmittel nicht zulässig, die Wiederholung der Betriebsprüfung ist jedoch bei der Ermessensübung für die Wiederaufnahme zu überprüfen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO darf eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs.1 lit. a und c, sowie in allen Fällen vorgenommen werden, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden und die Kenntnis der Umstände allein oder in Verbindung mit dem



sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Auf derartige neu hervorgekommene Tatsachen stützt das FA seine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der atypisch stillen Gesellschaft für die Jahre 1995 bis 1998.

Aus Sicht des UFS kann jedoch vom Vorliegen von neuen Tatsachen im gegenständlichen Verfahren keine Rede sein.

Was die Jahre 1995 bis 1997 betrifft, so überprüfte der Betriebsprüfer der Großbetriebsprüfung Salzburg unter anderem die Gewinnermittlung der Mitges. und stellte dabei neue Tatsachen fest, die eine Änderung des festgestellten Verlustes der Mitges. bedingt hätten. Dabei ist es zunächst ohne Bedeutung, dass er dabei eine Prüfung durchgeführt hatte, die über den Umfang seines Prüfungsauftrages hinausging.

Der Betriebsprüfer hat in weiterer Folge diese festgestellten neuen Tatsachen auch für eine Wiederaufnahme der Verfahren herangezogen, die Feststellungen verarbeitet und sie aus "verfahrensökonomischen" Gründen nur einem der Gesellschafter (der GmbH) zugerechnet, obwohl es sich um Änderungen gehandelt hat, die in der Gewinnermittlung der Mitges. zu berücksichtigen und auf die Gesellschafter zu verteilen gewesen wären.

Damit ist die Prüfung des FA Salzburg Land im Jahr 2001 betreffend die Gewinnermittlung der Mitges. für die Jahre 1995 bis 1997 zunächst de facto eine Wiederholungsprüfung.

Die Frage, ob man nach einer derartigen Wiederholungsprüfung eine Ermessensübung bei der Wiederaufnahme des Verfahrens zugunsten der "Rechtsrichtigkeit" hätte üben dürfen, kann aber aus Sicht des UFS dahingestellt bleiben, da in diesem Verfahren keine "neuen Tatsachen" im Sinne des § 303 BAO mehr festgestellt wurden.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente, auch wenn diese nach vorhergehender Fehlbeurteilung eigenständig gewonnen werden, sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme beseitigen. (VwGH vom 19. November 1998 Zl. 96/15/0148)

Genau so eine geänderte rechtliche Beurteilung ist aber bei der vom FA Salzburg Land durchgeführten Betriebsprüfung erfolgt, als Ergebnisänderungen bei der atypisch stillen

Gesellschaft, die von der Großbetriebsprüfung unrichtigerweise nur dem Geschäftsherren zugerechnet worden waren, im zweiten Anlauf auf die Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft verteilt wurden. Die Tatsachen im Sinne des § 303 BAO waren bereits seit 1999 bekannt und führten auch zu geänderten Bescheiden. Das FA Salzburg Land würdigte sie nun jedoch im Jahr 2001 im Zuge der zweiten Betriebsprüfung rechtlich anders.

Damit war den Berufungen gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1995 bis 1997 stattzugeben.

Ähnlich verhält es sich mit der vom FA Salzburg-Land durchgeführten Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Gewinnermittlung der atypisch stillen Gesellschaft für 1998. Das FA stützt mit dem Betriebsprüfer seine Wiederaufnahme auf die Feststellungen der Großbetriebsprüfung aus dem Jahr 1999, die jedoch dieses Jahr auch bei der GmbH nicht geprüft hat.

Damit wäre der Wiederaufnahme des Verfahrens schon aus diesem Grund kein Erfolg beschieden und der Berufung des BW sohin auch für dieses Jahr stattzugeben.

Ergänzend darf jedoch ausgeführt werden, dass die angeführte Verlustbeschränkung auch ohne diesen Umstand nicht zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt hätte, da die zur Beurteilung notwendigen Sachverhalte bereits zuvor offen gelegt worden waren.

Aus den Akten des BW ist ersichtlich, dass der Vertrag über die atypisch stille Gesellschaft, der dezidiert eine Beschränkung der Verlustzuweisung mit der Höhe der geleisteten Einlage anführt, im Akt erlegen ist. Aus dem Jahresabschluss für das Jahr 1998 ist auch ersichtlich, dass die dem stillen Gesellschafter zugewiesenen Verluste bereits im Jahr 1997 die Einlage überschritten haben und ist dies auch aus dem Jahresabschluss 1998 ersichtlich. Somit lägen auch in diesem Fall keine neuen Tatsachen vor.

Damit war auch der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren für das Jahr 1998 stattzugeben.

Damit scheiden die nach Wiederaufnahme des Verfahrens erlassene Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO vom 7. April 2004 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und die ursprünglichen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für 1995 vom 20. November 1996, für 1996 vom 11. Februar 1998, für 1997 vom 8. Jänner 1999 und 1998 vom 26. Jänner 2000 leben wieder auf.

Damit sind aber die Berufungen gegen die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für 1995 bis 1998, alle vom 7. April 2004 im Nachhinein unzulässig geworden und waren somit gemäß § 273 BAO zurückzuweisen

Salzburg, am 27. März 2006