

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der ehemaligen Gesellschafter der "H-AG und atypisch stille Gesellschaft" (die einzelnen Beteiligten sind in der *Anlage* angeführt), Adresse, sämtliche vertreten durch Rabel & Partner GmbH, Hallerschloßstraße 1, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 14.11.2014 gegen die Erledigungen der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt (je) vom 27.10.2014 betreffend 1) **Wiederaufnahme** des Verfahrens hinsichtlich der **Feststellung von Einkünften** gemäß § 188 BAO für **2005** sowie 2) **Feststellung von Einkünften** gemäß § 188 BAO für die Jahre **2005, 2007 und 2008**

### I. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend **Wiederaufnahme** des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für **2005** sowie betreffend **Feststellung von Einkünften für 2005** wird als unbegründet abgewiesen.

### II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die **Feststellung von Einkünften** für die Jahre **2007 und 2008** richtet, als unzulässig *zurückgewiesen*.

### III. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist *nicht zulässig*.

*Hinweis:* Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gemäß § 101 Abs. 4 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren

an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen.

## Entscheidungsgründe

(1) Die H-AG beschäftigte sich in den Streitjahren mit der Entwicklung von Softwarelösungen im Bereich des Wissensmanagements und erbrachte darüber hinaus Supportleistungen zu dieser Software.

(2) Nach Gründung des Unternehmens beteiligten sich an der H-AG in mehreren Beteiligungsruunden („Tranchen“) verschiedene natürliche Personen als atypisch stille Gesellschafter, wobei die Beteiligungen jeweils unter Anwendung des Art. IV UmgrStG erfolgten.

(2.1) Mit Zusammenschlussvertrag vom 30.8.2006 (Tranche 1) beteiligte sich die X Beteiligungs GmbH (X) mit Stichtag 30.11.2005 als atypisch stille Gesellschafterin an der H-AG (Einlage € 210.000,--; Beteiligungsquote 2,0625%). Die X hielt und verwaltete diese stille Beteiligung als Treuhänderin für vier natürliche Personen (Treugeber): Beteiligter\_A, Beteiligter\_B, Beteiligter\_C, Beteiligter\_D.

Dieser Vertrag wurde dem Finanzamt (lt. Eingangsstempel) am 30.8.2006 angezeigt bzw. vorgelegt.

Im Vertrag wurde unter Punkt 3.6 vereinbart: „*Mit Zahlung der Beteiligungsmitte ist der Beteiligungsgeber als atypisch stiller Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote an Gewinn, Verlust und am gesamten Vermögen des Beteiligungsnehmers (einschließlich des Firmenwertes „good-will“ und der stillen Reserven, ab dem Zusammenschlussstichtag) beteiligt. Abweichend vom Beteiligungsverhältnis werden allfällige Verluste im Zeitraum von 1.12.2005 bis 31.12.2005 bis zu 190% der Einlage vorrangig dem Beteiligungsgeber zugewiesen.*“

Die atypisch stille Gesellschaft wies für **12/2005** einen Verlust von € 422.820,-- aus. Verlust der atypisch Stillen laut Beteiligungsverh. (2,0625%): € 8.721,--; Verlust atypisch Stille lt. Vertrag bzw. Erklärung (190% der Einlage): € 399.000,--.

Am 9.11.2006 erging (erklärungsgemäß) der Feststellungsbescheid für 2005.

(2.2) Mit Zusammenschlussvertrag vom 27.9.2007 (Tranche 2) beteiligte sich die X per 31.12.2006 als atypisch stille Gesellschafterin mit einer weiteren Einlage von € 275.000,-- an der H-AG (Beteiligungsquote 4,3825%). Die X hielt und verwaltete diese stille Beteiligung als Treuhänderin für drei natürliche Personen (Treugeber): Beteiligter\_A, Beteiligter\_C, Beteiligter\_E.

Punkt 3.6 des Vertrages lautet: „*Mit Zahlung der Beteiligungsmittel ist der Beteiligungsgeber als atypisch stiller Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote an Gewinn, Verlust und am gesamten Vermögen des Beteiligungsnehmers einschließlich des Firmenwertes „good-will“ und der stillen Reserven, ab dem Zusammenschlussstichtag) beteiligt. Abweichend vom Beteiligungsverhältnis werden allfällige Verluste im Zeitraum von 1.1.2007 bis 31.5.2007 bis zu 190% der Einlage vorrangig dem Beteiligungsgeber zugewiesen.*“

Auf Grund dieses Vertrages verminderte sich die Beteiligungsquote der „Tranche 1“ auf 1,9721%.

Laut Beilage zur Abgabenerklärung waren 2007 folgende Personen als atypisch stille Gesellschafter beteiligt: Beteiligter\_A, Beteigte\_B, Beteiligter\_C, Beteiligter\_E, Beteiligter\_D.

Die atypisch stille Gesellschaft erzielte **2007** einen Verlust von € 1.268.170,--; davon Verlust der atypisch Stillen (Tranche 2) laut Beteiligungsverh. (4,3825%): € 55.577,--;

Verlust atypisch Stille lt. Vertrag bzw. Erklärung (190% der Einlage): € 522.500,--.

(2.3) Mit Zusammenschlussvertrag vom 30.9.2008 (Tranche 3) beteiligte sich schließlich die Z Unternehmensbeteiligungen GmbH (in der Folge: Z\*) mit Stichtag 2.1.2008 als atypisch stille Gesellschafterin an der H-AG (Einlage € 1.050.000,--; Beteiligungsquote 9,5%). Die Z\* hielt und verwaltete diese stille Beteiligung als Treuhänderin für folgende natürliche Personen (Treugeber): Beteiligter\_F, Beteiligter\_G, Beteiligter\_H, Beteiligter\_I, Beteiligter\_J, Beteigte\_K, Beteiligter\_L, Beteiligter\_M.

Punkt 3.7 des Vertrages lautet: „*Mit Zahlung der Beteiligungsmittel ist der Beteiligungsgeber als atypisch stiller Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote an Gewinn, Verlust und am gesamten Vermögen des Beteiligungsnehmers einschließlich des Firmenwertes und der stillen Reserven beteiligt. Unabhängig davon, ob es sich um einen Gewinn oder Verlust handelt, wird das Ergebnis 2008 in voller Höhe dem Beteiligungsgeber zugeordnet. Ab dem Jahr 2009 ist der Beteiligungsgeber quotenmäßig am Ergebnis beteiligt.*“

Auf Grund dieses Zusammenschlusses verringerten sich die Beteiligungsquoten der Tranchen 1 und 2 letztlich auf 1,62259% bzw. 3,6058%.

Laut Beilage zur Abgabenerklärung waren 2008 neben jenen acht Personen, deren Beteiligungen treuhändig von der Z\* gehalten wurden, auch die laut vorgenannten Zusammenschlussverträgen (Tranchen 1 und 2) als atypisch stille Gesellschafter beigetretenen Personen, nämlich Beteiligter\_A, Beteigte\_B, Beteiligter\_C, Beteiligter\_E und Beteiligter\_D, weiterhin als Mitunternehmer beteiligt.

Die atypisch stille Gesellschaft erklärte **2008** einen Verlust von € 3.001.242,--; Verlust der atypisch Stillen (Tranche 3) laut Beteiligung von 9,5%: € 285.118,--; Verlustzuweisung atypisch Stille lt. Vertrag (286% der Einlage): € 3.001.242,--.

(3) Mit Einbringungsvertrag vom 22.6.2009 übertrugen sämtliche atypisch stillen Gesellschafter per 31.12.2008 ihren jeweiligen Abfindungsanspruch aus ihren Beteiligungen unter Anwendung des Art. III UmgrStG als Sacheinlage an die Geschäftsherrin (H-AG).

Die H-AG wurde im April 2010 in eine GmbH umgewandelt.

(4) Im Jahr 2011 fand bei der – mittlerweile nicht mehr existenten – atypisch stillen Gesellschaft eine Außenprüfung statt.

In seinem Bericht vom 30.9.2011 stellte der Prüfer unter Tz 1 ua. Folgendes fest:

*„(...) Auf Grund der vorliegenden Verträge anlässlich der einzelnen Zusammenschlüsse waren die Gründe der Verlustverteilung in der vorgenommenen Höhe nicht ersichtlich. Das im Zuge der Außenprüfung durchgeführte Vorhalteverfahren ergab in der Folge neue Sachverhalte, welche nachstehend angeführt sind.*

#### *Ergebnisverteilung lt. Gesellschaftsvertrag*

*Lt. Gesellschafts- bzw. Zusammenschlussverträgen sind die Beteiligungsgeber (atypisch Stille) jeweils entsprechend ihrer Beteiligungsquote an Gewinn, Verlust und am gesamten Vermögen des Beteiligungsnehmers einschließlich des Firmenwertes (good-will) und der stillen Reserven ab dem jeweiligen Zusammenschlussstichtag beteiligt. Abweichend davon wurden den atypisch stillen Gesellschaftern im Jahr ihres Beitrittes vorrangig Verluste von 190%, den im Rahmen des Zusammenschlusses per 2.1.2008 neu beigetretenen atypisch stillen Gesellschaftern Verluste von 286% ihrer Einlage zugewiesen.*

*Die von der Beteiligungsquote abweichende vorrangige Verlustzuweisung an die jeweils neu beigetretenen atypisch stillen Gesellschafter wird vom steuerlichen Vertreter der Gesellschaft in der Vorhaltsbeantwortung vom 4.10.2010 an das Finanzamt Graz-Stadt wie folgt begründet:*

*„Grund für die über das Beteiligungsverhältnis hinausgehende Verlustzuweisung im Jahr der Einlage war, dass der Beteiligungsnehmer (Geschäftsherr) im Zeitraum vor den jeweiligen Zusammenschlüssen zur Sicherstellung der Finanzierungsbasis und des operativen Geschäftsbetriebes erhöhte Aufwendungen insbesondere für Forschung und Entwicklung tätigen musste.*

*Als Abgeltung dieser Vorleistungen des Beteiligungsnehmers wurde gem. Zusammenschlussverträgen vereinbart, dass die atypisch stillen Gesellschafter im ersten Jahr ihrer Einlage über ihre Beteiligungsverhältnisse hinausgehende Verlustzuweisungen zu tragen hatten“.*

*In einer weiteren Stellungnahme wird durch den steuerlichen Vertreter folgendes ergänzend ausgeführt: „Die hohen Forschungsaufwendungen des Geschäftsherrn hatten einerseits zu einem entsprechend hohen Finanzierungsbedarf geführt. Da aber derartige F+E-Aufwendungen gem. § 197 UGB nicht aktiviert werden dürfen, wies der Betrieb des Geschäftsherrn zudem hohe Bilanzverluste und eine entsprechend niedrige*

*Eigenkapitalbasis aus. Erst durch eine überproportionale Verlustzuweisung an die Stillen wurde es ermöglicht, auch die Eigenkapitalbasis und damit das Bilanzbild des zusammenschlussgegenständlichen Betriebes entscheidend zu verbessern. Gleichzeitig wurde auch ein positiver Finanzierungseffekt erreicht, weil die Kapitalkosten minimiert wurden, indem die zukünftigen Entnahmemöglichkeiten des Stillen durch die Belastung seines Verlustverrechnungskontos beschränkt bzw. hinausgeschoben wurden.*

*Der wirtschaftliche Beweggrund für die überproportionale Verlustzuweisung an den Stillen lag daher in einem Beitrag zur Existenzsicherung des zusammenschlussgegenständlichen Betriebes. Die überproportionale Verlustzuweisung an den Stillen linderte die bilanz- und finanzierungstechnischen Probleme des zusammenschlussgegenständlichen Betriebes, die aufgrund der hohen F+E-Aufwendungen in der Vergangenheit entstanden waren. Die überproportionale Verlustzuweisung diente somit der Linderung der Folgewirkungen dieser Vorleistungen des Geschäftsherrn in bilanzieller und finanzierungstechnischer Hinsicht, was durch eine Verbesserung des Bilanzbildes und das Hinausschieben zukünftiger Entnahmemöglichkeiten für den Stillen bei sofortiger Kapitalzufuhr und Minimierung von Kapitalkosten erreicht wurde. Gleichzeitig wurde durch diesen Beitrag eine Teilung des bislang allein beim Geschäftsherrn liegenden Haftungsrisikos für F+E-Aufwendungen, die sich künftig als frustrierte Aufwendungen erweisen sollten, bewirkt. Derartige Beiträge von Risikokapitalgebern können bei forschungsintensiven High-Tech-Unternehmen als branchenüblich bezeichnet werden.*

*Mit der Wortfolge „Abgeltung von Vorleistungen“ sollte in diesem Zusammenhang lediglich zum Ausdruck gebracht werden, dass sich der Stille aufgrund der vom Geschäftsherrn bereits übernommenen hohen Kapital- und Arbeitseinsätze sowie Haftungsrisiken und der damit verbundenen bilanz- und finanzierungstechnischen Probleme veranlasst sah, einen derartigen Beitrag zur Existenzsicherung des zusammenschlussgegenständlichen Betriebes in Form der überproportionalen Verlustzuweisung zu übernehmen.“*

*Die dem Finanzamt gegenüber erfolgte erste Stellungnahme (Begründung) zur überproportionalen Verlustzuweisung ist klar und eindeutig formuliert. Wenn nunmehr vorgebracht wird, dass mit der überproportionalen Verlustzuweisung an die Stillen auch ein positiver Finanzierungseffekt erreicht wurde, weil dadurch die Kapitalkosten minimiert wurden, indem die zukünftigen Entnahmemöglichkeiten des Stillen durch die Belastung seines Verlustverrechnungskontos beschränkt bzw. hinausgeschoben wurde, so mag das ein Nebeneffekt der gewählten Vorgangsweise sein, der jedoch unwesentlich ist.*

*Unter Pkt. V „Entnahmerecht“ des Zusammenschlussvertrages — Gesellschaftsvertrages über die Errichtung einer stillen Gesellschaft per Stichtag 2.1.2008 vom 30.9.2008 ist Folgendes vereinbart:*

*Unter Voraussetzung, dass der Beteiligungsgeber (Stille) seine Einlage vollständig geleistet hat, ist er jährlich zur Entnahme der auf ihn entfallenden Gewinnanteile berechtigt. Die Zuweisung positiver steuerlicher Ergebnisse berechtigt den Beteiligungsgeber jedenfalls trotz eines allfällig negativen Saldos seines Verlust- und*

*Gewinnkontos zur Entnahme der Hälfte des zugewiesenen positiven steuerlichen Ergebnisses, sofern diese die Behandlung der Einlage des Beteiligungsgebers als Wirtschaftliches Eigenkapital beim Beteiligungsnehmer entsprechend Pkt. 3.1 (gemeint ist wohl Pkt 3.2) nicht gefährdet.*

*Lt. Pkt. 3.2. des Gesellschaftsvertrages stellt der Stille dem Geschäftsherrn im Rahmen des Zusammenschlussvertrages eine, dem wirtschaftlichen Eigenkapital des Beteiligungsnehmers zurechenbare Einlage von 1.050.000 zur Stärkung dessen Eigenkapitalstruktur zur Verfügung.*

*Zur Beschränkung bzw. einem Hinausschieben der Entnahmemöglichkeiten des Stillen hätte es nicht der überproportionalen Verlustzuweisung an ihn bedurft. Es hätte — wäre derartiges tatsächlich beabsichtigt gewesen, lediglich eine entsprechenden Einschränkung der Entnahmemöglichkeiten des Stillen im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden müssen. Derartiges wurde jedoch gesellschaftsvertraglich nicht vereinbart, ganz im Gegenteil, der Stille kann auch bei Vorliegen eines negativen Kapitalkontos in Folge der Zuweisung von Verlusten steuerliche Gewinne zur Hälfte entnehmen.*

*Ebenso wird durch die überproportionale Verlustzuweisung die Eigenkapitalbasis insgesamt nicht verbessert, denn es ist gesellschaftsvertraglich festgelegt, dass die Einlage des Stillen wirtschaftlich bereits Eigenkapital darstellt. Insoweit sinkt durch die überproportionale Verlustzuweisung nur der Kapitalanteil des Geschäftsherrn nicht, die Kapitalausstattung insgesamt ändert sich überhaupt nicht.*

*Es wird weiters angeführt, dass durch die überproportionale Verlustzuweisung ein Beitrag des Stillen in der Weise erfolgt, dass eine Teilung des bislang allein beim Geschäftsherrn liegenden Haftungsrisikos für F+E-Aufwendungen, die sich künftig als frustrierte Aufwendungen erweisen sollten, bewirkt wird.*

*In der Vergangenheit - vor dem Zusammenschlussstichtag - getätigte Aufwendungen für Forschung und Entwicklung des Geschäftsherrn wurden im Verkehrswert des Unternehmens des Geschäftsherrn zum Zusammenschlussstichtag, der maßgebliche Grundlage für die Festlegung der Beteiligungsquote des Stillen war, bereits berücksichtigt.*

*Wenn sich nun werthaltige Entwicklungsaufwendungen aus Vorjahren, die bei der Ermittlung des Verkehrswertes des Unternehmens des Geschäftsherrn Berücksichtigung fanden, nachträglich als frustrierte Aufwendungen herausstellen sollten, besteht für den Stillen kein wirtschaftlich vernünftiger Grund diese frustrierten Aufwendungen durch Übernahme von überproportionalen Verlusten allein zu tragen. Denn stellt sich nachträglich heraus, dass im (dem Zusammenschluss zu Grunde gelegten) Unternehmenswert erfasste stille Reserven aus Forschung nicht verwertbar sind, hat das eine Minderung des Unternehmenswertes zur Folge und ist nicht objektiv nachvollziehbar, warum der Stille das Risiko von frustrierten Aufwendungen allein übernehmen soll.*

**STEUERLICHE BEURTEILUNG BZW. RECHTLICHE WÜRDIGUNG:**

*Vertraglich vereinbarte überproportionale Beteiligung des atypisch Stiller am Gewinn/Verlust des Unternehmers im Jahr dessen Beitritts — rückwirkende Verlustteilnahme.*

*Tritt eine Person während eines Jahres in eine Gesellschaft ein und erlangt dadurch Mitunternehmerstellung, so können ihr erst die ab diesem Zeitpunkt verwirklichten Geschäftsfälle als Einzelbestandteile des Gewinnes/Verlustes zugewiesen werden, heißt es kann nur der Gewinn/Verlust verteilt werden, der ab dem Eintritt des neuen Gesellschafters entstanden ist (VwGH 97/15/0023 v. 18.2.1999; Doralt, EStG § 23 Rz 288). Dies deswegen, da Einkünfte nur demjenigen zuzurechnen sind, der den Einkünftetatbestand erfüllt; diese Tatbestandsverwirklichung erfolgt hinsichtlich der einzelnen Geschäftsfälle kontinuierlich während des Jahres. Es kann daher unterjährig nicht durch rückwirkende Maßnahmen mit steuerlicher Wirkung über bezogene Einkünfte verfügt werden (Quantschnigg/Schuch, ESt- Handbuch, § 23 Rz 51).*

*Eine rückwirkende Teilnahme am Verlust/Gewinn sehen die Bestimmungen des UmgrStG vor, danach kann im Rahmen eines Zusammenschlusses gem. Art IV UmgrStG ein Gesellschafter mit steuerlicher Wirkung rückwirkend zum Umgründungsstichtag beitreten und nimmt daher bereits ab dem Zusammenschlussstichtag an den Gewinnen und Verlusten der Gesellschaft mit steuerlicher Wirkung teil.*

*Bei vorliegenden atypisch stillen Gesellschaftsverhältnissen wird ein neu eingetretener atypisch Stiller an den ab dem Zusammenschlussstichtag entstandenen Gewinnen/Verlusten beteiligt.*

*Dabei bildet die Basis für die Gewinn/Verlustbeteiligung grundsätzlich die gesellschaftsvertraglich festgelegte Beteiligungsquote am Vermögen der Unternehmerin, die auf Basis eines einvernehmlich zwischen den Parteien festgelegten Verkehrswertes (ermittelt durch Verkehrswertgutachten) der Unternehmerin per Zusammenschlussstichtag festgelegt wurde.*

*Ergänzend ist im Gesellschafts— bzw. Zusammenschlussvertrag vereinbart, dass ein neu eintretender atypisch Stiller im Jahr seines Beitrittes einen über seine Beteiligungsquote hinaus gehenden Verlust bis zur Höhe von 190% seiner stillen Einlage zu übernehmen hat. Als wirtschaftlicher Grund für diese Vereinbarung wird vom steuerlichen Vertreter in einer Vorhaltsbeantwortung an das Finanzamt angegeben, dass der Unternehmer (Beteiligungsnehmer) in den letzten Geschäftsjahren zur Sicherstellung der Finanzierungsbasis und des operativen Geschäftsbetriebes erhöhte Aufwendungen insbesondere in Forschung und Entwicklung tätigen musste. Diese in der Vergangenheit erbrachten Vorleistungen des Beteiligungsgebers (Geschäftsherrn) werden durch eine überproportionale Übernahme von Verlusten durch den neu eintretenden Stiller abgegolten.*

*Beispiel Verlustverteilung Zusammenschluss 2008 — Beteiligung der Z\* Hightech UBGmbH als Stille (als Treuhänderin für acht natürliche Personen) — vorrangige Verlustzuweisung an atypisch stille Gesellschafter:*

*Atypisch stille Einlage per Stichtag 2.1.2008: 1.050.000*

entspricht Beteiligungsquote lt. Gesellschaftsvertrag 9,50%

Verlust 2008 gesamt: -3.001.242

davon Verlust Stille lt. Erklärung: -3.001.242

Verlust Stille in Prozent lt. Erklärung: 100%

Verlust Stille lt. Beteiligungsquote - 9,5 %: -285.118

Zusätzlich übernommener Verlust Stille 2008: -2.716.124

(...) Es ist, da die Beteiligung der atypisch stillen Gesellschafter jeweils rückwirkend unter Anwendung des Art IV UmgrStG erfolgte, davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung der überproportional zur Beteiligungsquote zu übernehmende Verlust von 190% der Einlage bereits feststand bzw. für das Jahr 2008 bereits im Wesentlichen abschätzbar war.

Für die Gewinn-Verlustverteilung sind die Vereinbarungen der Gesellschafter, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages maßgebend. Die unternehmensrechtlich getroffene Gewinn-/Verlustverteilung ist dabei auch für steuerliche Belange anzuerkennen, wenn sie dem unterschiedlichen Kapital- Arbeits- und dem etwaigen Haftungsrisiko der Gesellschafter Rechnung trägt oder Gegenstand der Vorsorge gegen Steuerlastverschiebung bei einem Zusammenschluss iSd. Art. IV UmgrStG ist. Steht die Gewinnverteilungsvereinbarung in einem offensichtlichen Missverhältnis zu der Beteiligung und Mitarbeit der einzelnen Gesellschafter, ist sie mit steuerlicher Wirkung zu korrigieren. (Rz 5883 EStR 2000 mwN).

Wirtschaftlicher Gehalt der hier vorgenommenen Verlustaufteilungsvereinbarung ist, dass durch die überproportionale Verlustzuweisung an die neu eintretenden atypisch stillen Gesellschafter die durch Entwicklungsaufwendungen bereits in Vorjahren entstandenen Aufwendungen bzw. Verluste des Unternehmers bzw. der Mitunternehmerschaft von den jeweils neu eintretenden atypisch stillen Gesellschafter übernommen werden.

Diese Übernahme von Aufwendungen aus Zeiträumen, in denen der neu beigetretene atypisch stille Gesellschafter gar nicht beteiligt war, bedeutet aber nichts anderes als eine rückwirkende Beteiligung an Verlusten des Unternehmers.

Eine Teilnahme eines neu beigetretenen Gesellschafters an Gewinnen/Verlusten, die vor seinem Beitritt entstanden sind, ist steuerlich nicht zulässig. Die bisher vorgenommene Verlustaufteilung ist daher mit steuerlicher Wirkung in der Weise zu korrigieren, dass den jeweils neu beigetretenen atypisch stillen Gesellschaftern im Jahr ihres Beitritts jeweils nur die ihrer Beteiligungsquote entsprechenden Verluste in den einzelnen Jahren zuzurechnen sind (...)"

Unter Tz 4 („Forderungsabschreibungen“) stellte der Prüfer fest:

„Zum 31.12.2008 bestanden gegenüber den Tochtergesellschaften in Deutschland und USA Forderungen in folgender Höhe:

H\* Deutschland: € 1.893.190,57; Abschreibung 2008: € 398.000,00

*H\* USA: € 605.048,48; Abschreibung 2008: € 217.127,00*

*Diese Forderungen resultierten einerseits aus Verrechnungen zwischen den verbundenen Gesellschaften und andererseits aus Finanzierungsleistungen durch das geprüfte Unternehmen. Da für einen großen Teil der vorgenommenen Forderungsabschreibungen lediglich gesellschaftsrechtlich motivierte Gründe vorliegen, wird seitens der AP eine aufwandswirksame Forderungsabschreibung im bisher erfolgten Ausmaß nicht anerkannt.*

*Folgende Beträge sind daher dem steuerpflichtigen Einkommen außerbilanzmäßig hinzuzurechnen: 2008 - € 615.127,-- (...)"*

(5) Auf Basis dieser Feststellungen erließ das Finanzamt per 10./11.10.2011 Erledigungen, mit denen eine Wiederaufnahme der Feststellung für 2005 sowie eine Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2005, 2007 und 2008 intendiert waren.

(6) Die dagegen erhobenen Beschwerden wies das BFG mit Beschlüssen vom 23.4.2014 als unzulässig zurück. Die angefochtenen „Bescheide“ seien an eine seit 1.1.2009 rechtlich nicht mehr existente Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit ergangen und hätten dadurch keine Bescheidqualität erlangt. Die Erledigungen hätten vielmehr an die ehemaligen Gesellschafter der vormaligen atypisch stillen Gesellschaft – unter namentlicher Anführung sämtlicher ehemaliger Gesellschafter – gerichtet (adressiert) werden müssen.

(7) In der Folge ergingen per 27.10.2014 die beschwerdegegenständlichen abgabenbehördlichen Erledigungen:

Der Wiederaufnahmebescheid für 2005 sowie die Feststellungs-“bescheide“ für 2005, 2007 und 2008 waren jeweils an die H\* GmbH, Beteiligter\_A, Beteiligte\_B, Beteiligter\_C sowie Erbe\_D1, Erbe\_D2 und Erbe\_D3 als Erben nach Beteiligter\_D mit dem Zusatz „*als ehemalige Gesellschafter der H-AG und atypisch stille Gesellschaft*“ (zu Handen der steuerlichen Vertretung) gerichtet.

(8) Die dagegen erhobene Beschwerde richtet sich – neben der Wiederaufnahme - gegen die oa. Feststellungen (Tz 1 und 4).

Zur Frage der Wiederaufnahme wird vorgebracht, dass der Behörde bei Erlassung der ursprünglichen (und wieder aufgenommenen) Feststellungsbescheides alle relevanten Tatsachen und Beweismittel, konkret die maßgeblichen Zusammenschlussverträge, bereits bekannt waren.

Bezüglich der alinearen Verlustverteilung wird geltend gemacht, eine Angemessenheitsprüfung der getroffenen ergebnisverteilungsabrede sei nicht erforderlich, da sich ausschließlich fremde Personen an der H-AG als stille Gesellschafter beteiligt hätten. Daher sei zwischen den Stillen und der Geschäftsherrin ein natürlicher Interessengegensatz vorgelegen. Wirtschaftlich rechtfertigt die Beschwerde diese ungleiche Verlustverteilung (im Jahr der Beteiligung) im Wesentlichen mit einer „*Verbesserung der unternehmensrechtlichen bilanziellen Eigenkapitals*“, mit dem mit der gewählten Vorgangsweise verbundenen „*Finanzierungseffekt*“ sowie mit dem

Umstand, dass die überproportionale Verlustzuweisung an die Stillen die bilanz- und finanzierungstechnischen Probleme der Geschäftsherrin, die auf Grund der hohen „*F+E-Aufwendungen in der Vergangenheit entstanden waren*“, lindern würden.

Zu den Forderungsabschreibungen wird ausgeführt: Aus steuerlicher Sicht seien Teilwertabschreibungen (TWA) auf internationale Steuerbeteiligungen vorgenommen worden. Die Steuerwirksamkeit hänge davon ab, inwieweit die Vorschrift des § 10 Abs. 3 KStG bei Ermittlung der Einkünfte anwendbar sei. Diese Regelung komme aber nur bei der H-AG zum Tragen. Soweit die Einkünfte der Mitunternehmerschaft natürlichen Personen zuzuteilen seien, vermag die Norm des § 10 Abs. 3 KStG keine Wirkung zu entfalten. Das EStG kenne keine vergleichbare Regelung und § 20 Abs. 2 EStG sei wegen der Zugehörigkeit der Beteiligungen zum Betriebsvermögen nicht anwendbar. Daher würden diese TWA den steuerlichen Gewinnanteil der atypisch still beteiligten natürlichen Personen in vollem Umfang vermindern.

(9) In ihrer ergänzenden Eingabe vom 8.4.2019 brachten die Beschwerdeführer (Bf.) durch ihren steuerlichen Vertreter vor, dass es sich bei den Erledigungen für 2007 und 2008 jeweils um Nichtbescheide handle, da diese nicht iSv. § 191 Abs. 2 BAO an sämtliche (ehemaligen) Mitunternehmer der atypisch stillen Gesellschaft gerichtet seien.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

#### *Zur Frage der Verlustverteilung:*

Strittig ist die steuerliche Berücksichtigung der oben dargestellten alinearen Verlustzuweisung. In den zugrunde liegenden Verträgen (s. oben) wurde jeweils vereinbart, dass ein neu eintretender stiller Beteiligter im Jahr seines Beitritts einen über seine Beteiligungsquote weit hinausgehenden Verlust bis zur Höhe von 190% seiner Einlage zu übernehmen habe. Im Zusammenschlussvertrag vom 30.9.2008 (Tranche 3) wurde vereinbart, dass das Ergebnis 2008 sogar in voller Höhe den neuen „Beteiligungsgebern“ zuzuordnen sei.

Die Bf. begründen diese überproportionale Verlustzuweisung in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 4.10.2010 im Wesentlichen damit, dass die Geschäftsherrin in den Jahren vor den jeweiligen Zusammenschlüssen zur Sicherstellung der Finanzierungsbasis und des operativen Geschäftsbetriebes erhöhte Aufwendungen, insbesondere für Forschung und Entwicklung, tätigen musste. Als Abgeltung dieser Vorleistungen der Geschäftsherrin wurde die überproportionale Verlustzuweisung vereinbart. Im weiteren Verfahren (auch in der Beschwerde) wurde seitens der Bf. ergänzend ausgeführt, die Verbesserung des Bilanzbildes der H-AG gepaart mit den aus der Sicht der Geschäftsherrin reduzierten Kapitalkosten auf Grund der geschaffenen Entnahmeverbündungen würden die alineare Ergebnisverteilung rechtfertigen (s. dazu ausführlich die Darstellung des Prüfers in seinem Bericht).

Der VwGH hatte in seinem Erkenntnis Ro 2015/15/0017, 1.6.2017, einen nahezu identen Sachverhalt zu beurteilen. Auch im do. Entscheidungsfall wurden für die vom Beteiligungsverhältnis abweichende Ergebnisverteilung ua. eine Verbesserung des

Bilanzbildes und reduzierte Kapitalkosten ins Treffen geführt. In der Begründung legte der VwGH seine Rechtsansicht wie folgt dar:

„(...)

*15 Der Revisionswerber rechtfertigte die alineare Verlustzuweisung im Abgabenverfahren insbesondere damit, dass die Inhaberin des Unternehmens X GmbH in den letzten Geschäftsjahren zur Sicherstellung der Finanzierungsbasis und des operativen Geschäftsbetriebes erhöhte Aufwendungen, insbesondere in Forschung und Entwicklung, habe tätigen müssen. Diese in der Vergangenheit durch die Inhaberin des Unternehmens erbrachten Vorleistungen würden durch eine überproportionale Übernahme von Verlusten durch den neu eintretenden stillen Gesellschafter abgegolten werden.*

*16 Auch in der Revision räumt der Revisionswerber ein, dass "die wirtschaftliche Rechtfertigung für die alineare Verteilung laufender Verluste im Anlassfall zum Teil auf Entwicklungen in der Vergangenheit (in Form der für das Geschäftsmodell eines forschungsintensiven High-Tech-Unternehmens typischen Verlustsituation und des damit verbundenen Kapitalbedarfs) zurückgeht". Dies könnte nach Ansicht des Revisionswerbers "aus steuerlicher Sicht jedoch nicht dazu führen, dass die Verteilung laufender Verluste in eine Verteilung von Verlusten aus Vorperioden umqualifiziert werde".*

*17 Die Darstellung des Revisionswerbers zeigt jedoch - wie im Übrigen schon das Finanzamt zutreffend festgestellt hat -, dass der Revisionswerber über eine Teilnahme am Verlust des laufenden Wirtschaftsjahres ab dem Zusammenschlussstichtag hinaus in wirtschaftlicher Betrachtung an Vorperiodenverlusten der X GmbH teilnehmen wollte.*

*18 Eine solche rückwirkende Ergebnisverteilung im Wege zivilrechtlicher Vereinbarungen ist im Ertragssteuerrecht aber nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich unzulässig und hat daher für steuerliche Zwecke - auch bei Gewinnverteilungsvereinbarungen unter nicht durch Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern - unberücksichtigt zu bleiben (vgl. zB VwGH vom 20. Jänner 2016, 2012/13/0013, vom 25. Mai 2016, 2013/15/0276, oder vom 27. September 2000, 97/14/0047).*

*19 Dem Bundesfinanzgericht kann daher im Ergebnis nicht entgegengetreten werden, wenn es der alinearen Verlustzuweisung an den Revisionswerber vor dem Hintergrund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen die steuerliche Anerkennung versagte. (...)"*

Auch im gegenständlichen Beschwerdefall begründen die Bf. die alineare Verlustzuweisung ua. mit „*Entwicklungen in der Vergangenheit*“. Die vereinbarte Verlustverteilung würde die bilanz- und finanzierungstechnischen Probleme des zusammenschlussgegenständlichen Betriebes lindern, die auf Grund der hohen „*F+E-Aufwendungen in der Vergangenheit*“ entstanden seien. (zB S. 8 der Beschwerde). Der wirtschaftliche Beweggrund für die alineare Verlustverteilung sei darin gelegen, dass die Geschäftsherrin – ein forschungsintensives High-Tech-Unternehmen – verlustträchtiges Risikokapital benötigt hätte, weil sie in Zeiträumen vor den Zusammenschlüssen selbst hohe Verluste, insbesondere aus Aufwendungen für Forschung und Entwicklung, zu tragen gehabt hätte (Beschwerde S. 12f.).

Die Darstellung der Bf. legt – analog dem oben angeführten Erkenntnisfall des VwGH – offen, dass mit der vereinbarten Verlustzuweisung in wirtschaftlicher Betrachtung ganz maßgeblich eine Teilnahme an Vorperiodenverlusten der Geschäftsherrin intendiert war. Eine derartige rückwirkende Ergebnisverteilung ist nach der höchstgerichtlichen Judikatur im Ertragsteuerrecht – selbst bei Vereinbarungen unter Fremden – nicht zulässig (s. nochmals VwGH Ro 2015/15/0017, und die in diesem Erkenntnis zitierten weiteren Entscheidungen).

Das Finanzamt hat daher der zwischen der H-AG und den atypisch stillen Gesellschaftern vereinbarten alinearen Verlustzuweisung dem Grunde nach zu Recht die steuerliche Anerkennung versagt.

*Zur Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 2005:*

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt stützt die Wiederaufnahme darauf, dass die Beweggründe für die alineare Verlustverteilung erst durch das ergänzende Vorbringen der Bf. im Zuge der Außenprüfung – in concreto durch die Vorhaltsbeantwortung vom 4.10.2010 – hervorgekommen seien.

In der Beschwerde wird dazu ausgeführt, der Behörde seien bei Erlassung des ursprünglichen Bescheides bereits alle wesentlichen Tatsachen und Beweismittel bekannt gewesen. Konkret seien dem Finanzamt die für die Verlustzuweisungen relevanten Zusammenschlussverträge bereits vorgelegen.

Der ursprüngliche Feststellungsbescheid 2005 ist am 9.11.2006 – erklärungsgemäß – ergangen. Aus den vorgelegten Aktenteilen ist ersichtlich, dass der (erste) Zusammenschlussvertrag vom 30.8.2006 – laut Eingangsstempel – am 30.8.2006 beim Finanzamt eingelangt ist.

Der VwGH sprach im bereits zitierten Erkenntnis Ro 2015/15/0017 vom 1.6.2017 unter Hinweis auf seine Vorjudikatur aus, dass bei nicht durch Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern üblicherweise davon ausgegangen werden kann, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht (VwGH vom 26. April 2006, 2001/14/0196; und vom 24. September 1996, 93/13/0022).

Das Finanzamt konnte daher bei Erlassung des Erstbescheides zunächst – trotz Kenntnisnahme vom Inhalt des bezüglichen Zusammenschlussvertrages – davon

ausgehen, dass die vertraglich vorgesehene Verlustverteilung (s. oben) den jeweiligen Beiträgen der Gesellschafter entspricht.

Erst mit E-Mail der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 4.10.2010 (Vorhaltsbeantwortung) wurden dem Finanzamt die wirtschaftlichen Motive für diese von der Beteiligungsquote abweichende Ergebniszuweisung offen gelegt. Mit dieser Eingabe gelangte der Abgabenbehörde erstmals die (neue) Tatsache zur Kenntnis, dass mit dieser Ergebnisverteilungsvereinbarung in wirtschaftlicher Betrachtung eine – steuerlich nicht zu berücksichtigende – Teilnahme der stillen Gesellschafter an Verlusten der H\* intendiert war, die bereits in der Zeit vor Abschluss des Zusammenschlussvertrages entstanden sind. Dieser für die rechtliche Beurteilung maßgebliche wirtschaftliche Hintergrund der Ergebnisabrede war aus dem Vertragstext des Zusammenschlussvertrages nicht erschließbar, geschweige denn ersichtlich.

Die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 2005 mit angefochtenem Bescheid vom 27.10.2014 ist sohin jedenfalls rechtmäßig erfolgt und war die Beschwerde, soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme richtet, als unbegründet abzuweisen.

*Erledigungen betreffend Einkünftefeststellung für 2007 und 2008:*

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehr auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos (vgl. zB VwGH vom 5.9.2012, 2011/15/0024; VwGH vom 30.3.2006, 2004/15/0048).

Mit der „Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften“ wird der Kreis der Personen festgelegt, über die das Finanzamt in einem einheitlichen Feststellungsbescheid nach § 188 BAO abzusprechen hat. Es kommt also darauf an, welche Personen in diese Erklärung der Einkünfte (bzw. deren Beilage) aufgenommen werden. Der Feststellungsbescheid darf nicht einen geringeren Personenkreis umfassen (s. dazu auch den aktuellen „Bescheidadressierungsleitfaden“ des BMF, S. 21).

Im vorliegenden Fall waren im Jahr 2007 an der früheren Mitunternehmerschaft auf Grund der Zusammenschlussverträge vom 30.8.2006 (Tranche 1) sowie vom 27.9.2007 (Tranche 2) und den korrespondierenden Zeichnungsvereinbarungen (abgeschlossen zwischen der Treuhänderin und den einzelnen Treugebern bzw. „Investoren“) neben der H-AG als Geschäftsherrin folgende Personen beteiligt:

Beteiligter\_A

Beteiligte\_B  
Beteiligter\_C  
Beteiligter\_E  
Beteiligter\_D

Diese werden auch – gemeinsam mit der H-AG – in der Beilage (E 6a-1) zur Abgabenerklärung als beteiligte Mitunternehmer angeführt.

Die angefochtene Erledigung betreffend „*die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2007*“ ist aber in ihrem Adressfeld (nur) an Beteiligter\_A, Beteilige\_B, Beteiligter\_C, die (namentlich genannten) Erben nach Beteiligter\_D und die H\* GmbH (als Rechtsnachfolgerin der H-AG) gerichtet. Beteiligter\_E ist nicht angesprochen.

2008 waren an der ehemaligen atypisch stillen Gesellschaft auf Grund des weiteren Vertrages vom 30.9.2008 - zusätzlich zu den bereits 2007 Beteiligten - acht weitere Personen beteiligt:

Beteiligter\_H  
Mag. Beteiligter\_M  
Beteiligter\_I  
Beteiligter\_L  
Beteiligter\_J  
Beteiligte\_K  
Beteiligter\_F  
Beteiligter\_G

In der Abgabenerklärung (bzw. deren Beilage) werden diese – neben der Geschäftsherrin - als Mitunternehmer angeführt.

Die angefochtenen Erledigung betreffend „*die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2008*“ ist dessen ungeachtet wiederum nur an Beteiligter\_A, Beteilige\_B, Beteiligter\_C, die (namentlich genannten) Erben nach Beteiligter\_D und die Geschäftsherrin gerichtet. Die 2008 neu hinzutretenen Personen werden als Bescheidadressaten nicht genannt.

Da die als Feststellungsbescheide intendierten Erledigungen für die Jahre 2007 und 2008 entgegen dem Gebot der Einheitlichkeit nur an einen Teil der Beteiligten gerichtet wurden, sind diese auf Grund der oa. Judikatur rechtlich zur Gänze unwirksam.

Eine analoge Anwendung der in den §§ 188 Abs. 5 bzw. 191 Abs. 5 BAO normierten „Teilwirksamkeit“ ist nach Ansicht des BFG im vorliegenden Fall nicht möglich. Die genannten Bestimmungen sind explizit auf jene Fälle beschränkt, in denen Einkünfte auch Personen zugerechnet werden, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung). Im Beschwerdefall erfolgte aber weder eine Zurechnung an rechtlich nicht (mehr) existente noch eine solche an nicht (mehr) handlungsfähige Personen.

Die bekämpften – die Jahre 2007 und 2008 betreffenden - Erledigungen sind sohin als Nichtbescheide zu qualifizieren.

Nach § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Beschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide. Beschwerden gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter sind als unzulässig zurückzuweisen (s. zB *Ritz*, BAO 6. Auflage, § 260 Tz 8, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Da den angefochtenen Erledigungen 2007 und 2008 aus den dargelegten Gründen keine Bescheidqualität zukommt, war die Beschwerde – soweit sie sich gegen diese beiden Erledigungen richtete – als unzulässig zurückzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das BFG konnte sich in seiner Entscheidungsfindung auf die in der Begründung zitierten VwGH-Judikate stützen.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt sohin im Beschwerdefall nicht vor.

### ***1 Anlage (namentliche Auflistung der Adressaten der BFG-Entscheidung)***

Graz, am 12. April 2019