

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Freisinger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch Intreuhand Steuerberatungs GesmbH, Amraser Straße 85/1, 6020 Innsbruck gegen die Bescheide des Finanzamtes X betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2004 sowie betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004 und 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer erzielte in den Beschwerdezeiträumen (2002 bis 2004 und 2006) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Arbeitnehmer der Fa. S KG. Zusätzlich erklärte er jeweils Einkünfte aus Kapitalvermögen aus einer stillen Beteiligung am Unternehmen seines Dienstgebers. Ebenso erklärte die Gattin des Beschwerdeführers in den Streitjahren Einkünfte aus Kapitalvermögen aus einer stillen Beteiligung am Unternehmen der Fa. S KG.

Im März 2007 fand im Unternehmen der Fa. S KG eine GPLA-Prüfung statt. Auf Grund der dabei getroffenen Feststellungen verfügte das Finanzamt mit den am 12.11.2008 ausgefertigten Bescheiden die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2004 und erließ neue Sachbescheide, mit welchen die bisher von der Gattin erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen dem Beschwerdeführer zugerechnet wurden.

Die Wiederaufnahmebescheide wurden dabei wie folgt begründet:

"Folgende Tatsachen sind durch die GPLA-Prüfung im März 2007 neu hervorgekommen:

Beim Ehegatten wurde ein Einkommenssplitting zugunsten der Ehegattin durchgeführt. Bei diesen Zahlungen handelt es sich um Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und die Zurechnung hat ausschließlich bei den Mitarbeitern der Fa. S KG zu erfolgen weil,

- die Ehegattin diese Option nur über den Ehemann, welcher Mitarbeiter und Beteiligter der Fa. S KG ist, ausüben kann,
- die Höhe der Ausschüttung von den persönlichen Faktoren des Ehegatten (Funktionsfaktor, Bewertungsfaktor, Beschäftigungsfaktor, Anwesenheitsfaktor) abhängt,
- die Auszahlung der Beteiligung an den Ehemann erfolgt und dieser leitet den "Anteil" der Gattin an diese weiter,
- dieser zur Wiederaufnahme führende Sachverhalt nicht von der Großbetriebsprüfung 2001 geprüft wurde. Zudem führte die Betriebsprüfung 2001 zu keiner Wiederaufnahme des Verfahrens".

Die bezughabenden Einkommensteuerbescheide wurden wie folgt begründet:

"Die Kapitaleinkünfte der Ehegattin wurden zusätzlich angesetzt, da diese ausschließlich dem Ehepartner zuzurechnen sind.

Beim Einkommenssplitting der Fa. S KG zugunsten der Ehegattinen der Mitarbeiter und Beteiligten handelt es sich um Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und die Zurechnung hat ausschließlich bei den Mitarbeitern der Fa. S KG zu erfolgen."

Weiters erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum 22.8.2008 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006, wobei die erklärten (nicht endbesteuerungsfähigen) Einkünfte aus Kapitalvermögen gegenüber der Abgabenerklärung ebenso um die von der Gattin erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen erhöht wurden. Als Bescheidbegründung wurde dieselbe wie in den Bescheiden vom 12.11.2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 angeführt.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2008 erhaben der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2002 bis 2005 sowie die bezughabenden Sachbescheide Berufung (Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 10. Dezember 2008). Ebenso wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertretung – eingelangt beim Finanzamt am 17. September 2008 - gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006 Berufung erhoben.

Darin wurde zusammengefasst ausgeführt, dass das Finanzamt elementare Bestimmungen der BAO verletzt habe und den Bescheiden eine Begründung fehle. Offensichtlich resultiere die Wiederaufnahme der Verfahren sowie die Bescheiderlassung auf Grundlage einer GPLA-Prüfung der Fa. S KG, deren Ergebnis der Berufungswerberin nicht mitgeteilt worden sei. Weiters würden die Bescheide das Ergebnis der im Jahr 2001 durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung missachten; im Prüfungsbericht sei nämlich festgehalten worden, dass das Beteiligungsausmaß von Ehepartnern im Wege des Mitunternehmermodells von 50 % auf 33,33 % beginnend ab 1.2.2001 reduziert werde.

Entsprechend dieser Prüfungsfeststellung sei die Ehepartnerbeteiligungen berechnet worden. Insofern werde das Gebot von Treu und Glauben verletzt.

Dieser Sachverhalt reiche bis ins das Jahr der Einführung des "Mitunternehmermodelles" im Jahr 1993 zurück und werde seither unverändert gehandhabt. Mit dem Prüfer seien anlässlich der Großbetriebsprüfung im Jahr 2001 diese Punkte ausführlich besprochen und alle Unterlagen offengelegt worden.

Die Berufungen wurden in weiterer Folge ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Da die Berufungsverfahren vom UFS bis Ende 2013 nicht abgeschlossen wurden, sind sie gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Vorweg wird darauf hingewiesen, dass der identische Sachverhalt bereits Gegenstand eines höchstgerichtlichen Verfahrens war (vgl. dazu VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106). Der Verwaltungsgerichtshof hatte darin über eine Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates abzusprechen.

Beschwerdeführerin in diesem Verfahren war die Gattin eines Arbeitnehmers der Fa. S KG.

Der Verwaltungsgerichtshof erachtete in diesem Erkenntnis die mit der selben Begründung wie im streitgegenständlichen Beschwerdeverfahren verfügte Wiederaufnahme der Verfahren für zulässig und urteilte die von der Beschwerdeführerin erklärten Einkünfte aus der eingangs beschriebenen Stillen Beteiligung als Sonderzahlungen (§ 49 ASVG), die ihrem Gatten als Dienstnehmer der Fa. S KG zuzurechnen seien.

## 1. Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren

Im Verfahren VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106 erhob die Beschwerdeführerin wortgleiche Einwendungen gegen die Verfügung der Wiederaufnahme wie im gegenständlichen Fall. Auch dort wurde eingewendet, die Behörde habe auf Grund einer Betriebsprüfung im Jahr 2001 schon lange vor der GPLA Prüfung im Jahr 2007 den Sachverhalt vollständig gekannt.

Diese Betriebsprüfung im Jahr 2001 fand im Unternehmen der S KG statt.

Hiezu führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass nach seiner ständiger Rechtsprechung das „Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln“ nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen sei und es darauf ankomme, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen

Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln beziehe sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend sei, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen seien. Es stehe der Wiederaufnahme nicht entgegen, dass ein Prüfer im Abgabenverfahren eines anderen Abgabepflichtigen Kenntnis von den maßgeblichen Tatsachen erlangt hatte.

Der Hinweis auf die im Jahr 2001 erfolgte Prüfung im Unternehmen der Fa. S KG zeige daher nicht auf, dass die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für den Beschwerdeführer unzulässig gewesen wären. Der Wiederaufnahme der Verfahren stehe nicht entgegen, dass Prüfer in Abgabenverfahren eines anderen Steuerpflichtigen (Fa. S KG) von den maßgeblichen Tatsachen allenfalls Kenntnis gehabt hätten. Das diesbezügliche Rechtsmittelvorbringen sei daher nicht geeignet, das Fehlen eines Wiederaufnahmegrundes aufzuzeigen.

Im Übrigen seien nach der Aktenlage auch in den Abgabenerklärungen der strittigen Jahre (2002 bis 2004) bzw. den angeschlossenen Beilagen die zur rechtlichen Beurteilung der erklärten Einkünfte notwendigen Erläuterungen nicht gegeben worden.

Die Entscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme sei eine Ermessensentscheidung. Dass in der Wiederaufnahme der Verfahren eine unrichtige Ermessensausübung gelegen sei, sei auch bei Bedachtnahme auf das Rechtsmittelvorbringen nicht erkennbar.

Insbesondere liege auch kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor. Der Grundsatz von Treu und Glauben schütze nämlich nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies z. B. der Fall sein könnte, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert worden sei und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle (vgl. VwGH vom 23. September 2010, 2010/15/0135). Die Verletzung dieses Grundsatzes setze weiters voraus, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen habe, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl. VwGH vom 16. September 2003, 99/14/0228).

Das Vorbringen des Beschwerdeführers beziehe sich ausschließlich auf Vorgänge im Abgabenverfahren eines anderen Steuerpflichtigen (Fa. S KG). Die ins Treffen geführte Passage des Prüfungsberichtes betreffend die Fa. S KG beurteile demgemäß auch nicht die steuerrechtliche Behandlung der Ausschüttungen auf Seiten des Beschwerdeführers. Im gegenständlichen Fall fehle es daher schon an einer entsprechenden Auskunft der zuständigen Abgabenbehörde, auf die der Beschwerdeführer hätte vertrauen können.

Überdies werde aber auch nicht dargelegt, welche nachteiligen Dispositionen er im Vertrauen auf den Inhalt des Prüfungsberichtes der Fa. S KG getroffen worden wären.

Insoweit erweist sich aufgrund dieser vom Verwaltungsgerichtshof geäußerten rechtlichen Erwägungen daher die verfügte Wiederaufnahme der Verfahren als zulässig, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen war.

## 2. Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 und 2006:

Zu den Sachbescheiden führte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.02.2014, 2011/15/0106, im Hinblick auf die Zurechnung von Einkünften auf Grund des in der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erstatten Vorbringen Nachstehendes aus:

„Die steuerrechtliche Frage, wem das Einkommen bzw. Einkünfte oder Einnahmen zuzurechnen sind (§ 2 Abs. 1 EStG 1988), ist in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Für die Zurechnung der Einkünfte ist nicht allein maßgeblich, aus welchem Rechtsgrund sie der Steuerpflichtige bezieht (vgl. das zur Auszahlung einer Pensionshälften an die Ehefrau ergangene hg. Erkenntnis vom 19. November 1998, 96/15/0182).

Das bloße Zufließen von Einnahmen erfüllt keinen Einkunftsstatbestand (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 2010, 2007/15/0137).

Nach § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Einkünfte müssen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 99/15/0257).

Arbeitslohn liegt dann nicht vor, wenn eine Zuwendung wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bewirkt wird. Auch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer können neben dem Dienstverhältnis gesonderte Rechtsbeziehungen bestehen. Sie sind dann steuerlich grundsätzlich getrennt zu beurteilen. Einkünfte, die auf diesen Rechtsbeziehungen beruhen, sind der in Betracht kommenden Einkunftsart (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) zuzurechnen. Voraussetzung hiezu ist allerdings, dass zu gleichen Bedingungen, unabhängig davon, ob ein Dienstverhältnis besteht, auch mit Dritten ein derartiges Vertragsverhältnis zu Stande kommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 2006, 2002/15/0188).

Dem angefochtenen Bescheid liegt die Feststellung zu Grunde, dass die von der S KG an ihre eigenen Dienstnehmer im Rahmen des Beteiligungsmodells geleisteten Zahlungen durch das jeweilige Dienstverhältnis veranlasst waren. Gegen diese Beurteilung wendet sich die Beschwerde zu Recht nicht. Diesbezüglich genügt es daher, auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 25. Mai 2005, 2003/08/0131, zu verweisen.

Die Beschwerdeführerin bringt nach allgemeinen Rechtsausführungen zum Begriff der stillen Beteiligung sachverhaltsbezogen vor, im Beschwerdefall liege ein direktes Vertragsverhältnis zur S KG vor. Die getroffenen Vereinbarungen entsprächen dem Regelstatut einer stillen Gesellschaft. Die Leistung der Einlage habe zumindest buchmäßig ihren Niederschlag gefunden. Der Beschwerdeführerin stünden alle Rechte als stille Gesellschafterin zu. Der Gesellschaftsvertrag sei auch "fremdüblich", weil nach der Modelländerung im Jahr 2007 nunmehr auch beliebig Dritte stille Gesellschafter werden könnten, sofern nur der Dienstnehmer bereit sei, auf die ihm zustehenden Beteiligungsrechte im entsprechenden Umfang zu verzichten.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind dem zuzurechnen, der sie erzielt hat. Die Arbeitskraft ist als Einkunftsquelle aus der Natur der Sache nicht übertragbar. Verfügt der Dienstnehmer über seinen Arbeitslohn, ergibt sich daraus keine Änderung der Zurechnung; der Arbeitslohn ist ihm auch dann zuzurechnen, wenn er den Anspruch einem Dritten abtritt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. August 2009, 2006/13/0185).

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass die Teilhabe der Beschwerdeführerin an den Gewinnen der S KG einen Verzicht des Ehemannes auf einen Teil der ihm zustehenden Beteiligung zur Voraussetzung hat. Das Beteiligungsverhältnis der Beschwerdeführerin kann nach dem Vertrag vom 18. April 2002 nicht nur von der S KG, sondern auch vom Ehemann der Beschwerdeführerin gekündigt werden. Die Einnahmen der Beschwerdeführerin aus der Beteiligung an der S KG sind vom Bestand des Dienstverhältnisses ihres Ehemannes zur S KG abhängig. Insbesondere trifft es aber entgegen dem Beschwerdevorbringen auch nicht zu, dass die Beschwerdeführerin durch die Leistung einer Einlage, wie dies für eine Beteiligung als stiller Gesellschafter essentiell ist, einen Anspruch auf Ausschüttung von Gewinnanteilen erworben hätte. Nach den Feststellungen der belangten Behörde, denen die Beschwerde nicht entgegentritt, hängt der Anspruch der Beschwerdeführerin auf Gewinnausschüttung nicht nur davon ab, dass die S KG (Basisbeträge übersteigende) Gewinne erzielt, sondern auch davon, dass der Ehemann der Beschwerdeführerin bestimmte im Dienstverhältnis gegründete Voraussetzungen erfüllt (beispielsweise führen entsprechende Fehlzeiten zu einer Verminderung der Gewinnbeteiligung).

Bei dieser Sachlage durfte die belangte Behörde davon ausgehen, dass die Beteiligung der Beschwerdeführerin an den Gewinnausschüttungen der S KG keine eigenständige Einkunftsquelle der Beschwerdeführerin darstellt, sondern Einnahmen vorliegen, die ihre Wurzel im Dienstverhältnis des Ehemannes zur S KG haben und daher diesem als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen sind.“

Aufgrund dieser rechtlichen Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes und der weiteren rechtlichen Ausführungen in der diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Entscheidung des UFS vom 14.4.2011, RV/0736-I/08, auf die insoweit verwiesen wird, konnte dem Beschwerdebegehr auch diesbezüglich nicht Folge gegeben werden.

Der Umstand, dass die Abgabenbehörde die strittigen Einkünfte nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen angesetzt hat, hat auf die Höhe des Einkommens und der Einkommensteuer keine Auswirkung, weshalb den Beschwerden ein Erfolg versagt bleiben muss.

Die Beschwerden waren daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

### 3. Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung im Hinblick auf die in der Begründung zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Darüberhinaus hat sowohl der Verwaltungsgerichtshof als auch der Unabhängige Finanzsenat in den zitierten Entscheidungen über die relevanten Rechtsfragen abgesprochen, von deren rechtlichen Beurteilung mit dieser Entscheidung nicht abgewichen wird.

Innsbruck, am 2. Oktober 2014