



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Personen, die bisher unter der Bezeichnung PSM, vertreten durch FB, vom 5. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 6. Oktober 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für 2002 bis 2005 und betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für 2002 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. (PSM) wurde im Jahr 2009 eine Betriebsprüfung durchgeführt.
 - a. Im Besprechungsprogramm vom 21. Juli 2009 traf die BP folgende Feststellungen (Auszug und Zusammenfassung):
 - (1) Die PSM sei mit Notariatsakt vom 12. Februar 2002 errichtet und am 26. Februar 2002 im Firmenbuch eingetragen worden. Als Gegenstand des Unternehmens seien nachstehende Tätigkeiten angeführt
 - Verwaltung, Beratung und Leitung von Unternehmen bzw. Unternehmensbeteiligungen,
 - Betrieb von Verkaufsstellen für Telekommunikationseinrichtungen,
 - Ausübung des Handelsgewerbes gemäß § 124 Z 10 der Gewerbeordnung,

(2) Am 21. August 2002 habe man dem Finanzamt mitgeteilt, dass unter Anwendung des Art IV Umgründungssteuergesetz insgesamt 66 atypisch stille Gesellschafter rückwirkend per 12. Februar 2002 in die Gesellschaft aufgenommen worden seien. Die Einlagen der atypisch stillen Gesellschafter hätten insgesamt 786.067,28 € betragen.

(3) Im Zuge der Nachschau und Niederschrift vom 3. April 2002 sei zum Geschäftsgegenstand der Firma vom damaligen Geschäftsführer folgendes ausgeführt worden:
Geschäftsgegenstand sei der Betrieb eines Telekommunikationsunternehmens. Vorerst wären nur der Ankauf von Forderungen von der im Konkurs befindlichen THG geplant. Insgesamt seien 872.000,00 € an den Masseverwalter bezahlt worden.

(4) Die bisherigen steuerlichen Bemessungsgrundlagen stellten sich wie folgt dar:

Umsatzsteuer in €:

	2002	2003	2004	2005	2006
Steuerbarer Umsatz	0,00	0,00	222.474,13	0,00	4.592,11
unechte Befreiung			222.474,13		4.592,11
Vorsteuern	2.282,01	2.682,25	820,20	4.389,57	417,30
sonstige Berichtigungen				589,57	
Zahllast/Gutschrift	-2.281,01	-2.682,25	-820,20	-3.800,00	-417,30

Körperschaftsteuer in €:

	2002	2003	2004	2005	2006
Bilanzgewinn, Bilanzverlust		4.414,71	11.000,00	78.289,70	7.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	11.000,00	4.414,71	11.000,00	78.289,70	7.000,00

Verteilung der Ergebnisse auf die 66 atypischen stillen Gesellschafter:

	2002	2003	2004	2005	2006
Gesamt	-1.156.375,01	-7.576,07	-61.924,02	-240.240,33	-160.969,76

Das Gesamtergebnis 2002 bis 2006 beträgt -1.627.085,19 €.

(5) Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 6. März 2008 sei ein Konkursantrag mangels Vermögen abgewiesen worden. Die Gesellschaft gelte daher mangels kostendeckenden Vermögens gemäß [§ 39 FBG](#) als aufgelöst.

(6) Schätzung der Besteuerungsgrundlagen:

Am 24. März 2009 sei dem steuerlichen Vertreter und Herrn FB (Liquidator) mitgeteilt worden, dass eine Prüfung der Bücher gemäß [§ 147 BAO](#) für den Zeitraum 2002 bis 2006 beabsichtigt sei. Im Zuge der Ankündigung habe man auch mitgeteilt, welche Unterlagen im Zuge der BP benötigt würden. Als Prüfungsbeginn sei der 7. April 2009 um 10:00 Uhr genannt worden.

Mit Telefonat vom 2. April 2009 habe der steuerliche Vertreter um eine Verschiebung des Prüfungsbeginnes auf die Kalenderwoche 16 (13.4. bis 17.4.2009) ersucht. Der Prüfungsaufschub sei mit Mail vom 2. April bestätigt worden, mit dem Ersuchen den Prüfungsbeginn zu fixieren.

Da keinerlei Reaktion in der Woche 16 und in den darauf folgenden Wochen erfolgt sei, habe man FB und dem steuerlichen Vertreter am 27. Mai 2009 die Prüfungsaufträge zugesandt. Weiters sei FB für den 4. Juni 2009 um 10:00 Uhr vorgeladen worden.

Am 4. Juni 2009 sei von der Sekretärin des FB telefonisch mitgeteilt worden, dass die Vorladung erst am Tag der Vorladung zugestellt worden sei und es daher unmöglich sei, so kurzfristig den Termin wahrzunehmen.

Daraufhin sei vereinbart worden, dass ein persönliches Vorsprechen nicht unbedingt notwendig sei, wenn binnen 14 Tagen nach Zustellung der Vorladung die gewünschten Unterlagen im postalischen Weg an das Finanzamt gesendet bzw. die angeforderten Buchhaltungsdateien des steuerlichen Vertreters per E-Mail übermittelt würden.

Mit Schreiben vom 15. Juni 2009 habe FB eine weitere Verschiebung des Prüfungsbeginnes auf September 2009 begehrt, da es aus beruflichen Gründen während der Sommermonate unmöglich sei, eine Prüfung zu absolvieren. Dem Ersuchen habe die BP nicht Folge geleistet. Sie habe den Standpunkt vertreten, dass die Vorlage der Unterlagen möglich und zumutbar wäre, da die beabsichtigte BP bereits seit März 2009 bekannt gewesen sei. FB sei aufgefordert worden, binnen 14 Tagen nach Zustellung des Schreibens die Unterlagen und Buchhaltungsdateien an das Finanzamt zu übermitteln. Bei Nichtvorlage gehe man davon aus, dass die Vorlage offenbar verweigert werde und die Besteuerungsgrundlagen gemäß [§ 184 Abs 3 BAO](#) zu schätzen seien.

Das Schreiben sei am 2. Juli 2009 zugestellt worden, die Vorlage der Unterlagen und der Buchhaltung sei aber bis zum heutigen Tage (21. Juli 2009) unterblieben, weshalb die Bemessungsgrundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen seien.

(7) Aus den Um- und Nachbuchungen 2002 sei ersichtlich, dass eine Teilwertabschreibung iHv 1.000.000,00 € aufwandswirksam verbucht worden sei. Diese Teilwertabschreibung (TWA) sei von den im Umlaufvermögen befindlichen Forderungen iHv 8.466.512,22 € vorgenommen worden, sodass bereits eine Wertberichtigung von 4.883.716,95 € in der Eröffnungsbilanz des Jahres 2002 eingestellt gewesen sei. Diese Position sei im Zuge der Um- und Nachbuchungen um die TWA iHv 1.000.000,00 € erhöht worden und sei damit in der Schlussbilanz mit 5.883.716,22 € verzeichnet.

Zudem habe man weitere Teilwertabschreibungen vorgenommen, 2003 Forderungen iHv 482.754,23 € und Einzelwertberichtigung zu Forderungen iHv 141.001,14 €.

Prüferfeststellung:

In der Bilanz 2002 seien die Forderungen (Verrechnungskonten) einzeln verzeichnet. Nach Abfrage der Firmen habe sich ergeben, dass es sich um Firmen handle, die allesamt dem Konzern bzw. der Gruppe des nunmehrigen Liquidators FB – wenn auch teilweise nur mittelbar – zuzurechnen seien. Weiters seien Gesellschafter der Bw. und auch atypische stillen Gesellschafter bei diesen Firmen (von welchen offenbar Verrechnungskonten oder Lieferforderungen der THG übernommen worden seien) beteiligt. Der Geschäftsführer der Bw. sei in den Jahren vor 2002 in diversen Firmen des Konzerns als Angestellter tätig und damit gegenüber FB weisungsgebunden gewesen.

Da es sich bei den Firmen, von denen Verrechnungsforderungen übernommen worden seien, quasi um Schwestergesellschaften gehandelt habe, in deren Bilanzen auch die Gesellschafter Einblick gehabt hätten, sei es verwunderlich, dass nicht einmal binnen eines Jahres die Forderungen um 1.000.000,00 € wertübertragen gewesen seien (und 2003 noch einmal um 623.755,37 €).

Laut der Bilanz der THG zum 31. August 2002 seien Forderungen iHv 7.958.464,58 € verzeichnet gewesen, die im darauf folgenden Wirtschaftsjahr mit einem Verlust von 6.301.568,86 € verkauft worden seien. Im Wirtschaftsjahr 2002/2003 sei ein "Sondererlös" aus dem Forderungsverkauf iHv 1.620.000,00 € ausgewiesen, welcher sich annähernd mit der Teilwertabschreibung der Bw. iHv 1.622.000,00 € decke.

Mangels Vorlage von Unterlagen gehe die Finanzverwaltung davon aus, dass durch die Übernahme der Forderungen der "Schwesterngesellschaften" im Wesentlichen der Zwangsausgleich der THG finanziert werden sollte.

(8) Einkunftsart der atypisch stillen Gesellschafter:

Nach den vorliegenden Bilanzen der Bw. seien in den Jahren 2003 bis 2006 keine steuerpflichtigen Umsätze erzielt worden. Die Tätigkeit der Firma habe sich in den Jahren 2002 und 2003 auf das Verwerten gekaufter Forderungen beschränkt. In den Jahren 2004 bis 2006 seien Einkünfte aus Beteiligungen erzielt worden. Die Ausübung eines Handelsgewerbes sei nach den vorliegenden Bilanzen nicht erkennbar (keine Wareneinkäufe, keine Angestellten, ausgenommen 2002 der Aufwand des Geschäftsführers und im Jahr 2006 rund 3.000,00 € Personalaufwand).

Werde eine atypische stille Gesellschaft nur vermögensverwaltend tätig, sei keine Mitunternehmerschaft denkbar, da § 7 Abs 3 KStG nur die Einkünfte der GmbH als gewerblich qualifiziere, nicht aber Einkünfte der Mitunternehmerschaft. Die Beteiligungen wären daher nicht als atypisch stille, sondern als echte stille zu qualifizieren, sodass die beteiligten Gesellschafter keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen hätten, sondern Einkünfte aus Kapitalvermögen.

(9) Qualifizierung als Einkünfte gemäß § 1 Abs 2 der LVO.

- Die Verluste 2002 und 2003 seien hauptsächlich aus Wertberichtigungen zu Forderungen bzw. Forderungswertabschreibungen entstanden. Einzelne Gesellschafter der Bw. seien an bis zu 24 anderen Gesellschaften des Konzerns von FB beteiligt. Sämtliche atypisch stillen Gesellschaften des Konzerns erzielten Verluste. Zudem habe die THG im Zuge der Bilanzerstellung anlässlich der Konkurseröffnung teilweise schon abgeschriebene bzw. nachgelassene Forderungen im Zuge der Um- und Nachbuchungen rückgängig gemacht, sodass sich die Forderungen insgesamt um 2.101.812,02 € erhöht hätten.

Es sei daher davon auszugehen, dass im Zuge des Forderungskaufes die Absicht bestanden habe, das Kapital der THG einerseits zu stärken und andererseits die Verluste, die durch den überhöhten Kauf entstanden seien, bei der Bw. geltend zu machen.

- Zudem habe man festgestellt, dass Beteiligungen an zwei GmbHs in den Jahren 2004 und 2006 mit 220.000,00 € und 400.000,00 € wertberichtet worden seien, obwohl die Beteiligungen nicht an den einzelnen GmbHs, sondern an den atypisch stillen Beteiligungen gehalten worden seien. Eine TWA käme in diesen Fällen gar nicht in Betracht, weil sich sonst die Verluste doppelt auswirken würden.

- Betrachte man die Gewinnverteilung der einzelnen Jahre, sei auffällig, dass sich bei einer Vielzahl von Gesellschaftern die Verlustzuweisung auf das Jahr 2002 beschränke. Für die nachfolgenden Jahre seien keine Einkünfte mehr erzielt worden, auch ein allfälliger Veräußerungsgewinn werde nicht erzielt.

Ein Großteil des Verlustes werde laut Gewinnverteilung 2004 und 2005 lediglich zwei oder drei Gesellschaftern zugewiesen, während den anderen atypischen stillen Gesellschaftern nur ein Ergebnis von 0,00 € verbleibe. Diese auffällige Verlustverteilung dürfte aus der Bestimmung des Punktes IV des Vertrages über die Errichtung der atypischen stillen Gesellschaft resultieren, wonach etwaige Verluste den hinzutretenden Gesellschaftern zugerechnet würden. Betrachte man die Entstehung der Verluste sowie die äußerst ungewöhnlichen Gewinnverteilungen, so ergebe sich schlussendlich das Bild, dass die Bw. in erster Linie dazu gegründet worden sei, um den Gesellschaftern Verluste zu verschaffen. Insbesondere die tatsächlich durchgeföhrten Verlustverteilungen deuteten darauf hin. Biete eine Publikumsgesellschaft das Bild einer Gesellschaft, die in erster Linie Verluste vermitteln solle, so sei es Sache der Gesellschafter, eine Gewinnermittlungsmöglichkeit der Beteiligung darzutun. Die Rspr zur Liebhaberei sei dabei auch nach Ergehen der LVO anzuwenden. Die Betätigung typischer Verlustabschreibegesellschaften sei als Betätigung nach § 1 Abs 2 LVO anzusehen. Dabei komme auch bei zeitlich nicht begrenzten Beteiligungen der dreijährige Anlaufzeitraum nicht zum Zuge (Verweis auf UFS, vom 6.2.2006, RV/0991-L/04).

Die BP gehe daher von einer Liebhabereivermutung nach § 1 Abs 2 LVO aus.

Die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO werde für die Bw. dahingehend abgeändert, als ausgesprochen werde, dass eine Gewinnfeststellung nach § 188 BAO unterbleibe und die Einkünfte nicht festgestellt würden.

b. Vom Finanzamt wurden die Feststellungen der BP im Besprechungsprogramm vom 21. Juli 2009 übernommen und verarbeitet. Im Bericht und der Bescheidbegründung vom 6. Oktober 2009 wurde folgendes ergänzt (Auszug):

(1) Die Wiederaufnahme betreffend die Jahre 2002 bis 2005 werde auf folgende neue Tatsachen gestützt:

- Trotz mehrfacher schriftlicher Aufforderung seien die Unterlagen für die Jahre 2003 bis 2006 nicht vorgelegt worden. Die Überprüfung der erzielten Verluste sei daher nur schwer möglich gewesen. Es sei neu hervorgekommen, dass der Plan einen Gesamtüberschuss zu erzielen tatsächlich nicht bestanden habe. Vielmehr habe die Gesellschaft in erster Linie nicht steuerbare Vermögensvorteile vermitteln wollen.

-
- Verluste habe man generiert durch Kauf von Risikoforderungen verwandter Firmen (B.1.1), Abschreibungen atypischer stiller Beteiligungen (B.1.2) und ungewöhnliche Verlustzuweisungen (B.1.3).

Zusammengefasst und durch die Nichtvorlage der Buchhaltungsunterlagen verstärkt, ergebe sich, dass die Gesellschaft in erster Linie nicht steuerbare Vermögensvorteile habe vermitteln wollen. Die Wiederaufnahme sei daher zulässig. Ermessensentscheidungen seien nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Es lägen keine Gründe vor, die eine Wiederaufnahme unbillig erscheinen ließen. Weder liege ein Missverhältnis der steuerlichen Gesamtauswirkung gegenüber der steuerlichen Auswirkung vor, die sich aus der Wiederaufnahme ergebe, noch gebe es sonstige besondere Umstände (z.B. Treu und Glauben). Die Gründe der Wiederaufnahme seien auch nicht als geringfügig anzusehen. Die Rechtsrichtigkeit habe Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit.

Es war daher auszusprechen, dass die Gewinnfeststellung unterbleibe und die Einkünfte nicht festgestellt würden.

Die abgabenbehördliche Erledigung ergehe aus verwaltungsökonomischen Gründen als Sammelbescheid ([§ 93 BAO](#)). Es lägen daher mehrere Bescheide vor. Davon sei jeder isoliert der Rechtskraft fähig, sodass auch für jeden Einzelbescheid gesondert eine Berufung eingebracht werden könne (Anlage I Bescheidadressaten).

(2) Die Gesellschaft gelte mangels kostendeckenden Vermögens als aufgelöst. In den einzelnen Jahren seien in Summe nur Verluste erzielt worden. Es liege ein abgeschlossener Zeitraum vor (2002 bis 2008).

2. Mit Schreiben vom 5. November 2009 wurde von der Bw. Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens für 2002 bis 2005 und die Nichtfeststellungsbescheide 2002 bis 2006 eingebraucht (Zusammenfassung und Auszug):

a. Am 27. Mai 2009 sei je ein Bescheid über einen Prüfungsauftrag betreffend die Bw (einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2002 bis 2006) und die dazugehörige GmbH (Umsatzsteuer 2002 bis 2006, Körperschaftsteuer 2002 bis 2006 und Kapitalertragsteuer 2002 bis 2006) ergangen.

Abgesehen davon, dass in beiden Bescheiden unterschiedliche Bezeichnungen und Schreibweisen des Firmennamens verwendet würden, von denen keiner dem im Firmenbuch ersichtlichen korrekten Firmennamen entspreche, seien aufgrund der gemäß [§ 207 Abs 2 BAO](#) eingetretenen Verjährung beide Bescheide von vornehmerein rechtswidrig.

Die Bescheide hätten lediglich den Zeitraum ab 2003 umfassen dürfen.

Da in den Bescheiden explizit darauf verwiesen worden sei, dass ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zugelassen werde, seien in dieser Angelegenheit keine gesonderten Einwände vorgebracht worden. Der Prüfungsauftrag wäre auch bei einvernehmlicher Festsetzung des Prüfungsbeginnes Ende September mit Hinweis auf die Verjährung des Jahres 2002 für diesen Zeitraum weder akzeptiert, noch unterschrieben worden.

- b. In Vorgesprächen habe der prüfende Beamte bereits die Ansicht vorgebracht, bei einem abgeleiteten Bescheid gebe es keine Verjährung. Die rechtliche Würdigung dieser Ansicht erfolge im Prüfungsverfahren. Dass auch für die KÖSt, USt und KESt der Zeitraum 2002 bis 2006 bescheidmäßig festgelegt worden sei, beweise, dass im gegenständlichen Verfahren grundlegende Bestimmungen der BAO missachtet und ignoriert worden seien.
- c. Es sei festzustellen, dass Spruch und Begründung voneinander abweichen und sich widersprechen würden.

Im Spruch heiße es: Das Verfahren betreffe die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte, welche für die Jahre 2002 bis 2005 wieder aufgenommen werden.

In der Begründung heiße es: Trotz mehrfacher schriftlicher Aufforderung seien die Unterlagen 2003 bis 2006 nicht vorgelegt worden.

Die rechtswidrige Wiederaufnahme betreffend 2002 könne aber nicht mit der Nichtvorlage der Belege 2003 bis 2006 begründet werden.

d. Der Vorwurf der Nichtvorlage von Belegen sei nicht gerechtfertigt. Die BP habe ein Ansuchen um Verschiebung des Prüfungstermines auf Ende September abgelehnt. Zu keinem Zeitpunkt sei die Vorlage von Belegen verweigert worden. Es gebe daher keinen objektiven Grund das Ersuchen abzulehnen.

e. Sämtliche Belege 2003 bis 2006 seien vorhanden und würden im Berufungsverfahren vorgelegt.

f. Die Behauptung zu den Wiederaufnahmegründen, es sei neu hervorgekommen, dass kein Plan bestanden habe, einen Gesamtüberschuss zu erzielen und dass sich dieses neu hervorkommen wiederum als abgeleitet herausstelle, sei ein Widerspruch in sich und widersinnig. Der Vorwurf einer zur Vermittlung nicht steuerbarer Vermögensvorteile gegründeten Personengesellschaft sei unrichtig und (nach der Entstehungsgeschichte und dem Ablauf der Ereignisse) nicht haltbar.

g. Von 1989 bis 2001 habe man am Standort W die größte private Telekommunikationsgruppe betrieben. Sie habe aus mehreren Firmen bestanden (darunter die THG und verschiedene

Shops) sowie einer Reihe von Technikzentren. In allen Bereichen habe man die Marktführerschaft gehabt. Sämtliche Firmen habe man durch atypische stille Gesellschaften finanziert.

Ende Januar 2002 sei die THG durch ihren Hauptlieferanten der gleichzeitig Mitbewerber gewesen sei, unter äußerst dubiosen Umständen in den Konkurs getrieben worden. In der Presse sei voreilig der Untergang der gesamten Gruppe angekündigt worden.

Binnen weniger Tage habe sich die Situation geändert, weil bei einer Investorenversammlung die atypischen stillen Gesellschafter eine Erklärung abgegeben hätten. Sie hätten erklärt; Lösungsvorschläge zu erbringen, um einen Beitrag zum Weiterbestehen der Gruppe zu leisten. Bereits am 12. Februar, also 14 Tage nach Konkurseröffnung, seien mit dem Hauptgläubiger die Bedingungen für einen Ausgleich der THG und den Weiterbestand der Firmengruppe ausgehandelt worden.

Das habe zum Beschluss der Gläubigerausschusssitzung geführt. Im Punkt 2 werde festgelegt, wie die als notwendig erachteten 726.000,00 € aufzubringen seien. Es habe dies in der Form zu erfolgen, als die neugegründete Gesellschaft Forderungen der THG iHv 726.000,00 € gegen Abtretung der Forderungen erwerbe. Diesem Beschluss sei Folge geleistet worden. Zehn Investoren hätten die Bw. begründet, weitere 66 Personen hätten sich als atypische stille Gesellschafter beteiligt.

In der Folge habe man von der Sparkasse Kredite iHv 2,7 Millionen Euro erhalten, wodurch der angestrebte Ausgleich der THG bereits im Dezember 2002 habe erreicht werden können. Bei allen anderen Unternehmen der Gruppe habe man Konkurse verhindern können.

Das Erzielen von "nicht steuerbaren Vermögensvorteilen" sei angesichts der Sachlage kein Motiv gewesen. **Um derartiges zu erreichen wäre es notwendig gewesen, Konkursrichter, Masseverwalter und Gläubigerversammlung dazu zu bringen, dementsprechende Beschlüsse zu fassen, welche die Realisierung solcher Absichten überhaupt ermöglichen.** Und dann hätte man eine Bank überreden müssen, einen Betrag von 2,7 Millionen Euro bereitzustellen, mit Aussicht, diese nie wieder zurückzubekommen. Das sei denkunmöglich. Alle involvierten Personen, Institutionen und Firmen, Konkursgericht und Gläubiger, hätten von Anbeginn ernsthaft und engagiert, flexibel und kompromissbereit auf die Rettung der gesamten Firmengruppe hingearbeitet.

Zunächst seien die Bemühungen auch von Erfolg gekrönt gewesen. 2003 sei bereits eine Steigerung der Erträge von mehr als 40% eingetreten und niemand habe mehr das erfolgreiche Weiterbestehen der Firmengruppe bezweifelt. Damit untrennbar verbunden sei

der wirtschaftliche Erfolg der Bw. und die vereinbarte Rückzahlung der Kredite gewesen, woraus sich wirtschaftlich zwingend ein Gesamtüberschuss ergebe.

Ein Ereignis habe alles zunichte gemacht. 2004 sei durch einen vom VwGH letztlich als rechtswidrig erkannten Bescheid des Finanzamtes (VwGH vom 21.9.2006, [2006/15/0072](#)) die PSH AG in den Konkurs getrieben worden. Damit sei der wichtigste verbliebene Bereich der Unternehmensgruppe vernichtet worden. Das Finanzamt habe das bedauert, aber man habe sich entschlossen, die Rechtsfrage auszujudizieren. Dass dabei ein lebensfähiges 250.000.000,00 € - Unternehmen zugrundegegangen sei, habe man in Kauf genommen.

Durch den Totalausfall der PSH AG sei nicht nur die Masse der Standorte und die Mehrzahl der Mitarbeiter mit ihrem jahrzehntelang aufgebauten Know-How verloren gewesen, auch das Vertrauen der Lieferanten und Banken sei ebenso zerbrochen, wie das der Mitarbeiter. Dies sei ein Verlust gewesen, den das Unternehmen nicht mehr habe verkraften können und der letztlich in der Insolvenz gemündet sei.

Nach diesen einzig von der Finanz verursachten Ereignissen ziehe nunmehr dieselbe Behörde den Schluss, die von Anfang an auf Gerichtsbeschlüssen beruhende Rolle der Bw. sei wegen möglicher Steuervorteile für Investoren getätigten worden.

Diese Ereignisse seien durchaus geeignet, um gewisse Zweifel an der Objektivität und Unbefangenheit der handelnden Organe aufkommen zu lassen, zumal gerade im gegenständlichen Fall der verantwortliche Beamte schon einmal in ein Verfahren verwickelt gewesen sei, das seitens des UFS zu erstaunlichen Erkenntnissen geführt habe. Einem atypisch stillen Gesellschafter sei persönliche Liebhaberei bei Beteiligungen unterstellt worden, die selbst als Einkunftsquelle anerkannt und endgültig veranlagt gewesen seien. Begründet habe man dies mit allem möglichen, wobei der UFS nicht nur zugunsten des stillen Gesellschafters entschieden, sondern auch wichtige Feststellungen zur Arbeitsweise des Prüfers getroffen habe: Es sei festzustellen, dass es nicht Aufgabe des UFS sein könne, aus mehreren vom Finanzamt angebotenen Begründungen diejenige herauszusuchen, die am erfolgreichsten zu sein scheine und was die Frage der Liebhaberei anlange, seien Ermittlungen der wesentlichen Sachverhalte durch das Finanzamt nicht erkennbar.

Auch im gegenständlichen Verfahren werde aufgrund des Ersuchens um Verlegung eines Prüfungsbeginnes, in einem mangelhaft ausgeführten bzw. widersprüchlichen und teilweise rechtswidrigen Bescheid alles Mögliche abgeleitet, man stelle Behauptungen auf und entstelle Tatsachen, sodass sie weder der Realität noch der Aktenlage entsprechen würden. Die teilweise angeführten Abläufe könnten nicht einmal ansatzweise nachvollzogen werden, weder inhaltlich noch zahlenmäßig.

In einem objektiv geführten Prüfungsverfahren würden sämtliche Unterlagen 2003 bis 2006 vorgelegt und die getroffenen Feststellungen widerlegt.

FB als Liquidator.

3. Mit Mängelbehebungsauftrag vom 21. Dezember 2009 wurde seitens des Finanzamtes im Berufungsverfahren erster Instanz auf die Mängel der Berufung gegen die Feststellungsbescheide verwiesen und deren Behebung bis 22. Januar 2010 urgier:

- In welchen Punkten würden die Bescheide angefochten?
- Welche Änderungen würden beantragt?
- Begründung der Berufung?

Bei Versäumung der Frist gelte das Anbringen als zurückgenommen.

Am 28. Januar 2010 wurden der Sachbearbeiterin des Finanzamtes von FB verschiedene Dokumente übergeben (unter anderem Erklärung der Investoren, Protokoll der Gläubigerausschuss-Sitzung vom 12. Februar 2002, Angebot Forderungskauf vom 2. Oktober 2002).

4. Mit Schreiben vom 3. Februar 2010 wurde der Mängelbehebungsauftrag beantwortet:

Gemäß Mängelbehebungsauftrag – zugestellt am 27. Januar 2010 – erlaube sich die Bw. folgendes zu antworten: Sämtliche Feststellungsbescheide 2003 bis 2006 würden dem Grunde und dem Inhalt nach zur Gänze angefochten. Es werde für alle angeführten Jahre die erklärungsgemäße Veranlagung beantragt.

Begründung: Die Tätigkeit der Bw. als Sanierungsfirma sei vom Geschäftsgegenstand her nicht als Liebhabereibetrieb geeignet bzw. könne kein begründeter Verdacht erschlossen werden.

Die Firma habe man aufgrund von Gläubigerbeschlüssen in einem Konkursverfahren gegründet. Die Rolle der Bank als außenstehende Partei mit zur Verfügung gestellten Krediten, die ein Vielfaches der Beteiligungssumme der Investoren ausgemacht habe, verunmögliche geradezu den Verdacht der BP, die Firmengründung sei vom Motiv der Erlangung von steuerlichen Vorteilen geleitet gewesen. Der spätere (ab 2004 eingetretene) wirtschaftliche Zerfall der Gruppe, sei von diversen äußeren Umständen bestimmt gewesen und habe die angestrebte Sanierung verunmöglich.

5. Mit Schreiben vom 4. März 2010 erging ein weiterer Mängelbehebungsauftrag an die Bw.: Die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide für 2003 bis 2006 weise Mängel auf.

- In welchen Punkten würden die Bescheide angefochten?

- Welche Änderungen würden beantragt

- Begründung der Berufung?

Diese Mängel seien bis zum 23. März 2003 zu beheben. Bei Versäumung der Frist gelte das Anbringen als zurückgenommen.

6. Mit Schreiben vom 22. März 2010 beantwortete die Bw. den Mängelbehebungsauftrag:

Die in der Berufung vom 5. November 2009 angefochtenen Wiederaufnahmebescheide 2003 bis 2005 fechte man in allen Punkten an. Es werde beantragt, die ursprünglichen Bescheide, die erklärungsgemäß veranlagt worden seien, wieder in Kraft zu setzen und keine Veränderungen vorzunehmen.

Die Berufung gründe sich darauf, dass

- die Tätigkeit der Bw. sich von vorneherein nicht als Betätigung im Sinne der Liebhaberei eigne, die agierende Betätigung als solche nach § 1 Abs 1 LVO angesehen werden müsse und
- sämtliche subjektiven und objektiven Tatbestände und Beweise für eine nachhaltige und erfolgversprechende Sanierungsabsicht vorlägen (Einbeziehung unabhängige Bank, Gerichtsbeschlüsse, Ablauf des Konkursverfahrens THG).

Es sei unrichtig, dass ein Plan – einen Gesamtüberschuss zu erzielen – nicht gegeben gewesen sei. Der im Konkursverfahren der THG gerichtlich genehmigte und für den erfolgreichen Abschluss eines Ausgleiches entscheidende Sanierungsplan sei unabdingbar mit einem zu erzielenden Gesamtüberschuss verbunden. Die von dritter Seite zur Verfügung gestellte Kreditsumme von 2,7 Millionen € sei nur deshalb von der finanzierten Bank gewährt worden, weil der Masseverwalter und die Investoren einen glaubhaften und schlüssigen Zahlungsplan vorgelegt hätten.

Die Behauptung, es seien nachträglich neue Tatsachen hervorgekommen, sei unrichtig. Die neuen Erkenntnisse entstammten ausschließlich aus Informationen, die schon zu Beginn im Veranlagungsakt vorhanden gewesen seien.

Da im gegenständlichen Fall das Unternehmen für das Geschäftsjahr 2002 im Dezember 2003 endgültig veranlagt worden sei und zwar bezüglich der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer und auch mit dem abgeleiteten Bescheid für die Mitgesellschaft, sei diese Entscheidung von der Finanzbehörde bereits getroffen worden und durch das Fehlen einer Unterbrechungshandlung zum Zeitpunkt des Prüfungsbeginnes 2009 endgültig verjährt. 2003

bis 2005 seien keinerlei Handlungen gesetzt worden, die von der ursprünglich geplanten und durchgeführten Tätigkeit abgewichen seien. Folglich sei dieselbe Betrachtung anzuwenden, die sich aus der endgültigen Veranlagung 2002 ergebe.

7. Im Berufungsverfahren wurden vom Finanzamt folgende weitere Aktivitäten gesetzt:

a. Zunächst versuchte die zuständige Sachbearbeiterin des Finanzamtes ergänzende Auskünfte vom Liquidator der Bw. (FB) zu erhalten.

Mit Schreiben vom 22. Juni 2010 wurde die Bw. ersucht, Ergänzungen bis zum 13. Juli 2010 beizubringen:

- Es werde ersucht, für die Jahre 2007 und 2008 Saldenlisten per 31. Dezember 2007 und 6. März 2008 (Konkursabweisung mangels Vermögen am 6. März 2008 der Geschäftsherrin) vorzulegen (einschließlich der Aufstellung über die negativen Kapitalkonten für beide Jahre).

- Erläuterung verschiedener Aufwandspositionen: Jahr 2002 EWB zu Forderungen 1.000.000,00 €; Jahr 2003 Abschreibungen Forderungen 482.754,23 € und EWB Forderungen 141.001,14 €; Jahr 2004 EWB zu Beteiligungen 220.000,00 €; Jahr 2005 Haftungsaufwand 123.712,21 €; Jahr 2006 Abschreibungen auf Beteiligungen 448.423,38 €.

- Verlustverteilung 2002 bis 2006: Es werde ersucht, die Verlustverteilung auf die einzelnen atypisch stillen Gesellschafter für die Jahre 2002 bis 2006 näher zu erläutern. Während im Jahr 2002 und 2006 alle Gesellschafter am Ergebnis teilgenommen hätten, sei in den Jahren 2003 bis 2005 der Verlust nur wenigen Gesellschaftern zugeteilt worden. Es werde ersucht darzulegen, warum trotz grundsätzlich gleichlautender Verträge für alle atypisch stillen Gesellschafter eine abweichende Verlustaufteilung erfolgt sei. Sollten Vertragsänderungen bzw. Ergänzungen dafür der Grund sein, werde ersucht, auch diese vorzulegen.

Am 25. Juni 2010 erfolgte ein Zustellversuch, am 26. Juni 2010 wurde der Vorhalt hinterlegt.

b. In einem Telefonat vom 14. Juli 2010 (Aktenvermerk) **gab der Liquidator FB bekannt, dass er es nicht einsehe, warum er Fragen/Ausführungen zu einem verjährten Jahr treffen solle.** Seitens der Sachbearbeiterin wurde wiederholt, dass ein Feststellungsbescheid nicht verjähren könne. Es wurde ersucht, den Vorhalt schriftlich zu beantworten. Da im Zuge der BP keine Belege an den Prüfer gegeben worden seien, müsse nunmehr das gesamte Verfahren hinsichtlich des Sachverhalts im Zuge des Rechtsmittels nachgeholt werden, sodass es unerlässlich sei, den Vorhalt zu beantworten.

FB sagt zu, die Vorhaltsbeantwortung im Zuge eines E-Mails bis Montag den 19. Juli 2010 zu übermitteln.

Zudem gibt FB an, dass er alle noch existierenden Firmensitze aus dem Finanzamtsbereich wegverlegen wolle, da er sich vom Finanzamt bereits jahrelang verfolgt fühle.

- c. Am 9. August 2010 scheiterten Versuche, FB am Festnetz und am Handy zu erreichen.
- d. Am 9. August 2010 wird seitens der Finanzamtsleitung infolge der Nichterteilung von Auskünften durch FB das ok für eine Einvernahme von Beteiligten gegeben. Am 19. August erfolgt ein Telefonat mit Mag. Ö., dass die Vorhaltsbeantwortung immer noch ausständig ist. In der Folge werden diverse Beteiligte (24.8.2010 schriftliche Stellungnahme Z; 7.9.2010 Einvernahme S; 10.9.2010 Einvernahme T; 13.9.2010 Einvernahme H) befragt.

- e. Aktenvermerk vom 14. September 2010:

FB gibt in einem Telefonat an, dass er einen Anruf vom Beteiligten T bekommen habe. **FB merkt an, dass eine Zeugeneinvernahme unzulässig sei, da man nicht im Strafverfahren sei.** Des weiteren wäre die **Frage an T unzulässig gewesen, warum er für 2003 bis 2005 keine weiteren Verluste erhalten habe.** FB gibt an, dass er dann, wenn der Verlust z.B. von einem Gesellschafter übernommen werde, **die anderen Gesellschafter weder informieren noch andere vertragliche Vereinbarungen treffen müsse.** Außerdem habe er eine Vielzahl von Fakten geliefert, sodass eine Einvernahme seiner Beteiligten absolut unzulässig sei.

FB wurde daraufhin mitgeteilt, dass er bis dato zwei Vorhalte nicht beantwortet habe.

FB gab an, dass er die Vorhalte sicher im E-Mail-Weg beantwortet habe. Die Sachbearbeiterin teilte dazu mit, dass sie sogar am 19. August 2010 in seinem Büro erneut um Beantwortung der Vorhalte ersucht habe.

Es wurde vereinbart, dass umgehend die Beantwortung der Vorhalte im Faxwege erfolge. Die Printfiles würden sofort im E-Mail-Weg übermittelt.

Am selben Tag wurde ein Fax von FB mit der Bilanz 2007 übermittelt, aber keine Vorhaltsbeantwortung.

- f. Am 20. September 2010 scheiterte der Versuch FB telefonisch zu erreichen.

- g. Am 22. September 2010 wurde telefonisch eine Mitarbeiterin von FB erreicht, diese gab an, dass FB zurückrufen werde.

- h. Am 23. September 2010 erfolgte ein Anruf von Mag. Ö.:

Es wird ihm mitgeteilt, dass die Vorhalte nach wie vor nicht beantwortet seien. Lediglich eine Bilanz für 2007 sei übernommen worden. Mag. Ö. teilt mit, **dass sich FB ohnehin melden**

wolle, wenn das Finanzamt mit den „Verhören“ (gemeint die Zeugeneinvernahmen der Beteiligten) fertig wäre. Wann sich FB melde, konnte Mag. Ö. nicht sagen.

i. Am 23. September 2010 meldete sich FB telefonisch (um 12.08 Uhr). Es wurde ihm mitgeteilt, dass noch immer keine Vorhaltsbeantwortung erfolgt sei. FB ersuchte daraufhin, die Vorhalte nochmals per E-Mail zuzusenden. Spätestens in einer halben Stunde wolle er ebenfalls die Vorhaltsbeantwortung übersenden.

Am 23. September 2010 erfolgte die Einvernahme Sch.

Der Vorhalt wurde am 23. September 2010 neuerlich an FB versandt.

j. Am 24. September 2010 wurde der Vorhalt von FB – allerdings unvollkommen und nur in Teilen – beantwortet:

Sehr geehrte Sachbearbeiterin.

Obwohl ich nicht verstehe, dass meine Antwort aus dem Pitztal nicht angekommen ist, hier nochmals meine Replik:

- Erstens möchte ich eingangs darauf hinweisen, dass ich 2002 weder Geschäftsführer noch Gesellschafter der Bw. war. Dies war eine Grundbedingung des Hauptgläubigers, ohne deren Einhaltung eine Zustimmung zu einem Zwangsausgleich der THG a priori verweigert worden wäre. Der Konkursrichter und der Masseverwalter können dies bestätigen. Ich war von der Firmenleitung dezidiert ausgeschlossen. Daher kann ich ihnen die Frage nach der eingestellten Wertberichtigung 2002 nur aus dem Gedächtnis als Vorstand der PSH AG erläutern.

Kurz vor Abschluss des Konkursverfahrens der THG wurde ich zum Masseverwalter zitiert und musste dort auf sämtliche zum Teil bereits anerkannte Forderungen diverser Shops und natürlich auch der PSH AG verzichten. Die Niederschrift befindet sich meiner Erinnerung nach bereits im Berufungsakt. Es handelte sich dabei um die Provisionen aus den Monaten November und Dezember 2001, die von den Netzbetreibern einbehalten und mit Forderungen gegenüber der THG gegengerechnet wurden.

Damit war die PSH AG um einen Großteil des Jahresumsatzes und Ertrages 2001 gebracht, weil im November und Dezember rund ein Drittel des Jahresumsatzes gemacht werden und zusätzlich die Jahresbonifikationsstufen erreicht werden. Diese Bonifikationen machten rund 5% des Umsatzes und rund 40% des Jahresertrages aus (man nannte sie auch Zielerreichungsprämien). Angesichts der Tatsache, dass alle Waren teuer eingekauft und um Null im Weihnachtsgeschäft verteilt wurden und die Handelsspanne äußerst knapp war, war der praktische Totalverlust aus dem Weihnachtsgeschäft unmöglich zu verkraften.

Eine Sanierung wäre durch den erzwungenen Verzicht von Anbeginn unmöglich geworden und auf diesen Umstand habe ich auch hingewiesen. Deshalb wurde mir zugesichert, dass die von Seiten der Bw. zu erwerbenden Forderungen gegenüber der PSH AG entsprechend vermindert würden. Dies fand offensichtlich in der Wertberichtigung ihren Niederschlag.

Die Beantwortung dieser Frage erfolgte trotz meiner Überzeugung, dass 2002 nicht mehr geprüft werden durfte (Begründung Verjährung).

Die weiteren Abschreibungen (WB) ergeben sich aus den laufenden Konkursen diverser Unternehmen. Die Übermittlung der Einzelkonten und deren Erläuterung erfolgt durch Mag. Ö.

- Jene Anleger, die 2004 und 2005 bereit waren Verluste zu übernehmen, haben sie ja schon vernommen. Brauchen sie noch Ergänzungen durch mich? 2003 wurden keine Verluste verteilt, da ein ausgeglichenes Ergebnis erreicht wurde.

k. Am 27. September 2010 wurde FB nochmals mit Vorhalt daran erinnert, den vorangehenden Vorhalt vollständig zu beantworten:

Sehr geehrter Herr FB.

Selbstverständlich benötige ich hinsichtlich der alinearen Verlustzuweisungen noch ihre Stellungnahme und allfällige dazugehörige Verträge (lediglich H hat bis dato den Vertrag über die Verlustübernahme vorgelegt). Deswegen wird angemerkt, dass entgegen ihrer Annahme nicht alle Beteiligten mit alinearer Verlustzuweisung einvernommen wurden. Es wird ersucht, nunmehr innerhalb von zwei Wochen die Vorhalte zu beantworten bzw. die angeforderten Unterlagen vorzulegen.

l. Am 27. September 2010 wurde von Mag. Ö. ein Mail an das Finanzamt betreffend EWB 2003 und 2004 versandt:

2003: Im Rahmen einer BP bei der PSH AG (abgeschlossen am 13.11.2003) sei vereinbart worden, dass die von der THG durch die Bw. erworbenen Forderungen gegenüber der PSH AG (umsatzsteuer/vorsteuerwirksam) ausgebucht und bei allen Firmen per nächster Umsatzsteuervoranmeldung korrigiert würden. Dies sei vereinbarungsgemäß durchgeführt worden. Die Forderung der Bw. gegenüber der PSH AG, die nur aus Zahlungen bestanden habe und daher keine Umsatzsteuer und Vorsteuer beinhaltete, sei in der Bilanz ohne Umsatzsteuer ausgebucht worden, jedoch um 44.119,50 € reduziert (Konten 3605, 7830, und 3618).

2004: Die Einzelwertberichtigung habe die Firma PTL betroffen (Kto 7865 Beilage).

Die restlichen Antworten erhalte das Finanzamt morgen.

m. Am 28. September 2010 versandte FB folgende Nachricht per Mail an das Finanzamt (Auszug):

Sehr geehrte Sachbearbeiterin.

Eigentlich wollte ich sie jetzt anrufen, ich unterlasse das aber besser, weil ich mich gerade fürchterlich aufgeregt habe. Beteiligter Sch hat mir soeben erzählt, dass er von ihnen oder der Prüferin über sein privates Darlehen an Frau Ö. befragt wurde. Was hat das mit den Prüfungen zu tun? Gibt es für die Linzer Finanz irgendwelche Grenzen? In welchem Staat leben wir eigentlich?

Laut Auskunft meiner Anwälte sind sie rechtlich gedeckt, weil das Grundbuch eine öffentliche Sache ist. Aber finden sie es persönlich in Ordnung, wenn eine Institution, die nachweislich mit einer Reihe von rechtswidrigen Entscheidungen maßgeblich zum Untergang einer erfolgreichen Unternehmensgruppe beigetragen hat, solche Methoden anwendet?

Sie haben nicht eine Gruppe von Verbrechern vor sich, sondern Universitätsprofessoren, Ärzte, Architekten, leitende Angestellte und Unternehmer, die über 25 Jahre eine Firmengruppe mit über einer Milliarde S Jahresumsatz und 125 Beschäftigten aufgebaut und finanziert haben. Wenn diese sich in der Stunde der Krise nicht verlaufen wie eine Horde von Hühnern, sondern dem Unternehmen die Treue halten und gegen alle Widerstände noch Kapital nachschießen, dann ist dies bemerkenswert und nicht verdächtig. Sie tun ja nur ihre Pflicht.

Noch eine Bemerkung zu ihrer Eile wegen der Anfragebeantwortung. **Welchen Sinn ergibt das? Auf beantwortete Fragen kommt ohnehin nur ein neuer Fragebogen. Die wesentlichen Aspekte der Liebhaberei, Verjährung etc., werden voraussichtlich in der ersten Instanz ohnehin nicht gelöst.** Fragen sie ihre Auftraggeber, was sie vorhaben und ersparen sie uns beiden unnötige Arbeit.

n. Am 1. Oktober 2010 erfolgte eine weitere Mail durch FB an das Finanzamt:

Die Abschreibungen 2006 betrafen die ETO wegen Konkurs (48.423,00 €) und die PSBS ebenfalls wegen Konkurs (400.000,00 €). 2005 betraf den PSTF, welcher heute zwar ebenfalls in Liquidation ist, jedoch damals noch einmal vor einem solchen bewahrt wurde.

8. Am 15. November 2010 wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Feststellungsbescheide 2002 bis 2005 und die Feststellungsbescheide 2002 bis 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

a. Am 24. November 2010 erfolgte nochmals ein Telefonat zwischen der Finanzverwaltung und FB (Auszug):

FB lässt fragen, wie lange es nun dauern würde, dass die Rechtsmittel entschieden werden. Es wurde die Auskunft gegeben, dass seitens des Finanzamtes kein Einfluss auf den UFS hinsichtlich der Bearbeitungszeit besteht. Des weiteren wurde FB darauf aufmerksam gemacht, dass wesentliche Ergänzungen zum Sachverhalt (aufgrund der Nichtbeantwortung von Vorhalten, Nichtvorlage von Printfiles) bei beiden Rechtsmitteln fehlten. Seitens des UFS werde daher wahrscheinlich nochmals gesondert ein Ermittlungsauftrag an das Finanzamt ergehen, um weitere Punkte klären zu können oder nochmals ein Vorhalteverfahren geführt werden. Abschließend redet FB nochmals davon, dass das Finanzamt ihn verfolgen und unzulässige Rechtsansichten vertreten würde. Er und seine Anleger könnten ja schließlich nichts dafür, dass Millionen Euro an Griechenland, Irland und Portugal gehen würden.

b. Vom Finanzamt wurde folgende Stellungnahme anlässlich der Vorlage der Berufung vorgelegt (Auszug):

(1) Die Bw. sei eine GmbH & atypisch stille (68 Beteiligte im Jahr 2006). Am 6. März 2008 sei der Konkurs über das Vermögen der GmbH mangels Masse abgewiesen worden. Die Gesellschaft sei mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG aufgelöst. Die stille Gesellschaft habe von 2002 bis 2008 bestanden. Im Zeitpunkt der Bescheiderstellung sei die stille Gesellschaft nicht mehr existent gewesen, sodass der Betriebsprüfer die Gesellschafter namentlich im Bescheid angeführt habe. Seitens der BP sei ein Wiederaufnahmebescheid für 2002 bis 2005 und ein Nichtfeststellungsbescheid für 2002 bis 2006 erlassen worden. Mangels eines gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten seien die Bescheide 2002 bis 2006 (einschließlich BP-Bericht) jedem Gesellschafter zugestellt worden.

(2) Bereits am 24. März 2009 sei dem steuerlichen Vertreter und FB mitgeteilt worden, dass eine BP beabsichtigt sei. Bis zum 7. September 2009 habe der Prüfer versucht, die einschlägigen Unterlagen zu erhalten (Belege, Buchhaltung). Auch das Schlussbesprechungsprotokoll sei unter dem Vermerk „nicht behoben“ retourniert worden. Die BP habe daher ohne Mitwirkung von FB die Wiederaufnahme verfügt und Liebhaberei für 2002 bis 2006 festgestellt.

(3) Die Bemessungsverjährung gelte nicht für die Erlassung von gemäß § 188 BAO ergehenden Feststellungsbescheiden (VwGH 11.11.2008, [2006/13/0187](#)). Das gelte auch für Abänderung und Aufhebung solcher Bescheide. Liege diese Abänderung oder Aufhebung im Ermessen (z.B. bei der Wiederaufnahme von Amts wegen), so werde die betreffende

Maßnahme im Allgemeinen dann aus Ermessensüberlegungen unterbleiben müssen, wenn die Bemessungsverjährung der Anpassung aller abgeleiteten Abgabenbescheide entgegenstehe.

Der vom Prüfer erlassene Feststellungsbescheid 2002 unterliege daher keiner Verjährung. Im Rechtsmittelverfahren sei zudem auch festgestellt worden, dass bei einzelnen Beteiligten keine Verjährung im ESt-Verfahren 2002 eingetreten sei. Die Wiederaufnahme sei daher auch aus Ermessensüberlegungen für das Jahr 2002 zulässig gewesen.

Die Nichtvorlage der Belege/Buchhaltung 2002 sei damit ebenfalls zu Unrecht erfolgt.

(4) Zulässigkeit der Wiederaufnahme 2003 bis 2005:

Geltend gemacht wurde das Nichthervorkommen neuer Tatsachen und ein Begründungsmangel. Verwiesen werde auf die ausführliche Begründung der Feststellungsbescheide, wonach umfangreiche Erhebungen hinsichtlich der Gesamtgewinnerzielungsabsicht, dem Kauf von Rückforderungen durch „verwandte Firmen“, unzulässige Abschreibungen sowie ungewöhnliche Verlustzuweisungen als Wiederaufnahmegründe angeführt worden seien. Der angemerkt Begründungsmangel resultiere aus einem bloßen Schreibfehler; aus der Begründung selbst sei ersichtlich, dass die Begründung für die Jahre 2002 bis 2005 gelte.

(5) Vorliegen von Liebhaberei:

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens seien Vorhalte nicht beantwortet worden (Vorhalt zu den ungewöhnlichen Verlustzuweisungen und Zulässigkeit der Abschreibungen), FB habe schließlich die Zusammenarbeit komplett verweigert.

Aus diesem Grunde habe man im Rechtsmittelverfahren einerseits eine Vielzahl von atypisch stillen Gesellschaftern einvernommen und andererseits Konkursakten der nahestehenden Gesellschaften eingesehen. Dabei habe man folgendes feststellen können

- Gewinnerzielungsabsicht: Die Bw. sei im Jahr 2002 gegründet worden, um die Liquidität für den Zwangsausgleich der THG sicherzustellen. Zu diesem Zweck seien Forderungen der THG iHv 6.503.716,95 € an den Geschäftsherrn der geprüften atypischen stillen Gesellschaft (der Bw) um 1.600.000,00 € netto verkauft worden. Im Zuge des Zwangsausgleiches vom 22. Dezember 2002 seien diese gekauften Forderungen als „überwiegend uneinbringlich“ bezeichnet worden. Dies komme dadurch zum Ausdruck, dass bereits per 31. Dezember 2002 eine Wertberichtigung beim geprüften Unternehmen mit 1.000.000,00 € durchgeführt worden sei. Insgesamt sei 2002 beim geprüften Unternehmen ein Verlust von 1.156.375,01 € auf 66 atypisch stille Gesellschafter verteilt worden.

Durch die Wertberichtigung im Anschaffungsjahr der Forderungen sei ein exorbitanter Verlust entstanden. Ein weiterer Geschäftsgegenstand des geprüften Unternehmens sei nicht erkennbar. Von 2002 bis 2006 seien keinerlei Umsatzerlöse aus einem Geschäftsbetrieb erzielt worden.

Gemäß der Einvernahme vom Beteiligten T habe bei der Bw. keine Ertragsvorschau (Rentabilitätsrechnung) existiert. Nach Ansicht des Finanzamtes sei dieser Umstand im Zusammenhang mit den übrigen Auffälligkeiten ein Indiz dafür, dass die Gewinnerzielungsabsicht bei dieser Firma nicht gegeben gewesen sei.

Aufgrund der Konstellation – Umsätze 0,00/kein sonstiger Geschäftsbetrieb/Höhe des Verlustes – sei mit einem Gesamtgewinn vor Beendigung der atypisch stillen Gesellschaft nicht zu rechnen gewesen. Die Gesellschaft erweise sich damit als eine solche, die primär darauf ausgerichtet gewesen sei, den beteiligten atypischen stillen Gesellschaftern Verlustzuweisungen zu verschaffen. (s auch die nahestehenden Gesellschaften, die bereits unter UFS RV/0991-L/04 und RV/0990-L/04 als Liebhaberei qualifiziert worden seien).

- Ungewöhnliche Verlustzuweisungen:

Während im Jahr 2002 noch der Verlust im Verhältnis zur geleisteten Einlage verteilt worden sei, habe man 2003 bis 2005 den Verlust nur wenigen Gesellschaftern zugerechnet. Erst 2006 sei der Verlust wieder im Verhältnis der Einlage verteilt worden. Da FB zu diesem Thema keine Auskunft gegeben habe, seien verschiedene atypische Gesellschafter dazu einvernommen worden.

Die Einvernahmen hätten (soweit die Beteiligten Auskunft geben konnten oder wollten) ergeben, dass die ungewöhnlichen Verlustzuweisungen auf rückwirkenden Vereinbarungen beruhten (z.B. Einvernahme Beteiligter H). Alle anderen Gesellschafter, denen 2003 bis 2005 keine Verluste zugewiesen worden seien, hätten geglaubt, dass die Gesellschaft ausgeglichen bilanziert habe, weswegen kein Verlust verteilt worden sei (Einvernahme Beteiligter T).

Die ungewöhnlichen Verlustzuweisungen deuteten in die Richtung, dass die Gesellschaft einzig und allein die Verlustgenerierung an atypisch stille Gesellschafter zum Gegenstand gehabt habe. Die Verlustzuweisungen seien daher vertragswidrig durchgeführt worden.

Es werde beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

c. Mit Schreiben an das Finanzamt vom 28. Januar 2010 hat FB seine Anmerkung als Zustellbevollmächtigter der Firma PSM für die gegenständlichen Berufungsgegenstände beantragt.

9. Folgende Unterlagen und Aussagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

a. Gemeinsame Erklärung der Investoren (THG) vom Februar 2002:

Wir, die Unterzeichnenden, haben heute in einer gemeinsamen Versammlung die Lage der gesamten Firmengruppe erörtert. Wir sind dabei zur Meinung gelangt, dass wir in dieser kritischen Situation fest zu unserem Unternehmen stehen. Die wirtschaftlichen Schwierigkeiten können bei gutem Willen aller gemeistert und einer bislang sehr erfolgreichen Unternehmensgruppe das Weiterbestehen gesichert werden. Im Zuge der Verhandlungen werden auch wir Lösungsvorschläge erbringen, wie wir als Investoren in dieser Lage unseren Beitrag leisten können.

b. Protokoll der Gläubigerausschusssitzung (THG) vom 12. Februar 2002 (Auszug):

Auf Basis der Einladung vom 11. Februar 2002 wird von den Anwesenden die Situation hinreichend erörtert. Im Ergebnis sind sich alle klar, **dass der Weg der Wiederaufnahme des Betriebes in welcher Form auch immer die einzige Chance ist, kurzfristig den Betrag von 726.000,00 € zu lukrieren.**

Schlussendlich wird durch den Gläubigerausschuss nachstehender Beschluss einstimmig gefasst:

- Es ist eine GesmbH zu gründen, mit dem Masseverwalter im Konkurs der Firma THG als alleinigen Gesellschafter, welcher den Betrieb auf Basis der Fortführungsprognose fortführt.
- **FB ist aufzufordern, ca. 20% der Außenstände der PSH AG und der ETVG, das entspricht einem Betrag von 726.728,00 € zuzüglich Umsatzsteuer anfechtungsfrei in die Konkursmasse einzuzahlen. Es hat dies in der Form zu erfolgen, als die neugegründete "SanierungsgmbH der Investoren" (Bw.) Forderungen in diesem Umfang (nämlich der THG gegen über der PSH AG bzw. der ETVG) gegen Abtretung der Forderungen erwirbt (726.000,00 €).**
- FB hat ein unwiderrufliches Verkaufsanbot hinsichtlich seiner Gesellschaftsanteile in Notariatsform zu erbringen...
- FB öffnet zur Gänze seine Finanz durch Vorlage eines nachvollziehbaren Status....
- **Sofern nicht tatsächlich der Betrag von 726.728,00 € zuzüglich Umsatzsteuer von FB aufgebracht wird, kann eine Fortführung des Betriebes in keiner Weise erfolgen und ist sodann nach neuerlicher Auffassung des Gläubigerausschusses mittels Verwertung vorzugehen.**

c. Angebot vom 2. Oktober 2002 (Auszug):

Die PSM (Bw.) ... unterbreitet dem Masseverwalter ... nachstehendes Angebot:

Die PSM (Bw.) erwirbt durch Überweisung eines Betrages von 1.600.000,00 € zuzüglich 20% USt an den Masseverwalter diejenigen Forderungen des Masseverwalters im Konkurs der Firma THG, die gegenüber den Unternehmungen laut beiliegender Liste im Gesamtumfang von 6.503.719,95 € bestehen.

Mit der Überweisung des Betrages von 1.600.000,00 € sind damit alle Ansprüche der Konkursmasse der THG gegenüber den dort angeführten Unternehmungen erledigt und bereinigt. Die Überweisung des Gesamtbetrages von 1.920.000,00 € hat bis 18. Oktober 2002 stattzufinden, oder es hat dieser Betrag durch Hinterlegung einer Bankgarantie besichert zu werden.

Die Wirksamkeit dieser Vereinbarung ist abhängig

- von der Zustimmung des Gläubigerausschusses im Konkurs der Firma THG
- der konkursbehördlichen Bewilligung durch das LG und
- vom Umstand, dass ein 20%iger Zwangsausgleich angenommen und bestätigt wird.

d. (1) Umlaufbeschluss des Gläubigerausschusses im Konkurs der THG vom 14. Oktober 2002 (Auszug):

Der Masserverwalter wird ermächtigt, das Angebot der PSM (Bw.) ... anzunehmen mit folgenden zusätzlichen Ergänzungen, die vertraglich zu fixieren sind:

Die PSM (Bw.) hat die Erklärung abzugeben, **in Kenntnis der fragwürdigen Einbringbarkeit der vom Angebot umfassten Forderungen zu sein und eingedenk dieser Kenntnis, auf jedweden Gewährleistungs- und Schadenersatzanspruch gegenüber der Konkursmasse der THG zu verzichten.**

Jedenfalls hat die Wirksamkeit der Annahme des Angebots davon abhängig zu sein, dass die Bankgarantie über den Gesamtbetrag von 1.600.000,00 € am 18. Oktober 2002 beim Masseverwalter einlangend eingegangen ist.

(2) Forderungskaufvertrag vom 16. Oktober 2002:

Punkt IV.: Trotz Kenntnis der wirtschaftlich mehr als angespannten Situation dieser Unternehmungen verzichtet die Käuferin dem Verkäufer gegenüber auf jedweden Gewährleistungs-/oder Schadenersatzanspruch sei es aus dem Titel Uneinbringlichkeit oder mangelnde gänzliche Einbringlichkeit.

e. Zwangsausgleichsantrag vom 22. Oktober 2002:

Gleichzeitig hat die neu gegründete Firma PSM für den Fall der Annahme und Bestätigung eines Zwangsausgleiches, **den Betrag von 1,600.000,00 € als Kaufpreis für diejenigen überwiegend uneinbringlichen Forderungen angeboten, die der Gemeinschuldnerin gegenüber der PSH AG und anderen verbundenen Unternehmen zustehen.**

f. (1) Niederschrift mit Beteiligtem H und steuerlicher Vertretung vom 13. September 2010 (Auszug):

Frage: Laut Aktenlage sind sie auch bei der PSM (Bw.) als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt. Seit wann und bis wann waren/sind sie bei der PSM als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt?

Antwort: **Das weiß ich nicht.** Anmerkung steuerlicher Vertreter: H hat den Vertrag nicht gekündigt, war also 2002 bis zum Konkurs beteiligt.

Frage: Welche Ertragsaussichten wurden ihnen im Rahmen des Abschlusses der atypisch stillen Beteiligung in Aussicht gestellt? Erhielten sie eine Rentabilitätsrechnung?

Antwort: **Es war eine Risikobeteiligung. Ich erwartete mir eine gewisse Rendite. Ich weiß nicht, ob ich eine Rentabilitätsrechnung erhalten habe.**

Frage: Wissen sie, welchen Geschäftsgegenstand die PSM hatte?

Antwort: **Ich weiß es nicht genau.** Aber der Geschäftsgegenstand war meines Erachtens die Weiterführung der Shops.

Frage: Gibt es weitere (sonstige) schriftliche oder mündliche Vereinbarungen (neben dem Beitragsvertrag)?

Antwort: Nein. Es gab keine weiteren schriftlichen oder mündlichen Vereinbarungen außerhalb der überreichten Unterlagen.

Frage: Sie erhielten nur 2002 eine Verlustzuweisung gemäß ihrer Kapitaleinlage. In den Jahren 2003 und 2004 erhielten sie keine Verlustzuweisung. Im Jahr 2005 erhielten sie eine Verlustzuweisung iHv 140.000,00 €. Wissen sie warum die Verlustzuweisung dergestalt erfolgte?

Antwort: **Das weiß ich nicht.** Anmerkung steuerlicher Vertreter: **Wahrscheinlich waren keine Verluste, sondern es ist wohl ein ausgeglichenes Ergebnis erzielt worden.**

Frage: Wie hoch war die ursprüngliche Kapitaleinlage?

Antwort: **Das weiß ich nicht.** Anmerkung steuerlicher Vertreter: Die ursprüngliche Kapitaleinlage waren 10.000,00 €.

Frage: Für welche Laufzeit wurde die Beteiligung eingegangen? Gibt es hierüber schriftliche Vereinbarungen?

Antwort: Laut Vertrag mindestens 10 Jahre.

(2) Im vorliegenden Vertrag über die Errichtung der atypischen stillen Gesellschaft mit H vom 5. August 2002 ist ausgeführt (Auszug):

Punkt I. Ich beabsichtige mich als stiller Gesellschafter an der PSM (Bw.) zu beteiligen. Ich stelle das Angebot ... 10.000,00 € + 6% Agio zu zeichnen.

Punkt VI. Die Wirkungen des Gesellschaftsvertrages werden entsprechend dem Umgründungssteuergesetz für Gesellschafter, welche bis zum 30. Oktober 2002 eintreten, auf den 12. Februar 2002 zurückbezogen.

Der atypisch stille Gesellschafter ist am Gewinn, Verlust, sowie am Vermögen der Gesellschaft im Verhältnis seiner nominellen Kapitaleinlage zur Summe aller Kapitaleinlagen beteiligt, wobei der innere Wert zu berücksichtigen ist.

Die PSM erhält pro Geschäftsjahr, beginnend ab 2002 einen Vorweggewinn in Höhe von 11.000,00 €. Darüber hinausgehende Gewinne werden zwischen sämtlichen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer einbezahlten Nominale zum Gesamtkapital aufgeteilt. Etwaige Verluste werden den hinzutretenden Gesellschaftern zugerechnet. Die bis 30. Oktober 2002 beitretenden stillen Gesellschafter nehmen iSd Umgründungssteuergesetzes ab 12. Februar 2002 am Gewinn und Verlust der Gesellschaft teil.

(3) Im ho. aufliegenden Schriftverkehr mit Beteiligtem H vom 16. März 2006 ist ausgeführt:

Wie ihnen bei der letzten Anlegerversammlung dargelegt, befindet sich die gesamte Firmengruppe seit dem Konkurs der PSH AG erneut in einer sehr kritischen Phase. Das zugrunde liegende Umsatzsteuerverfahren ist noch im Laufen, wobei meiner Ansicht nach einziger VwGH die Chance für die Wahrung unserer Rechte darstellt. **Der Ausfall der PSH AG hat auch in der Bilanz der PSM (Bw.) ein tiefes Loch hinterlassen. Fairerweise ist unsere Hausbank bereit, den Ausgang des Umsatzsteuerverfahrens abzuwarten, bevor Fälligstellungen drohen.** Allerdings werden auch von unserer Seite erneut Anstrengungen verlangt. **Daher wenden wir uns an sie mit der Bitte, Teile ihrer Forderungen Konzernfirmen gegenüber zur Verlustabdeckung 2005 zur Verfügung zu stellen. Konkret benötigen wir noch 140.000,00 €, die wir sie ersuchen, zu**

übernehmen und die infolge ihrer künftigen Einnahmen und Tilgungen gegengerechnet werden. Da sie bereits Gesellschafter sind, ist kein gesonderter Vertrag vonnöten. Sämtliche Konditionen des atypisch stillen Vertrages aus dem Jahr 2002 bleiben gleich.

g. Befragung und Schriftverkehr mit Beteiligter Z (Auszug):

(1) Telefonat vom 24. August 2010: Z gibt an, dass sie in Sachen PSM (Bw.) keine Auskünfte geben kann, da sie dort bloß beteiligt ist, aber keine Einsicht in Unterlagen hat. Sie weiß auf Nachfrage hin auch nicht, warum und wie sie zu den Verlustzuweisungen kommt. Ihr ist auch nicht klar, warum sie für zwei Jahre keine Verluste erhalten hat. Es wurde folgendes vereinbart: Z schickt den Beitrittsvertrag und eine kurze Stellungnahme zu den Ergebniszusweisungen im Faxwege.

(2) Z beteiligt sich mit 16.000,00 € laut Vertrag vom 16. Februar 2002, Angebot angenommen am 5. August 2002.

(3) In der Stellungnahme laut Fax vom 24. August 2002 ist angeführt: Bezüglich der PSM ist mir nicht bekannt, warum ich 2003 und 2004 keine Verlustzuweisungen bekommen habe und 2005 wieder 40.000,00 €. Es existieren keine weiteren Nebenverträge.

h. Niederschrift mit Beteiligtem S vom 7. September 2010 (Auszug):

Frage: Laut Aktenlage sind sie auch bei der PSM (Bw.) als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt. Seit wann sind sie bei der PSM als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt?

Antwort: Einleitend möchte ich sagen, dass der Zeitraum sehr lange zurück liegt und ich daher keine stichhaltigen Aussagen mehr treffen kann. Meiner Meinung nach ist das Jahr 2002 verjährt. Ich kann nicht sagen, seit wann ich beteiligt bin. Ich kann die entsprechenden Unterlagen – sofern ich sie noch habe – jedoch vorlegen. Falls ich den entsprechenden Beitrittsvertrag noch habe, werde ich diesen ebenfalls noch vorlegen.

Frage: Welche Ertragsaussichten wurden ihnen im Rahmen des Abschlusses der atypisch stillen Beteiligung in Aussicht gestellt? Erhielten sie eine Rentabilitätsrechnung?

Antwort: **Kann ich leider nicht mehr sagen. Eine Rentabilitätsrechnung erhielt ich meiner Meinung nach schon. Wenn ich diese noch habe, werde ich diese vorlegen.**

Frage: Wissen sie, welchen Geschäftsgegenstand die PSM hatte?

Antwort: **Kann ich nicht mehr so genau sagen.** Falls ich die entsprechenden Unterlagen noch habe, werde ich diese vorlegen.

Frage: Gibt es weitere (sonstige) schriftliche oder mündliche Vereinbarungen (neben dem Beitragsvertrag)?

Antwort: Ich werde meine Unterlagen durchsehen und falls ich noch welche besitze, werde ich diese vorlegen.

Frage: Sie erhielten nur 2002 und 2006 einen Verlust zugewiesen. Warum erhielten sie 2003 bis 2005 keinen Verlust?

Antwort: **Das kann ich nicht sagen.**

Frage: Gab es über die Verlustverteilungen 2002 bis 2006 schriftliche oder mündliche Vereinbarungen?

Antwort: **Das kann ich nicht sagen.**

Frage: Wie hoch war die ursprüngliche Kapitaleinlage?

Antwort: Die amtlich vorliegende Nominale von 11.000,00 € wird stimmen.

Frage: Erfolgten Nachschüsse? Wenn ja, wie hoch?

Antwort: **Das kann ich nicht mehr sagen.**

Frage: Für welche Laufzeit wurde die Beteiligung eingegangen?

Antwort:

Das weiß ich nicht mehr.

i. (1) Niederschrift mit Beteiligtem T vom 10. September 2010 (Auszug):

Frage: Laut Aktenlage sind sie auch bei der PSM (Bw.) als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt. Seit wann sind sie bei der PSM als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt?

Antwort: Seit 2002.

Frage: Welche Ertragsaussichten wurden ihnen im Rahmen des Abschlusses der atypisch stillen Beteiligung in Aussicht gestellt? Erhielten sie eine Rentabilitätsrechnung?

Antwort: **Primär sollte Kapital zur Rettung der THG zur Verfügung gestellt werden. Gewinne wurden sicher auch in Aussicht gestellt, waren aber nicht das primäre Ziel, sondern einzig und alleine die Rettung der THG. Die Rentabilitätsrechnung glaube ich erhalten zu haben. Ich werde in meinen Unterlagen nachsehen und diese, wenn noch vorhanden, übermitteln.**

Frage: Wissen sie, welchen Geschäftsgegenstand die PSM hatte?

Antwort: **Die Rettung der THG. Es sollte das Kapital zur Rettung der THG aufgebracht werden. Über einen sonstigen Geschäftsbetrieb weiß ich nichts. Die Beteiligung wurde mir auch zum Zweck der Rettung der THG angeboten.**

Frage: Sie erhielten nur 2002 und 2006 einen Verlust zugewiesen. Warum erhielten sie 2003 bis 2005 keinen Verlust?

Antwort: **Das weiß ich nicht. Ich nehme an, dass in den Jahren 2003 bis 2005 das Ergebnis der Gesellschaft 0,00 war.** Ich habe keine Einsicht in die Geschäftsunterlagen genommen.

Frage: Wie hoch war die ursprüngliche Kapitaleinlage?

Antwort: 10.000,00 €

(2) E-Mail des Beteiligten T vom 14. September 2010 (Auszug):

Bei der PSM (Bw.) existiert keine Ertragsvorschau.

j. (1) Niederschrift mit dem Beteiligten Sch vom 23. September 2010 (Auszug):

Frage: Laut Aktenlage sind sie auch bei der PSM (Bw.) als atypisch stiller Gesellschafter seit 2002 beteiligt. Warum haben sie sich an der PSM (Bw.) als atypischer stiller Gesellschafter beteiligt? Welche Erwartungen hatten sie beim Eingehen der atypischen stillen Beteiligung?

Antwort: **Es war eine Sanierungsfirma, um den Fortbestand der PSH AG zu gewährleisten.**

Frage: Welche Ertragsaussichten wurden ihnen im Rahmen des Abschlusses der atypisch stillen Beteiligung in Aussicht gestellt? Erhielten sie eine Rentabilitätsrechnung?

Antwort: Ich werde nachsehen, ob ich noch entsprechende Unterlagen habe. **Primäres Ziel war der Fortbestand der Gruppe bzw der PSH AG.**

Frage: Wissen sie welchen Geschäftsgegenstand die PSM (Bw.) hatte?

Antwort: **Es war eine Sanierungsfirma.**

Frage: Sie erhielten 2002 eine Verlustzuweisung gemäß ihrer Kapitaleinlage. Im Jahr 2003 erhielten sie keine Verlustzuweisung. Wissen sie, warum sie im Jahr 2003 keine Verlustzuweisung erhalten haben?

Antwort: Ich gehe davon aus, dass das Ergebnis sicher analog der Bilanz verteilt wurde.

Frage: Im Jahr 2004 erhielten sie 44.516,66 € Verlustzuweisung und im Jahr 2005 erhielten sie 50.000,00 €. Warum erfolgte die Verlustzuweisung in dieser Weise?

Antwort: Einleitend möchte ich folgendes sagen: Verursacht wurde die schwierige Situation durch den unglücklich eröffneten Konkurs der PSH AG. Der Verlust wurde auch übernommen, um den Fortbestand zu gewährleisten und um letztlich das positive VwGH-Erkenntnis erwirken zu können. Hinsichtlich der Verlustzuweisungen werde ich in meinen Unterlagen nachsehen, ob ich dazu Unterlagen finde.

Frage: Waren sie bis zur Konkurseröffnung der PSM (Bw.) beteiligt oder sind sie vorher ausgeschieden?

Antwort: Ich war bis zur Konkurseröffnung beteiligt.

(2) Mit E-Mail vom 8. Oktober 2010 teil Sch der Behörde folgendes mit: Betreffend PSM (Bw.) habe ich beiliegende Vereinbarung in meinen Unterlagen gefunden. 2004 gab es meiner Erinnerung nach eine deckungsgleiche Vereinbarung.

Vereinbarung vom 16. März 2006 mit der PSM (Bw.):

Wie dir bei der letzten Anlegerversammlung dargelegt, befindet sich die gesamte Firmengruppe seit dem Konkurs der PSH AG erneut in einer sehr kritischen Phase. Das zugrunde liegende Umsatzsteuerverfahren ist noch im Laufen, wobei meiner Ansicht nach einziger VwGH die Chance für die Wahrung unserer Rechte darstellt. **Der Ausfall der PSH AG hat auch in der Bilanz der PSM (Bw.) ein tiefes Loch hinterlassen. Fairerweise ist unsere Hausbank bereit, den Ausgang des Umsatzsteuerverfahrens abzuwarten, bevor Fälligstellungen drohen.** Allerdings werden auch von unserer Seite erneut Anstrengungen verlangt. **Daher wenden wir uns an dich mit der Bitte, Teile deiner Forderungen Konzernfirmen gegenüber zur Verlustabdeckung 2005 zur Verfügung zu stellen. Konkret benötigen wir noch 50.000,00 €, die wir dich ersuchen, zu übernehmen und die infolge deiner künftigen Einnahmen und Tilgungen gegengerechnet werden. Da du bereits Gesellschafter bist, ist kein gesonderter Vertrag vonnöten.** Sämtliche Konditionen des atypisch stillen Vertrages aus dem Jahr 2002 bleiben gleich.

(3) Am 11. Oktober 2010 versendet das Finanzamt an Sch eine Anfrage, ob eine Rentabilitätsberechnung für die PSM (Bw.) existiert.

(4) Am 13. Oktober 2010 antwortet der Beteiligte Sch wie folgt:

Ich weiß nicht genau, was sie unter Rentabilitätsrechnung verstehen. Ich habe jedoch beiliegendes Berechnungsbeispiel für 2004 gefunden. Ist es das was sie meinen?

Berechnungsbeispiel für 10.000,00 € Nominale PSM Nachschuss 2004

Kapitaleinsatz	10.000,00			
Verlustzuweisung 100% Steuervorteil	-5.000,00			
Netto-Kapitaleinsatz	5.000,00			
Kapitalkonto	0,00			
Gewinnzuweisung durchschnittlich	3%	4%	5%	6%
	300,00	400,00	500,00	600,00
Steuerbelastung	-150,00	-200,00	-250,00	-300,00
Entnahmerecht	150,00	200,00	250,00	300,00
Liquidität	0,00	0,00	0,00	0,00
Auffüllung Kapitalkonto in 10 Jahren	1.500,00	2.000,00	2.500,00	3.000,00
Variante I				
Abschichtung	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Nachversteuerung Kapitalkonto	8.500,00	8.000,00	7.500,00	7.000,00
Steuer auf Veräußerung	4.250,00	4.000,00	3.750,00	3.500,00
Ertrag endbesteuert	5.750,00	6.000,00	6.250,00	6.500,00
Variante II				

Abschichtung	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00
Nachversteuerung Kapitalkonto	10.500,00	10.000,00	9.500,00	9.000,00
Steuer auf Veräußerung	5.250,00	5.000,00	4.750,00	4.500,00
Ertrag endbesteuert	6.750,00	7.000,00	7.250,00	7.500,00

Hinweis: Künftige Ertragsprognosen hängen von der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens ab. Diese können erheblich von den dargestellten Werten nach oben und nach unten abweichen.

Nicht berücksichtigt sind mögliche Änderungen der persönlichen Progression oder die Änderung der Progressionsstufe durch Änderung der gesetzlichen Grundlagen. Gesetzlich mögliche Begünstigungen bei Veräußerung bzw. Freibeträge sind in der Rechnung nicht enthalten.

(5) Anfrage des Finanzamtes an den Beteiligten Sch vom 27. Oktober 2010:

Gab es eine Rentabilitätsberechnung beim Abschluss der atypischen stillen Beteiligung (dh. für das Jahr 2002 ff.)?

(6) Am 3. November 2010 antwortet Beteiligter Sch:

Das einzige, was ich noch gefunden habe, ist eine Projektdarstellung mit allgemeinem Inhalt, wobei ich nicht weiß, ob das genügt.

Projektdarstellung für eine atypische stille Beteiligung an der PSM (Bw.) vom Februar 2002 – Auszug:

Punkt 1:

Das gegenständliche Unternehmen wurde am 12. Februar 2002 von 11 Anlegern der WK-Gruppe mit einem Stammkapital von 50.000,00 € gegründet.

Punkt 2:

Gesellschaftszweck: **Die Sanierung sowie die Verwaltung, das Controlling und die strategische Leitung der PSH-Gruppe, insbesondere der PSH AG.** Inbegriffen sind sowohl beratende, als auch organisatorische Tätigkeiten für den Auftritt der PSH-Gruppe nach außen.

Punkt 3:

Emittent der Beteiligung ist die WK GmbH. **Bekanntlich besteht der Hauptgläubiger im Konkurs der THG darauf, dass die ehemalige Konzernleitung keinen weiteren Einfluss auf die Geschicke der PSH-Gruppe nimmt. Dennoch wurde einvernehmlich mit dem Konkursgericht und den Hauptgläubigern der Auftrag zur Kapitalaufbringung an die WK erteilt.** In Vertretung der Anlegerinteressen wird daher die WK künftig Einblick und Mitspracherecht bei den weiteren wirtschaftlichen Entscheidungen haben.

Punkt 4:

Beteiligungs volumen: Geplant ist die Emission von maximal 800.000,00 € an atypisch stillem Kapital.

Punkt 5:

Mittelverwendung: **Ankauf und Verwertung von Forderungen der THG gegenüber konzerneigenen Unternehmen, insbesondere der PSH AG und die Zurverfügungstellung der notwendigen Liquidität in der ersten Sanierungsphase.**

Auf Betreiben des Konkursgerichtes und des Masseverwalters konnten sämtliche Betreiber dazu angehalten werden, die Shops wieder regelmäßig und zu den üblichen Konditionen zu beliefern. Die Shops werden daher zukünftig im laufenden Betrieb wieder Überschüsse erzielen und es besteht voraussichtlich kein Zuschussbedarf. Lediglich im letzten Quartal 2001 kam es durch Lieferstops und Lieferverzögerungen zu Umsatzeinbußen und die strittigen Provisionsansprüche aus den Monaten November und Dezember könnten im Geschäftsjahr 2001 zu schweren Verlusten in den Jahresbilanzen der Shops führen. Aufgrund des gewachsenen Marktanteiles und des geplanten Erwerbes sämtlicher Verbindlichkeiten der PSH-Gruppe ist in kaufmännischer Betrachtung der Fortbestand der PSH-Gruppe gesichert.

Punkt 6.

Geplante Erträge: Die Gesamtrückzahlung des Kredites über 1.600.000,00 € wurde mit 2.400.000,00 € angenommen. Im beiliegenden Beteiligungsvertrag ist eine Ausschüttung von zumindest 50% des Bilanzgewinnes vorgesehen. Jeder Anleger hat bei Kündigung (erstmals zum 31. Dezember 2012) das Anrecht auf Auszahlung zumindest seines Kapitalkontos. Firmenwert und stille Reserven sind in dieser Berechnung nicht enthalten. Änderungen der Marktlage, kaufmännische Risiken jeglicher Art und Ähnliches können hier keinen Niederschlag finden. Die geplanten Kosten entsprechen der derzeitigen Einschätzung sämtlicher Verhandlungsteilnehmer und können von den angegebenen Werten bis zu 20% abweichen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Bescheid über die Wiederaufnahme der einheitlichen und gesonderten Feststellung für 2002:

a. Die Bw. bekämpft den Wiederaufnahmebescheid vom 6. Oktober 2009 mit dem Argument, aufgrund der nach § 207 Abs 2 BAO eingetretenen Verjährung sei die Wiederaufnahme für 2002 rechtswidrig.

Zudem heiße es im Spruch des Bescheides vom 6. Oktober 2009, das Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte werde für die Jahre 2002 bis 2005 gemäß [§ 304 Abs 4 BAO](#) wiederaufgenommen. In der Begründung der Wiederaufnahme werde aber dann auf die Jahre 2003 bis 2005 verwiesen und es heiße dort: "Trotz mehrfacher schriftlicher Aufforderung wurden die Unterlagen für die Jahre 2003 bis 2006 nicht vorgelegt. Durch die Nichtvorlage der maßgeblichen Unterlagen war die Überprüfung der bisher erzielten Verluste schwer bzw. nur aufgrund amtswegiger Ermittlungen möglich." Es könne aber die Wiederaufnahme 2002 nicht mit der Nichtvorlage der Belege 2003 bis 2006 begründet werden. Zudem sei die Behauptung es sei neu hervorgekommen, dass kein Plan bestanden habe einen Gesamtüberschuss zu erzielen, widersinnig.

b. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (laut Übersichtsblatt vom 13. Oktober 2009) wird beim Punkt Prüfungsabschluss bezüglich der Feststellungen, die eine Wiederaufnahme erforderlich machen, auf die Feststellungen in Tz 2 verwiesen. In Tz 2 ist angeführt, "auf die im beiliegenden Bescheid angeführte Begründung wird verwiesen." In Tz 3 des Berichtes wird ebenfalls "auf die im beiliegenden Bescheid (siehe Punkt 1a) angeführte Begründung verwiesen."

c. Das Finanzamt führt zu diesem Punkt an, die Feststellungsbescheide seien mit ausführlichen Wiederaufnahmegründungen versehen (umfangreiche Erhebungen hinsichtlich Gesamterzielungsabsicht, Kauf von Risikoforderungen verwandter Firmen, unzulässige Abschreibungen sowie ungewöhnliche Verlustzuweisungen). Der von der Bw. angemerkt Begründungsmangel resultiere aus einem bloßen Schreibfehler. Aus der Begründung sei ersichtlich, dass diese für die Jahre 2002 bis 2005 gelte.

d. In der Sache bestehen die Einwendungen der Bw. nicht zu Recht:

(1) Im Bericht vom 13. Oktober 2009 wird bezüglich der Wiederaufnahme zuerst auf die **Feststellung 2002 bis 2005** und in weiterer Folge auf den Bescheid vom 6. Oktober 2009 und die darin enthaltene Begründung **verwiesen**. Der Bescheid vom 6. Oktober 2009 betitelt sich mit **Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens** gemäß [§ 303 BAO](#) für

die Jahre 2002 bis 2005. Unter "Spruch" ist angeführt: Das Verfahren **wird für die Jahre 2002 bis 2005 ... wiederaufgenommen.**

Damit ist zunächst klargestellt, dass der Spruch des Bescheides über die Wiederaufnahme 2002 bis 2005, also auch über 2002 abspricht.

(2) Im Abschnitt A, betreffend die Begründung für die Wiederaufnahme, heißt es ausdrücklich:

"Zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO für die Jahre 2003 bis 2005." Unter den Wiederaufnahmegründen wird angeführt, "trotz mehrfacher Aufforderung wurden die Unterlagen für die Jahre 2003 bis 2006 nicht vorgelegt".

Abschnitt A führt aber zu den neuen Tatsachen weiter aus (Seite 2): Im gegenständlichen Verfahren ist nachträglich neu hervorgekommen, **dass der Plan – einen Gesamtüberschuss zu erzielen – tatsächlich nicht bestanden hat, sondern die Gesellschaft in erster Linie nicht steuerbare Vermögensvorteile vermitteln wollte.** Dies wird ... **abgeleitet durch**

- **Kauf von Risikoforderungen "verwandter Firmen" (siehe nachfolgend B.1.1.).**

In B.1.1. wiederum wird auf die **Verluste der PSM verwiesen, in 2002 mit 1.156.375,01. Unter 1.1. Forderungsabschreibungen wird auf die Teilwertabschreibung aus 2002 iHv 1.000.000,00 € hingewiesen und auf das Verzeichnis der Verrechnungskonten in 2002.** Im selben Abschnitt heißt es, ... **"wird ... davon ausgegangen, dass ... im Wesentlichen der Zwangsausgleich der THG finanziert werden sollte, und ... den beteiligten Gesellschaftern verwertbare Verluste vermittelt werden sollten."**

Dem Zusammenhang der Ausführungen und dem Verweis auf B.1.1 kann ganz klar entnommen werden, dass hier auch über das Jahr 2002 abgesprochen und dabei auf die Liebhaberei verwiesen wurde, die sich aus Forderungsankäufen ab 2002 und zu Unrecht vorgenommenen Teilwertabschreibungen ergibt. Die Wiederaufnahme 2002 wurde damit nicht mit der Nichtvorlage von Unterlagen 2003 bis 2005 begründet, sondern mit der Liebhaberei aus den Forderungsankäufen ab 2002.

(3) Soweit FB auf eine Verjährung verweist, ist er im Rechtsirrtum. § 304 BAO behandelt das Verbot der Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung. § 304 BAO gilt aber nicht für die Wiederaufnahme eines Feststellungsverfahrens, weil Feststellungsbescheide nicht der Verjährung unterliegen (Ritz, § 304 BAO, Rz 2).

Der Wiederaufnahmebescheid 2002 wurde daher rechtmäßig erlassen. Die Berufung war daher abzuweisen.

2. Bescheide über die Wiederaufnahme der einheitlichen und gesonderten Feststellung für 2003 bis 2005:

a. Die Bw. geht davon aus, dass die Nichtvorlage von Belegen kein Wiederaufnahmegrund sein kann, weil die Belege 2003 bis 2005 im Berufungsverfahren beim UFS vorgelegt würden.

Der Wiederaufnahmegrund eines nicht bestehenden Planes für die Erzielung eines Gesamtüberschusses sei ein Widerspruch in sich und daher widersinnig. Das Erzielen nicht steuerbarer Vermögensvorteile habe kein Motiv sein können.

b. Die Behörde begründet die Wiederaufnahme der Feststellungsbescheide 2003 bis 2005 mit

- der Nichtvorlage von Unterlagen, weswegen die Überprüfung der erzielten Verluste nur erschwert möglich gewesen seien und

- dem Nichtvorhandensein eines Planes, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, abgeleitet aus dem Kauf von Risikoforderungen verwandter Firmen, unzulässigen Abschreibungen von Beteiligungen und ungewöhnlichen Verlustzuweisungen bei den Beteiligten.

c. Gem. § 303 (4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (z.B. Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise

- mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung,
- nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens usw.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 8.3.1994, [90/14/0192](#)).

Es genügen außerdem für eine amtswegige Wiederaufnahme schon relativ geringfügige Ergänzungen des Sachverhaltes, weil der Sachverhalt des Erstverfahrens dann eben nicht

vollständig ist. Selbst die Tatsache einer dreissigjährigen Gebäudenutzung mit Verlusten hindert eine Wiederaufnahme wegen Liebhaberei nicht, wenn erst im Zuge der Betriebsprüfung die näheren Umstände der Nutzung hervorkommen (VwGH 24.9.1986, Zl. [84/13/0039](#)).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die BP zu Recht das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen angenommen hat.

Zwar muss der Wiederaufnahmegrund mit den daraus gezogenen Rechtsfolgen übereinstimmen. Insoweit könnte die Begründung der Wiederaufnahme mit unzulässigen Abschreibungen und ungewöhnlichen Verlustzuweisungen, welche nur zu einer Verminderung der Verluste oder Abänderung der Gewinnverteilung führen würden, die Nichtfeststellungsbescheide für sich alleine nicht rechtfertigen. Letztlich hat die BP aber die Nichtfeststellungsbescheide auch mit dem Ankauf von Risikoforderungen und dem damit einhergehenden Fehlen einer Gesamtüberschussabsicht gerechtfertigt, sodass von Liebhaberei auszugehen war. Diese Feststellungen beruhen auf den Erhebungen der BP und der Berufungsbehörde erster Instanz: Den Umständen der Konkurse der THG und der PSH AG (Antrag auf Konkurseröffnung 14.4.2004), der Betriebsführung der Bw. allgemein und den sonstigen aus den Akten der Gerichte entnommenen Beweismitteln, sowie den Befragungen der Beteiligten. Diese Umstände – die erst im Rahmen der BP und im Berufungsverfahren erster Instanz hervorgekommen sind – können das Vorliegen von Liebhaberei (wie noch zu erörtern ist) und damit auch die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens für 2003 bis 2005 war daher abzuweisen.

3. Nichtfeststellungsbescheide für die Jahre 2002 bis 2006:

a. Die Behörde begründet die Nichtfeststellung der Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2006 im wesentlichen damit, dass die Bw. keine Absicht gehabt hat, einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Es seien bis zum Konkurs nur Verluste erzielt worden. Die Hauptforderung von der THG aus 2002 sei bereits Ende 2002 abgeschrieben worden. Auch in den Folgejahren habe es ungeklärte Teilwertabschreibungen gegeben. Die Verlustzuweisungen an die Gesellschafter seien willkürlich – entgegen der Verträge – erfolgt. Es liege daher eine typische Verlustabschreibungsgesellschaft vor. Die Zweifel der Behörde an der Absicht der Gesamtüberschusserzielung habe die Bw. nicht beseitigen können.

Diese Feststellungen können, wie im weiteren auszuführen ist, die angefochtenen Nichtfeststellungsbescheide tragen.

b. Veränderung der Betriebsergebnisse: An der Gesamtsituation würde sich durch die Nichtanerkennung einzelner Teilwertabschreibungen, die generell durch die Bw. bestritten wird, bzw. durch Neuverteilung der angefallenen Verluste nichts ändern. Damit ist ausschließlich das Vorliegen einer auf Verlustverteilungen an atypische stille Gesellschafter ausgerichteten Verlustabschreibungsgesellschaft zu untersuchen.

c. Gesellschaft, die auf die Verschaffung von Verlustzuweisungen ausgerichtet ist:

(1) Geschäftsgegenstand der Gesellschaft ist die Verwaltung, Beratung und Leitung von Unternehmen bzw. Unternehmensbeteiligungen, der Betrieb von Verkaufsstellen für Telekommunikationseinrichtungen und die Ausübung des Handelsgewerbes gemäß § 124 Z 10 der Gewerbeordnung. Grundsätzlich handelt es sich dabei um eine Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO.

(2) Die Liebhabereiverordnung wurde mit Wirkung ab 1.1. 1993 neu gefasst (BGBl. 1993/33 = LVO II). Erläuterungen zur Neufassung enthielt der Erlass vom 14.4. 1993 (AÖF 1993/178, LHE II), weitere Ergänzungen der Erlass vom 27.11. 1995 (AÖF 1995/314). Der geänderten Rechtsprechung des verstärkten Senates des VwGH vom 3.7.1996, [93/13/0171](#) wurde mit Verordnung vom 28.11.1997, BGBl. II 1997/358, Rechnung getragen. Die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997, AÖF 1998/47) stellen einen BMF-Erlass dar, der an die Stelle der Erlässe vom 14.4.1993 und 27.11.1995 getreten ist.

d. Fallen bei Betätigungen nach § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, anhand der in § 2 Abs. 1 LVO angeführten Umstände zu beurteilen.

Folgende Kriterien kommen zur Anwendung:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
- Ursachen, aufgrund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen.

Die Kriterien sind für sich einzeln zu untersuchen. Dann ist im Wege eines Gesamtbildes zu beurteilen, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist.

e. Die Prüfung der Kriterien im einzelnen und in der Gesamtschau ergibt folgendes Bild:

(1) Zu untersuchen ist das Verhältnis der Verluste zu den Umsätzen und die Entwicklung der Verluste im allgemeinen.

Die im gegenständlichen Fall vorliegende atypische stille Gesellschaft (Bw.) weist seit ihrer Gründung im Jahr 2000 (im Prüfungszeitraum) nachstehende Ergebnisse in € auf:

Jahr	Umsatz	Gewinn/Verlust
2002	0,00	-1.256.375,01
2003	0,00	-7.576,07
2004	222.474,13	-61.924,02
2005	0,00	-240.240,33
2006	4.592,11	-160.969,76

Damit stehen in einem fünfjährigen Zeitraum Umsätzen von 227.066,23 € Verluste iHv 1.627.085,19 € gegenüber.

Auch in den Folgejahren wurden keine Umsätze mehr erzielt. Am 6. März 2008 wurde ein Konkursantrag mangels Vermögen abgewiesen, die Gesellschaft gilt als aufgelöst.

(2) Ein Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen kann nicht angegeben werden, weil im Prüfungszeitraum gar keine Gewinne erzielt wurden, lediglich im Jahr 2007 fiel einmal ein Gewinn von 17.000,00 € an.

(3) Die Ursachen der Verluste hängen mit den Forderungsübernahmen von Firmen aus dem Netzwerk jenes Firmenkonglomerats zusammen, die von FB gegründet und von ihm entweder beherrscht werden oder die sonst in irgendeiner Weise die Geschäfte der von ihm betriebenen Shops fördern bzw. der Rekrutierung von Beteiligten für atypische stille Gesellschaften dienen. Die Bw. hat keine der im Geschäftsgegenstand genannten Tätigkeiten ausgeübt, sondern ausschließlich Forderungen von Firmen des FB-Konzerns (Firmen im Umfeld der von FB betriebenen Shops) übernommen.

Diese Forderungsübernahmen waren von vorneherein ein unkalkulierbares Risiko – entgegen der Darstellung des Liquidators FB.

- Zunächst ist ausdrücklich festzuhalten, dass FB als Vertreter der Bw. im BP- und Berufungsverfahren seine ihm auferlegten Verpflichtungen gröblichst verletzt hat. Wie den Entscheidungsgründen entnommen werden kann, wurde FB bereits im März 2009 aufgefordert, die Unterlagen für die Betriebsprüfung vorzulegen. Eine Mitarbeit von FB ist trotzdem monatelang unterblieben. Als FB ohne weitere Begründung – ein bloßer Hinweis auf "arbeitsreiche Sommermonate in einem Saisonbetrieb" und der "geringen Dringlichkeit bei einer Firma in Liquidation" ist dafür grundsätzlich nicht geeignet, hat doch die Bw. ohnehin nur wenige Geschäfte getätigt und damit nur eine sehr überschaubare Buchhaltung – die Prüfung bis in den Herbst verschieben wollte, hat die BP eine Schätzung angekündigt und durchgeführt. Eine Schlussbesprechung kam ebenfalls nicht zustande.

Im Berufungsverfahren erster Instanz hat die zuständige Sachbearbeiterin geradezu mit Engelsgeduld versucht, den Liquidator zur Zusammenarbeit zu bewegen. Vom 21. Dezember 2009 (erster Mängelbehebungsauftrag) bis zum 24. September 2010 ist ihr das in keiner Weise gelungen. Einen einzigen Vorhalt hat FB – allerdings nur unvollkommen und in für das Verfahren nicht dienlicher Weise – beantwortet. Auch in der Folge hat FB nichts zum Verfahren beigetragen, im Gegenteil. Da die Sachbearbeiterin Beteiligte befragen ließ, um die für die Erledigung der Berufung maßgeblichen Informationen zu erlangen, beschwerte sich FB am 14. September 2010 über diese – ihm zu Ohren gekommenen – Befragungen und bezeichnete sie als unzulässig, anstatt die auch an ihn gerichtete Frage, warum die Verluste wahllos verteilt worden sind, ordnungsgemäß zu beantworten. In der Folge weigerte sich FB in dieser Frage mit dem Finanzamt zusammenzuarbeiten und zu ihrer Klärung beizutragen, mit der Maßgabe, die Finanzverwaltung führe ja sowieso "Verhöre" durch und Belege bringe er in einem ordentlichen Berufungsverfahren bei.

Mit diesem sich durch das gesamte Betriebsprüfungs- und Berufungsverfahren erster Instanz ziehenden Verhalten (vom März 2009 bis September 2010), ist FB seinen Verpflichtungen in keiner Weise nachgekommen. Wenn FB dazu ausführt, er werde (erst) in einem "objektiv geführten Prüfungsverfahren" (gemeint offenbar das Verfahren in zweiter Instanz) sämtliche Unterlagen 2003 bis 2006 vorlegen (Berufung vom 5. November 2009) und glaubt, er könne aus der Mitwirkung im Berufungsverfahren je nach Guttücken und nach Zeitpunkt aus- und einsteigen, wie es ihm beliebt, so hat er seine Verpflichtungen als Liquidator völlig verkannt. Ein Berufungsverfahren ist keine Angelegenheit, bei dem man je nach Lust und Laune mitwirkt. Die Mitwirkungsverpflichtung des Vertreters der Gesellschaft besteht durchgehend und auch ungeachtet der Frage, ob dieser das Verfahren der Behörde als "objektiv" einstuft oder nicht.

Im übrigen sind auch die angeführten Gründe für das Nichtmitwirken von FB zu verwerfen, weil Fragen nach der Verlustverteilung, wie sie von der Behörde gestellt wurden, wohl nicht als "unobjektiv" eingestuft werden können.

Wenn FB im übrigen geplant hat auch im Berufungsverfahren vor dem UFS in dieser (das Verfahren verzögernden) Weise vorzugehen, so ist ihm entgegenzuhalten, dass der UFS keine Verpflichtung mehr gesehen hat, weitere Erhebungen anzustellen. Der Liquidator hat nämlich keinen Antrag gestellt, dass der UFS neuerlich Erhebungen pflegen und Unterlagen anfordern soll, sondern nur angedeutet, dass er Unterlagen uU vorzulegen gedenkt. Ein Antrag, der vom UFS zu behandeln wäre, ist das nicht. Reichen aber die bisher vom Finanzamt gepflogenen Erhebungen aus, um das Verfahren abzuschließen, so sind keine weiteren Erhebungsschritte zu setzen. Damit hat sich der Liquidator durch sein Verhalten selbst aller weitergehenden Mitwirkungsmöglichkeiten begeben.

- Da FB im Verfahren nicht mitgewirkt hat, hatte die Behörde richtigerweise die ihr vorliegenden Umstände und Aussagen zu würdigen. In der Berufung vom 5. November 2009 führt FB die Umstände an, warum es zum Ausgleich und zum Weiterbestand der THG gekommen sei. Da Richter, Masseverwalter und Gläubigerversammlung hinter den Beschlüssen zur Forderungsübername steckten, könne nicht das Erzielen nicht steuerbarer Vermögensvorteile das Ziel der Verträge gewesen sein. Insgesamt hätten alle auf die Rettung der Firmengruppe hingearbeitet, was der Forderungsübernahme quasi Objektivität verleihe. Erst das Finanzamt habe dann durch Vorschreibung ungerechtfertigter Steuern die Firmen endgültig in die Insolvenz getrieben.

Schon diese Darstellung zeigt, dass FB eher als Vertreter seiner von ihm beherrschten insolventen Konzernfirmen, denn als Liquidator der Bw. agiert hat. Dass die Beteiligten im Konkurs der THG und die Gerichtsvertreter Interesse daran hatten, dass außenstehende Firmen nicht einbringliche Forderungen der THG gegen Konzernunternehmen übernehmen und in irgendeiner Form der Weiterbestand der Firma (diesfalls der THG) gewährleistet wird, ist wohl unbestritten. FB ist aber Vertreter der PSM. Als solcher ist es an ihm darzutun, warum die Bw. solche Forderungen der THG übernimmt und in welcher Weise diese Geschäftsaktivität einem anzustrebenden Gesamtüberschuss der PSM dienlich sein kann und nicht warum dies auf Seiten der insolventen Firmen gerne gesehen wird. Gerade ersteres konnte FN in keiner Weise darstellen.

Denn die Forderungen waren nicht nur risikobehaftet, sie waren schon bei der Übernahme praktisch nicht einbringlich. Das ergibt sich z.B. eindeutig aus dem Umlaufbeschluss des Gläubigerausschusses im Konkurs der THG vom 14. Oktober 2002, wo angeführt wird, "**die PSM habe die Erklärung abzugeben, in Kenntnis der fragwürdigen Einbringbarkeit**

der vom Angebot umfassten Forderungen zu sein und auf jedweden Gewährleistungs- und Schadenersatzanspruch gegenüber der Konkursmasse der THG zu verzichten." Auch dem Zwangsausgleichsantrag vom 22. Oktober 2002 ist das zu entnehmen: ... **hat die neugegründete PSM ... den Betrag .. als Kaufpreis für diejenigen überwiegend uneinbringlichen Forderungen angeboten, die der Gemeinschuldnerin ... zustehen.**

Diese Darstellung erklärt, warum die THG diese Forderungen gegen diverse (selbst offenbar bereits insolvenzgefährdete) Unternehmen loswerden wollte. Die PSM hat – über FB – in voller Kenntnis darüber, dass die Forderungen wahrscheinlich nicht einbringbar sein werden, diese übernommen. **Wenn FB dabei auf die Möglichkeit des Weiterbestandes der THG verweist, so liegt er argumentativ gleich zweimal falsch, nämlich als einerseits die Frage, ob die Forderungen der THG gegen andere Konzernunternehmen (durch die PSM nach deren Ankauf) einbringlich sind, mit der Frage nach der wirtschaftlichen Situation der THG gar nichts zu tun hat und andererseits, als er damit auch gleich das Motiv für die Gründung der PSM aufzeigt: Nicht ein Gesamtüberschuss der PSM stand im Vordergrund, sondern die wirtschaftliche Situation und die Rettung der Konzernfirma THG, an der – wie noch auszuführen ist – auch die Beteiligten der PSM größtes Interesse hatten, soweit sie wiederum selbst an dieser oder an anderen Konzernfirmen beteiligt waren.** Die Aussage des Beteiligten T bringt das auf den Punkt: **Primär sollte Kapital zur Rettung der THG zur Verfügung gestellt werden. Gewinne wurden sicher auch in Aussicht gestellt, waren aber nicht das primäre Ziel.** Ebenso gibt der Beteiligte Sch an, primäres Ziel sei der **Fortbestand der Gruppe bzw. der PSH AG gewesen.**

Es zeigt sich daher bei Würdigung der vorliegenden Unterlagen und Aussagen, dass Konzerninteressen bei der Übernahme der Forderungen der THG gegen Konzernfirmen im Vordergrund standen und nicht die Gesamtüberschusserzielungsabsicht der PSM. Die Alternative wäre nämlich die Nichtweiterführung des Betriebes der THG gewesen (Protokoll der Gläubigerausschusssitzung vom 12. Februar 2002: ... "kann eine Fortführung des Betriebes in keiner Weise erfolgen"....). Damit wären auch die von FB betriebenen Shops in beträchtliche Schwierigkeiten geraten, was ein weiteres nicht mit der Absicht einer Gesamtüberschusserzielung der PSM zusammenhängendes Motiv für FB ergibt.

Offenkundig wurden Beteiligte der jeweiligen insolventen Konzernfirmen damit "angelockt", dass sie über Zahlungen an eine Sanierungsfirma, mit der gleichzeitigen Lukrierung von Verlusten als atypische Gesellschafter, ihre jeweiligen Beteiligungen im Konzern retten könnten.

(4) Von einem "marktgerechten Verhalten" kann im Falle der PSM nicht gesprochen werden. Die PSM hatte außer Forderungskäufen, die nahezu uneinbringliche Forderungen betrafen, keine weiteren Geschäftsfelder. Die am 2. Oktober 2002 angebotene Forderungsübernahme von 6.503.719,95 € (durch Zahlung von 1.600.00,00 €) führte schon am Jahresende – also wenige Monate später – zur Teilwertabschreibung iHv 1.000.000,00 €. Dies bezeugt deutlich die Annahme im Umlaufbeschluss vom 14. Oktober 2002, dass die Forderungen der THG nicht einbringlich waren. Zusätzliche Aktivitäten wurden nicht geplant. Auch die Beteiligten der PSM führen bei ihren Befragungen an, dass es in erster Linie darum ging, die THG (bzw. später die PSH AG - Konkursantrag April 2004) zu retten.

Ein zweites Ziel war es offensichtlich, atypischen stillen Gesellschaftern Verluste zu verschaffen. Wenn nämlich FB bekannt war, dass die gekauften Forderungen nicht einbringlich sein werden und weitere Aktivitäten nicht gesetzt werden sollten, dann mussten zwangsläufig hohe Verluste anfallen. Diese Verluste wären dann in einem kaufmännisch eingerichteten Unternehmen vertragskonform zu verteilen gewesen. Bei der PSM können aber selbst die Gesellschafter nicht erklären, warum sie in einzelnen Jahren Verluste erhalten haben und in einzelnen Jahren nicht. Dass sich die Bw. auch in diesem Bereich fremdunüblich verhielt, indem sie Verluste den Gesellschaftern nach einem willkürlichen und objektiv nicht erklärbaren System zuteilte, spricht ebenfalls nicht für eine marktgerechte Verhaltensweise.

Eine Ertragsvorschau aus 2002 konnten alle befragten Beteiligten nicht zur Verfügung stellen. Lediglich ein "Berechnungsbeispiel" aus 2004 konnte Beteigter Sch vorlegen, wo ersichtlich mit der Steuerersparnis geworben wird.

(5) Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage sind nicht erkennbar. Im Gegenteil wurden keinerlei Maßnahmen gesetzt, welche weitere Verluste hätten verhindern können. Auch dies belegen die Befragungen der Beteiligten, die durch die fortschreitende finanzielle Erosion der Konzernfirmen durch zusätzliche Engagements weiter zur Kasse gebeten wurden, was ihnen nur neue Verlustzuteilungen aber keine Gewinne eingebracht hat (siehe z.B. E-Mail des Beteigten Sch vom 23. September 2010 zur Vereinbarung vom 16. März 2006).

f. Zusammengefasst geht der Berufungssenat aus folgenden Gründen von einer Verlustbeteiligungsgesellschaft und von Liebhaberei aus:

(1) Der Liquidator FB ist Begründer und Mitinhaber einer beträchtlichen Anzahl von Firmen und Shops, die alle entweder über ihn persönlich oder über Mittelmänner wirtschaftlich verbunden sind. Die meisten dieser von FB beherrschten Firmen sind als atypische stillen Gesellschaften gestaltet und vermitteln seit Jahren, teilweise seit Jahrzehnten, Verluste an die Gesellschafter.

Dass das Firmenimperium des FB bereits längere Zeit finanziell "wackelig" war, ist schon der UFS-Entscheidung vom 6.2.2006, RV/0991-L/04 zu entnehmen (in der FINDOK abrufbar), wo es um eine weitere von FB beherrschte Firma ging. In Punkt 1 a (2) und 1 a (3) der rechtlichen Würdigung heißt es dort zur THG, die in dieser Entscheidung mit TH GmbH abgekürzt wurde: **"Das Unternehmen der TH GmbH, an der FB Mehrheitsgesellschafter war, war nur eine von zahlreichen Firmen des Gesellschafters FB im Bereich des Telekommunikationsmarktes. Während die Firma TH GmbH nach außen hin als "gesund" angepriesen wurde und sogar Preise erringen konnte, war das "Gesamtgeflecht" der zahlreichen (nicht im Konzern verbundenen) Firmen des FB finanziell bereits länger in einer schweren Krise. So ist dem Bericht des Masseverwalters vom 2. April 2002 zur Konkurseröffnung der TH GmbH zu entnehmen, dass man die Gesamtschuldnerin nicht alleine betrachten, sondern die übrigen Unternehmungen des FB miteinbeziehen müsse.**

Weiters dass die an die TH GmbH liefernden oder leistenden Unternehmen des FB durch die Expansion überschuldet waren und ihre Verbindlichkeiten schon länger nicht ordentlich bedienen konnten, was letztendlich auch zum Zusammenbruch der TH GmbH führte. Über diese prekäre Gesamtsituation seiner Firmen war FB voll informiert und hat daher reihum in seinen Firmen Gelder zur Bewältigung dieser Krisensituation gesucht. Der Zuschuss an die TH GmbH ist daher nach Ansicht der Berufungsbehörde eher privaten Interessen des FB (an der Erhaltung jener Firmen, an denen er beteiligt war) entsprungen als betriebswirtschaftlichen Kalkulationen der Bw. (ausgenommen der zusätzlichen Überlegung einer Zuweisung von Verlusten an stille Beteiligte). Dies wird auch durch die Situation der TH GmbH bestätigt, wie sie im Konkursantrag vom 28. Januar 2002 zum Ausdruck kommt, wo geschildert wird, dass bei einem Nominale der Gesellschaftereinlagen (atypische stille Gesellschafter) von 14.190.000,00 S bereits aufgrund von Entnahmen eine Unterdeckung von 754.423,00 S vorliege."

Damit ergibt sich für den Unabhängigen Finanzsenat im gegenständlich zu entscheidenden Fall, dass in erster Linie persönliche Gründe des FB für die Gründung der PSM ausschlaggebend waren. Ziel der Firmengründung war die kurzfristige Zurverfügungstellung von Geldern an insolvente Konzernfirmen, um deren Fortbestand zu sichern. Weitere Geschäfte wurden nicht getätig. Die im Papier des Beteiligten Sch angedeutete Projektdarstellung (Unterstützung der PSH AG) wurde nicht durchgeführt. **Die übernommenen Forderungen hatten von vorneherein keinen Wert, was sowohl dem Umlaufbeschluss des Gläubigerausschusses vom 14. Oktober 2002, dem**

**Forderungskaufvertrag vom 16. Oktober 2002 als auch dem
Zwangsausgleichsantrag vom 22. Oktober 2002 eindeutig zu entnehmen ist.**

(2) Nebeneffekt dieser Betätigung der PSM war es, den Gesellschaftern, die das Geld zur Verfügung stellten, einen Teil der Investition über Verlustabschreibungen wieder rückzuerstatten. Dies beweist die vom Beteiligten Sch beigebrachte Berechnung 2004, mit dem den Anlegern die Zahlung weiterer Gelder zur Sanierung des finanzschwachen Konzerns nahegelegt wurde und zwar mit einem Steuervorteil je nach "Gewinnzuweisung". Das beweisen auch die Aussagen der befragten Beteiligten, die zu Protokoll geben, dass es um die Rettung der Firmen des FB und nicht um Gewinne der PSM gegangen ist. Die befragten Beteiligten kannten nicht einmal den tatsächlichen Geschäftsgegenstand der PSM.

Damit bekommt die unverständliche Haltung von FB einen Sinn, wonach Beteiligte nicht einmal befragt werden dürfen, FB selbst aber auch keine Auskünfte geben will. Der UFS kann aus dieser Haltung von FB nur den Schluss ziehen, dass dieser an einer Aufklärung der wahren Sachverhalte nicht interessiert war und ist.

(3) Der Ablauf der "Sanierung" ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen. Die jeweiligen Gläubiger der insolvent gewordenen Firmen (zuerst der THG und später der PSH AG) setzten FB wirtschaftlich unter Druck. Dieser musste sowohl selbst Gelder zuschießen, als auch über die PSM Gelder auftreiben, da die Ankündigung im Raum stand, die für die Shops von FB wichtigen Lieferfirmen zu schließen, was den Ruin des Gesamtkonzerns bedeutet hätte. FB hat daher in immer kürzeren Abständen (siehe auch RV/0991-L/04) Gelder zwischen den Firmen des Konzerns hin und her geschoben.

Undenkbar erscheint, dass FB bei vertragskonformer Abwicklung Jahresergebnisse einfach nach Gutedanken hätte verteilen können, wie das bei der PSM geschehen ist. Dies war nur deswegen möglich, weil FB einerseits die Beteiligten der PSM kannte und diese auch bei seinen anderen Verlustfirmen als atypisch stille Gesellschafter beteiligt und somit von der wirtschaftlichen Gesamtlage des Konzerns abhängig waren. FB hat daher (je nach Sachlage) nur bestimmten Gesellschaftern Verluste zugewiesen und die anderen im Glauben gelassen, es wäre ein Nullergebnis erzielt worden. Die einzige vertragskonforme Verlustverteilung war auf 2002 beschränkt, also auf das Anfangsjahr mit dem größten Verlust (von dem die Behörde aber bis heute keine Unterlagen erhalten hat).

(4) Wenn FB als Liquidator dastehen will, die Finanzverwaltung sei eigentlich am Untergang seines Firmenkonglomerates schuld, so ist ihm zu entgegnen, dass es entgegen seiner Darstellung in dem der VwGH-E vom 21.9.2006, 2006/15/0072 (ausgehend von UFS 29.6.2005, RV/0618-L/04) zugrundeliegenden Abrechnungsbescheidverfahren um die Firma

THG und nicht direkt um die Firma PSH AG gegangen ist, das Verfahren wenig mehr als ein Jahr (Entscheidung UFS 29.6.2005, Entscheidung VwGH 21.9.2006) gedauert hat und auch zugunsten der THG ausgegangen ist. Die bei der PSH AG entstandene Steuerschuld ist im übrigen ein Resultat des "Sanierungskonzeptes" aus 2002, das zu einem Forderungsnachlass und einer Vorsteuerrückrechnung bei der PSH AG geführt hat, sodass Verrechnungsprobleme mit der THG entstanden. Diese Vorgänge haben also die Konzernfirmen selbst zu verantworten.

(5) Wenn FB in seiner Berufung vom 5. November 2009 auf ein ihm bekanntes Verfahren des UFS verweist, wonach das Finanzamt schon einmal Liebhaberei zu Unrecht festgestellt und der UFS dies korrigiert habe, so ist auch diese Causa nicht als Argument im gegenständlichen Berufungsfall einsetzbar. Bei dem von FB angesprochenen Fall handelte es sich um einen Arzt, der über 25 Beteiligungen an Firmen des FB (mit atypischen stillen Gesellschaftern) aufwies und bei dem die Finanzverwaltung die aus den Beteiligungen anfallenden Verluste (von mehr als einem Jahrzehnt) nicht anerkannte, ohne dies exakt begründen zu können. Das betraf aber das Einkommensteuerverfahren eines Beteiligten mit Verlustzuweisungen und hat mit der Frage, ob bei einer Verlustbeteiligungs firma schon auf Firmenebene Liebhaberei anzunehmen ist, nichts zu tun.

(6) Im gegenständlichen Fall ist von einer Firmengründung auszugehen, bei der von Anfang an die Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht das primäre Ziel war. Ein solcher wurde auch nicht erzielt. Umsätze finden sich nur in zwei Prüfungsjahren, auch 2007 und 2008 wurden keine Umsätze erzielt. Die Gesellschaft sollte primär den atypisch stillen Gesellschaftern Verlustzuweisungen verschaffen, um damit einen Teil der zur Rettung weiterer Beteiligungsfirmen gezahlten Einlagen wieder hereinzuholen.

(7) In den LRL 1997 in Pkt. 9.9. ist geregelt, dass ein Anlaufzeitraum nicht anzunehmen ist, wenn zu erwarten ist, dass eine voraussichtlich zeitlich begrenzte Betätigung bereits vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses beendet werden wird. In der LVO 1993 ist dieser Passus wie folgt formuliert: Ein Anlaufzeitraum ist nicht anzunehmen, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Der Unterschied der beiden Formulierungen liegt in der zeitlichen Komponente, dh. dass im ersten Fall (LRL) eine "zeitlich begrenzte Betätigung" von vorneherein gefordert wird, während dieses Faktum der LVO nicht zu entnehmen ist. Die Lehre beruft sich daher darauf, dass die LRL 1997 die LVO in unzulässiger Weise einschränken (so Rauscher/Grübner, "Steuerliche Liebhaberei", S. 85) und verweist dabei auf VwGH vom 22.2.2000, 96/14/0038 (betreffend einen Amway-Vertreter). Aus dieser Entscheidung lässt sich ableiten, dass eine "systembedingte" Aufgabe der Geschäftstätigkeit

vor der Gesamtgewinnerzielung jedenfalls in der LVO (bei der Ausnahme vom Anlaufzeitraum) miterfasst ist (so auch Lattner, SWK 2000, S. 327 ff.).

Der UFS geht davon aus, dass auch typische Verlustabschreibegesellschaften, die Ausgaben lediglich zum Zweck der Verlustzuweisung "kreieren", unter diese Ausnahme zu subsumieren sind. Ein Anlaufzeitraum kommt daher bei der hier vorliegenden § 1 Abs 1-Tätigkeit nicht in Betracht.

(8) Ergänzend wird angeführt, dass die hier bezeichnete Tätigkeit, nämlich des Ankaufes einiger weniger Forderungen in sechs Jahren ohne weitere Geschäftstätigkeit (und Personal) eher einer Vermögensverwaltung gleicht, als einer gewerblichen Tätigkeit. Das wird auch von der Projektdarstellung der WK-Gruppe gestützt, die in Punkt VI. ausführt, dass im Abschlussbetrag (bei der Abschichtung) Firmenwert und stille Reserven nicht enthalten sind und die Marktlage keinen Niederschlag findet. Die Feststellung von Einkünften wäre daher – bei Absehen von der Liebhaberei – auch aus diesem Grund zu versagen.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Beilage:

Anlage I mit den ehemaligen atypischen stillen Gesellschaftern;

1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 31. März 2011