



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adresse, vertreten durch Gabriele Steiner, Wirtschaftstreuhänder, 1210 Wien, Siemensstraße 74/4-5, vom 31. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 18. August 2004 betreffend die Abweisung des Antrages des BW auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der A GmbH und Mitges. für die Jahre 1994 und 1995 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Antrag des BW, Adresse, vertreten durch Gabriele Steiner, Wirtschaftstreuhänder, 1210 Wien, Siemensstraße 74/4-5, vom 18. März 1999 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der A GmbH und Mitges. für die Jahre 1994 und 1995 wird als unzulässig zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Schreiben vom 18. März 1999 beantragte der BW durch seine ausgewiesene Vertreterin beim FA Salzburg Land die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 BAO bei der A GmbH und Mitges.. Der BW habe in einem Schreiben vom 29. Juni 1995 der Firma A GmbH gegenüber zum Ausdruck gebracht dass und weshalb er eine Berichtigung des dem Finanzamt bekannt gegebenen Veräußerungserlöses für seine Anteile fordere. Diese Berichtigung des Abschichtungserlöses gegenüber dem Finanzamt sei jedoch offenbar nicht erfolgt.

Er habe damals nach Zustellung seiner gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für 1994 (datiert mit 17. Dezember 1998) und 1995 (datiert mit 22. Jänner 1999) erst erkennen können, dass seine Aufforderung an die A GmbH dem Finanzamt eine Berichtigung seines Veräußerungsgewinnes bekannt zu geben, ergebnislos geblieben sei. Der BW beantrage daher innerhalb von 3 Monaten nach dem Erhalt seiner Einkommensteuerbescheide im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens für die Feststellungsbescheide der A GmbH 1994 und 1995 jene Sachverhalte zu berücksichtigen die zur Zeit des nunmehr abgeschlossenen Verfahrens bereits existent aber der Finanzbehörde noch nicht bekannt gewesen seien. Der BW habe sich in den Jahren 1987 und 1988 mit je ATS 105.000,-- als atypisch stiller Gesellschafter an der A GmbH beteiligt. Diese Beteiligung sei über einen Treuhänder erfolgt.

Die A GmbH sei eine Eigentums- und Vertriebs - GmbH gewesen, welche in enger rechtlicher und finanzieller Verflechtung mit dem Verein B gestanden sei. Über den Verkauf von Beteiligungen an der A GmbH sei die Errichtung eines Hotels finanziert worden. Der Verein habe mittels Fruchtgenussvertrag das Fruchtgenussrecht an wesentlichen Teilen der Hotelanlage erworben. Diese Fruchtgenussrechte seien mittels eines Timesharingmodels an Vereinsmitglieder verkauft worden.

Per 31.12 Dezember 1994 sowie 1995 habe der BW seinen Beteiligungen gekündigt und die Auszahlung seines Abschichtungserlöses gefordert. Da sich mittlerweile die A GmbH jedoch in einer kritischen finanziellen Situation befunden habe, welche 1996 im Konkurs geendet habe, habe sein Beteiligungserlös nicht mehr ausbezahlt werden können. Die Abschichtung der Anteile sei wahlweise durch Übertragung von Ferienwohnrechten möglich gewesen. Der BW habe sich aber gezwungen gesehen auf diese Möglichkeit der Abschichtung zurück zu greifen, da er befürchten habe müssen sonst keinerlei Abgeltung seines Abschichtungserlöses zu erhalten.

Da sich der Konkurs der A GmbH bereits abgezeichnet habe, habe der Verein jedoch auch keine Garantie mehr für die Durchsetzung für die Ferienwohnrechte geben können. Aus einem Schreiben vom 31. März 1995 sei ersichtlich, dass durch den absehbaren Konkurs der A GmbH. auch der Verein in schwere wirtschaftliche und rechtliche Probleme geraten sei. Da bereits im Zeitpunkt der Abschichtung des ersten Beteiligungsanteiles des BW festgestanden sei, dass sich die wirtschaftlichen Verhältnisse des Vereines gegenüber dem Jahr 1987 bzw. 1988 gravierend verändert hätten, könne der Wert des Fruchtgenussrechtes nicht, wie im Beteiligungsanbot festgesetzt, mit 90% der im April 87 gültigen Verkaufspreise bewertet werden. Der Gegenwert für den Abschichtungserlös könne zu Beginn dieses Beteiligungsmodells 90% des Verkaufspreises für die Ferienwohnrechte betragen haben, in den Jahren 1994 und 1995 sei der Wert der Ferienwohnrechte mangels Durchsetzbarkeit im

anstehenden Konkursverfahren aber auf 0,00 gesunken. Bei der Beurteilung der Frage ob der Wert des Ferienwohnrechtes den vereinbarten Abschichtungserlös von 122 % des Nominales entspreche sei gem. § 21 Abs. 1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Wie aus dem Schreiben Einladung zur Hauptversammlung 1997 und den daran angeschlossenen Rechenschaftsbericht 1996 sowie für 1 bis 10/97 hervorgehe, sei in weiterer Folge eine Umstrukturierung des Vereines vorgenommen worden. Im Zuge dieser Umstrukturierung sei der Ankauf der Liegenschaft der Hotelanlage durch den Verein erfolgt. Der Ankauf der Liegenschaft, die Umstrukturierung des Vereines sowie die Generalsanierung eines Teiles der Hotelanlage erfordere einen enormen Aufwand an finanziellen Mitteln. Da der Verein diese Mittel nicht zur Verfügung gehabt habe, sei von den Vereinsmitgliedern ein zusätzlicher Umstrukturierungsbeitrag eingefordert worden, außerdem sei eine Abänderung der Statuten erfolgt. Auf Grund dieser Änderung habe von den Mitgliedern zur Finanzierung eines Instandhaltungsfonds ein um 10% erhöhter Clubbeitrag eingefordert werden können. Da der Vorstand des Vereines mit den Stimmrechten der großen Anzahl unverkaufter Ferienwochen sämtliche Abstimmungsergebnisse nach seinen Interessen entscheiden könne, seien weitere Geldforderungen an die Vereinsmitglieder nicht auszuschließen. Der BW habe sich daher ab Vorschreibung des Umstrukturierungsbeitrages geweigert weitere Zahlungen an den Verein zu leisten. Er sei daher am 12. März 1998 mit der Folge des Verlustes der Ferienwohnrechte vom Verein ausgeschlossen worden. Der BW habe somit weder sein eingesetztes Kapital, noch einen entsprechenden Gegenwert aus seiner Beteiligung an der A GmbH zurückerhalten. Er habe nicht das Risiko eingehen wollen durch weitere Zahlungen an den Verein seinen finanziellen Verlust noch weiter zu erhöhen. Da dem BW der vereinbarte Veräußerungserlös aus der Abschichtung seiner Beteiligung nicht ausbezahlt worden sei und er auch keinen entsprechenden Gegenwert in Form von Fruchtgenussrechten verwerten habe können, sei bei der Ermittlung der Veräußerungsergebnisse 1994 und 1995 der Veräußerungserlös mit 0,00 anzusetzen. Der BW ersuche daher im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens die speziellen Umstände zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 18. August 2004 wies das FA, nach zwei Urgenzen des BW, das Ansuchen um Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Feststellungsbescheide 1994 und 1995 für die A GmbH und Mitges. ab. Zusammengefasst führte das FA aus, dass auf Grund von Erhebungen im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der A GmbH festgestellt worden sei, dass die gegenständlichen Ferienwohnrechte im Grundbuch eingetragen und daher vom Konkursverfahren der A GmbH nicht beeinträchtigt worden seien. Die Liegenschaft sei im Zuge des Konkursverfahrens von der B Betriebs GmbH. erworben worden. Die eingetragenen Benutzungsrechte hätten von der neuen Eigentümerin weiter den Clubmitgliedern eingeräumt

werden müssen die ihre Ferienwohnrechte unverändert ausüben konnten. Eine Beschränkung der Nutzungsmöglichkeit der Ferienwohnrechte sei in Folge des neuen Betreibers nicht gegeben gewesen.

Eine Beeinflussung des Wertes der Ferienwohnrechte durch das Konkursverfahren könne nicht gesehen werden, da diese nach dem Konkurs unverändert genutzt hätten werden können und auch grundbücherlich abgesichert gewesen wären.

Hinsichtlich des Umstrukturierungsbeitrages sei auszuführen, dass die Vereinsmitglieder zur Verbesserung des Standards im Objekt beschlossen hätten einen solchen Beitrag und zusätzlich zu den Clubgebühren einen so genannten Deckungsbeitrag einzuheben. Durch diesen sollten bauliche Erhaltungsarbeiten im Objekt durchgeführt werden und der Betrieb der Hotelanlage sichergestellt werden.

Die Tatsache, dass sich der BW diesen beschlossenen Maßnahmen widersetzt habe und er auf Grund der Verweigerung von zusätzlichen Zahlungen aus dem Verein ausgeschlossen worden sei, könne keine Wertänderung der Ferienwohnrechte zum Zeitpunkt der Abschichtung in den Jahren 1994 und 1995 nach sich ziehen.

Gegen diesen Bescheid erhob der BW durch seine ausgewiesene Vertreterin binnen verlängerter offener Rechtsmittelfrist Berufung und führte dazu im Wesentlichen aus, dass aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere dem Schreiben vom 31. März 1995 werde der Nachweis erbracht, dass die Ferienwohnrechte im Zeitpunkt der Abschichtung der Beteiligung durch den BW nicht gesichert und wertlos gewesen seien. Im Zeitpunkt der Abschichtung der Beteiligung habe weder eine Barzahlung erwirkt werden können, noch eine Garantieerklärung für die Durchsetzbarkeit der Ferienwohnrechte abgegeben werden können. Der BW habe einer Abschichtung seines Anteiles in Ferienwohnrechten habe zustimmen müssen.

Der Verein habe, nur bedingt durch das drohende Konkursverfahren, die Gesamtliegenschaft gekauft. Der Verein habe der A GmbH. ein Darlehen in Höhe von 20 Mio. Schilling gewährt. Die Mittel aus der Darlehenstilgung hätten an den Verein zurückfließen sollen und bei gleichzeitiger Stabilisierung der Clubbeiträge für die Betriebsführung und Instandhaltung verwendet werden sollen.

Aus dem Schreiben vom 31. März 1995 ergebe sich, dass jenen Vereinsmitglieder die den auf sie entfallenden Anteil nicht entrichten würden, derselbe im Rahmen der Clubgebühr vorgeschrieben werde. Der Umstrukturierungsbeitrag diene daher nicht zur Verbesserung des Standards im Objekt, sondern die Festsetzung dieses Beitrages sei unmittelbar zur Sanierung und Abwendung des drohenden Konkurses der A GmbH und somit des drohenden Konkurses des Vereines vorgesehen. Dieser Konkurs hätte auch den Verlust der Durchsetzbarkeit des

Ferienwohnrecht bedeutet. Im Fall des BW habe der Umstrukturierungsbeitrag ATS 49.600,- - betragen.

Somit sei der BW nicht mehr in der Lage gewesen seine Ferienwohnrechte, zu den Bedingungen wie sie bei Abschluss des Beteiligungsvertrages vorgesehen gewesen seien, durchzusetzen. Die Ferienwohnrechte konnten daher unverändert genutzt werden.

Da letztlich der Konkurs der A GmbH trotz Darlehensgewährung durch den Verein nicht abzuwenden gewesen wäre, fehle es auch an den für die der Stabilisierung der Clubbeiträge und für die Instandhaltung vorgesehenen Darlehensrückzahlungen der A GmbH. Daher habe der Verein beschlossen den Clubbeitrag um 10% zu erhöhen. Somit stehe auch diese Clubbeitragserhöhung in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Konkurs der A GmbH. Sowohl die Einforderung eines Umstrukturierungsbeitrages, als auch die Erhöhung des Clubbeitrages ab 1998 seien durch das Konkursverfahren bedingt und somit auch Ausdruck des Wertverlustes der Ferienwohnrechte.

Die Weigerung des BW zusätzliche Zahlungen zu leisten und der damit verbundene Verlust seiner Wohnrechte habe seine Begründung darin, dass der BW als Vereinsmitglied genötigt gewesen sei immer wieder Gelder für die neuerliche Sicherung und Beibehaltung der Wohnrechte aufzubringen die eigentlich mit der Sanierung der A GmbH und des Vereins in Zusammenhang gestanden seien und mit dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb, wie er bei Abschluss der Beteiligung zu erwarten gewesen sei, nichts zu tun gehabt hätten. Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2004 wies das FA die Berufung als unbegründet ab. Darauf beantragte der BW durch seine ausgewiesene Vertreterin binnen verlängerter offener Rechtsmittelfrist die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

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

Der UFS nimmt den nachfolgend dargestellten Sachverhalt als erwiesen an:

Mit 4. Juli 1995 wurden die Erklärungen über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der A GmbH und Mitges. für 1994 beim FA eingereicht.

Mit Bescheid vom 11. Oktober 1995 wurde der BW von seinem zuständigen Wohnsitzfinanzamt in Wien zur Einkommensteuer für das Jahr 1994 veranlagt.

Mit Bescheid vom 28. August 1996 wurde der BW von seinem zuständigen Wohnsitzfinanzamt in Wien zur Einkommensteuer 1995 veranlagt.

Über das Vermögen der A GmbH wurde mit Edikt des LG Salzburg vom 14. November 1996 der Konkurs eröffnet. Zum Masseverwalter wurde RA Dr. C bestellt.

Die A GmbH und Mitges. wurde weiters unter anderem hinsichtlich der einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte bis 1994 einer Betriebsprüfung unterzogen, die Ende 1996 endete.

Mit 28 März 1997 wurden die Erklärungen über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der A GmbH und Mitges. für 1995 beim FA eingereicht.

In weiterer Folge erließ das FA Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1994 mit Datum 14. September 1998 bzw. für das Jahr 1995 mit Datum 30. November 1998. Die Veranlagungen erfolgten erklärungskgemäß.

Diese Bescheide ergingen an die „A GmbH & Mitges. z.H. Dr. C “

Auf Basis dieser einheitlichen und gesondert festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde der Einkommensteuerbescheid des BW für 1994 mit Datum 17. Dezember 1998 und der Einkommensteuerbescheid für 1995 mit Datum 22. Jänner 1999 von seinem zuständigen Wohnsitzfinanzamt in Wien gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert.

Der oben dargestellte Verfahrensablauf sowie der der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt gründen sich auf den Inhalt der Verwaltungsakten und das darin enthaltene Vorbringen der Parteien.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren Folgendes auszuführen:

Der BW war in den streitgegenständlichen Jahren stiller Gesellschafter der A GmbH. Dieses Gesellschaftsverhältnis wurde steuerlich als Mitunternehmerschaft (atypisch stille Gesellschaft) qualifiziert. Er kündigte seine Beteiligungen in den Jahren 1994 bzw. 1995 und wurde dafür mit Ferienwohnrechten abgefunden. Über das Vermögen der A GmbH wurde mit Datum 14. November 1996 der Konkurs eröffnet.

Gemäß § 185 Abs. 2 HGB in der in den verfahrensgegenständlichen Jahren geltenden Fassung wird die stille Gesellschaft ... durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Gesellschafters ..... aufgelöst. Dies betrifft zwingend sowohl die Konkurseröffnung über das Vermögen des Geschäftsinhabers als auch die Konkurseröffnung über das Vermögen des stillen Gesellschafters. (Straube: HGB, Rz. 8 zu § 185 HGB)

Da der BW – ebenso wie die weiteren Beteiligten - ungeachtet der steuerlichen Unterscheidung zwischen atypischer und typisch stiller Gesellschaft eine stille Gesellschaft mit der A GmbH eingegangen war, ist aus Sicht des UFS davon auszugehen, dass mit dieser Konkurseröffnung im Jahr 1996 das Gesellschaftsverhältnis aufgelöst worden ist.

Das FA hat im Jahr 1998 die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der A GmbH und Mitges. z.H. des Masseverwalters zugestellt.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO muss ein Bescheid ausdrücklich als solcher bezeichnet werden, hat einen Spruch enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht ein Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß § 191 Abs. 2 BAO hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, ..... denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, wenn eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet ist.

Das FA und der BW sind bei ihren Ausführungen im gegenständlichen Verfahren davon ausgegangen, dass die im Jahr 1998 erlassenen Feststellungsbescheide für die Jahre 1994 und 1995 rechtsgültig ergangen sind und die Rechtsmittelfrist gegen diesen Bescheid abgelaufen war.

Dies ist aus Sicht des UFS allerdings im gegenständlichen Verfahren nicht der Fall.

Die Personenvereinigung war aufgrund der Konkurseröffnung über das Vermögen der Geschäftsherrin (der A GmbH) im November 1996 im Jahr 1998 bereits beendet.

Als Bescheidadressat für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb kann in diesem Fall nicht mehr die A GmbH & Mitges. nach § 191 Abs. 1 lit. c BAO angeführt werden. Nach Beendigung der Personenvereinigung ohne Rechtspersönlichkeit ist der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO im Spruch an alle Beteiligten der beendeten Personenvereinigung zu richten.

Damit mangelt es dem Bescheid an einem Spruchbestandteil im Sinne des § 93 Abs. 2 BAO. Das Fehlen dieses Spruchbestandteiles ist jedoch unverzichtbar für die Bescheidqualität der Erledigung, weswegen die „Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften“ für die Jahre 1994 und 1995 keine Bescheide im Sinne des § 93 BAO darstellen.

Liegt jedoch kein Bescheid vor, dessen Rechtsmittelfrist bereits abgelaufen ist, fehlt es auch an den Voraussetzungen für einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens, weswegen der Antrag des BW auf Wiederaufnahme der Verfahren zurückzuweisen und der angefochtene Bescheid wie im Spruch dargestellt abzuändern war.

Salzburg, am 7. Jänner 2008