



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch SOT Süd- Ost Treuhand GmbH, 8043 Graz, Mariatrosterstrasse 21, vom 9. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Hofrat Mag. Christian Wolf, vom 8. Februar 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 und 2006 sowie betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

1.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkünftefeststellung für das Jahr 2005 vom 8.2.2010 wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

2.

Die Berufung vom 9.3.2010 gegen den Bescheid betreffend Einkünftefeststellung für das Jahr 2005 vom 8.2.2010 wird gemäß § 273 BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

3.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkünftefeststellung für das Jahr 2006 vom 8.2.2010 wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

4.

Der Bescheid betreffend Einkünftefeststellung für das Jahr 2006 vom 8.2.2010 wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Gesellschaftsvertrag

Im dem vorgelegten Finanzamtsakt befindet sich unter den Dauerbelegen – beim Finanzamt Wien 4/5/10 am 30.12.2005 eingelangt – folgender Zusammenschlussvertrag vom 29.11.2005:

„I. Präambel“

Es besteht bereits eine atypisch stille Gesellschaft zwischen der B T GmbH mit einem Anteil von 37,5% und Herrn S E als atypisch stiller Gesellschafter mit einem Anteil von 62,5%. Die bestehende atypisch stille Gesellschaft bleibt auch weiterhin aufrecht. Durch diesen Zusammenschlussvertrag tritt Ing. A G als weiterer stiller Gesellschafter hinzu.

Gleichzeitig mit diesem Vertrag wird der Vertrag über die Errichtung einer Gewinn/Verlustbeteiligung (atypisch stille Beteiligung) zwischen den Vertragsparteien abgeschlossen.

II. Beteiligte

Gesellschafter sind die B T GmbH, FN 2xxxxx k, welche als Geschäftsherr die in diesem Vertrag näher beschriebenen Sacheinlagen (Betrieb) leistet und Ing. A G, als atypisch stiller Gesellschafter, welcher eine Geldeinlage von € 500.000,00 leistet.

Der atypisch stille Gesellschafter Ing. A G wird am Gewinn/Verlust sowie am Vermögen des Unternehmens des Geschäftsherrn einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes mit 20% beteiligt.

Die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft ist ein Zusammenschluss gemäß Art IV UmgrStG. Die Beteiligungsverhältnisse wurden anhand der Verkehrswerte ermittelt (Verkehrswertzusammenschluss). Bei dieser Methode erfolgt die Übernahme des übertragenen Vermögens in die Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft zu Verkehrswerten. Da das UmgrStG allerdings eine Übernahme der Buchwerte zwingend vorschreibt, wurden die Aufwertungen (Firmenwert) in einer Ergänzungsbilanz wieder rückgängig gemacht. Zusammenschlussstichtag ist der 30.06.2005.

III. Gegenstand der Einlagen

Gegenstand der Einlage des Geschäftsherrn ist der gesamte Betrieb des Geschäftsherrn und mit sämtlichen dazugehörigen Aktiven und Passiven, Rechten und Pflichten, Vermögensgegenständen und Wirtschaftsgütern sowie mit sämtlichen tatsächlich und rechtlichen Bestandteilen und allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör wie in der Schlussbilanz per 30.06.2005, gleichzeitig Zusammenschlussbilanz zu Buchwerten per 30.06.2005 des Geschäftsherrn (Beilage./1 und ./2) dargestellt.

Gegenstand der Einlage des atypisch stillen Gesellschafters ist eine Geldeinlage von € 500.000,00.

IV. Einlagen

Der Geschäftsherr und der atypisch stille Gesellschafter bringen hiermit ihre im Punkt II. näher bezeichneten Einlagen in die B T GmbH & atypisch stillen Gesellschaft gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages gemäß Art IV UmgrStG als Sach- bzw. Geldeinlage ausschließlich gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten an der übernehmenden atypisch stillen Gesellschaft ein.

Die übernehmende atypisch stille Gesellschaft nimmt die Einbringung und Übertragung der im Punkt II. näher bezeichneten Einlagen an.

V. Bilanzen

Die gegenständliche Einbringung des Betriebes des Geschäftsherrn bzw. der Geldeinlage des atypisch stillen Gesellschafters findet auf der Grundlage der steuerlichen Zusammenschlussbilanz (§ 23 Abs. 1 UmgrStG) zum 30.06.2006, Beilage ./3 samt Ergänzungsbilanz (Beilage ./4), welche einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bilden, statt.

VI. Begünstigung gemäß Art IV UmgrStG und Fortführung der steuerlichen Buchwerte

Die vertragsgegenständliche Einbringung wird gemäß Art IV UmgrStG unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des UmgrStG sowie unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte durchgeführt.

Festgehalten wird, dass es sich beim übertragenen Vermögen des Geschäftsherrn um einen Betrieb handelt, der der Erzielung von Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z. 3 EStG dient und daher Vermögen gemäß § 23 Abs. 2 UmgrStG iVm § 12 Abs. 2 Z. 1 UmgrStG darstellt.

Das übertragene Vermögen besitzt sowohl am Zusammenschlussstichtag als auch am heutigen Tag einen positiven Verkehrswert.

Der Betrieb des Geschäftsherrn besteht bereits länger als zwei Jahre als Vermögen der B T GmbH; die Voraussetzungen für die Befreiung von den Kapitalverkehrssteuern sowie von den Gebühren gemäß § 26 Abs. 3 UmgrStG sind somit erfüllt und werden von den Vertragsparteien für den gegenständlichen Zusammenschluss in Anspruch genommen.

Die Vertragsteile erklären, dass dieser Zusammenschluss nach den Vorschriften und mit den Folgen des UmgrStG erfolgt. Sie bestimmen diesen Zweck als Auslegungsregel, das heißt, dass bei allfälligen Unklarheiten oder bei nicht bedachten Fällen das gelten soll, was diesem Zweck dient.

VII. Gegenleistung

Die Leistung der gegenständlichen Einlagen erfolgt ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an der übernehmenden B T GmbH & atypisch stillen Gesellschaft.

Durch den Eintritt von Herrn Ing. A G als atypisch stiller Gesellschafter ändern sich die Beteiligungsverhältnisse wie folgt:

Herr S E als atypisch stiller Gesellschafter hält nunmehr einem Anteil von 50%, die B T GmbH mit einem Anteil von 30% und Ing. A G als weiterer atypisch stiller Gesellschafter mit einem Anteil von 20% am Gewinn/Verlust sowie am Vermögen der B T GmbH einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes.

VIII. Zusammenschlussstichtag

Zusammenschlussstichtag ist der 30.06.2005, Tagesablauf.

IX. Geschäftsführung

Die Geschäftsführung obliegt ausschließlich der B T GmbH. Sie erhält dafür ein Geschäftsführergehalt als Gewinnvorab in Höhe von 7% des Umsatzes des jeweiligen gesamten Jahres, beginnend mit 1.1.2005.

X. Sonstiges

Die Vertragsparteien halten fest, dass zum Einbringungsgegenstand weder Liegenschaften noch Liegenschaftsanteile oder grundstücksgleiche Rechte gehören.

Festgehalten wird weiters, dass der Geschäftsherr keine Bestandverträge abgeschlossen hat, in welche sie Bestandnehmer ist und der Hauptmietzins niedriger als der angemessene Hauptmietzins ist.

Die mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren trägt die B T GmbH & atypisch stille Gesellschaft.

Sollten einzelne Bestimmungen dieses Vertrags unwirksam sein oder werden, so wird dadurch die Gültigkeit dieses Vertrages nicht berührt. An die Stelle der unwirksamen Bestimmungen tritt diejenige gesetzlich zugelassene Bestimmung, die dem wirtschaftlichen Zweck der ungültigen Bestimmung am nächsten kommt. Entsprechendes gilt, wenn sich bei Durchführung des Vertrages eine ergänzungsbedürftige Lücke ergeben sollte.

Änderungen und Ergänzungen des vorliegenden Vertrages einschließlich eines Abgehens von der Schriftformklausel bedürfen der Schriftform."

Einkünftefeststellungserklärung 2005

Die am 31.3.2006 beim Finanzamt Wien 4/5/10 eingelangte Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2005 der B T GmbH & atypisch Still weist einen ausgewiesenen Gesamtverlust von € 1.036.984,87 den Beteiligten wie folgt zu, wobei im Formular E 106 auch die jeweiligen Ertragsanteile in Prozent ausgewiesen wurden:

	<i>Ertragsanteil in Prozent</i>	<i>Anteil an den Einkünften (Betrag inkl. allfälliger Sonderbetriebseinahmen und -ausgaben)</i>
<i>B T GmbH</i>	<i>30</i>	<i>215.397,94</i>
<i>ES</i>	<i>50</i>	<i>72.805,52</i>
<i>AG</i>	<i>20</i>	<i>-1.325.188,33</i>

In einer Beilage wurde die Einkünfteermittlung näher aufgeschlüsselt, wobei sich aus handschriftlichen Vermerken ergibt, dass offenbar eine Kontrolle der Ermittlung durch das Finanzamt erfolgt ist:

Für das erste Halbjahr 2005 wurde das steuerliche Ergebnis von € 116.488,84 zwischen B T und E S im Verhältnis 37,50% zu 62,50% geteilt.

Im zweiten Halbjahr 2005 wurde das steuerliche Ergebnis von -1.153.473,70 unter Berücksichtigung eines Gewinnvorwegs von € 171.714,63 wie folgt aufgeteilt (die Prozentangaben sind in der Beilage enthalten):

<i>B T GmbH</i>	30%	171,714,36
<i>E S</i>	50%	0,00
<i>A G</i>	20%	-1.325.188,33

Einkünftefeststellungsbescheid 2005 vom 31.5.2006

Mit Bescheid vom 31.5.2006 stellte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Einkünfte der Mitunternehmerschaft und deren Verteilung auf die Gesellschafter für das Jahr 2005 erklärungskonform gemäß § 188 BAO fest.

Ermittlungsverfahren des Finanzamts St. Veit Wolfsberg im Außenprüfungsverfahren eines Mitgesellschafters

Vom Finanzamt St. Veit Wolfsberg wurde am 6.3.2007 dem Finanzamt Wien 4/5/10 folgender Auszug aus einem Schreiben der steuerlichen Vertretung übermittelt (Bl. 45 ff./2005 des Finanzamtsaktes):

Zu Ihren Fragenkomplexen im Einzelnen:

1.1. Ing. G A

1.1.1. B

Laut Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft wird das Ergebnis im Verhältnis 20% zugunsten Herrn Ing. G und 80% zugunsten des Geschäftsherren geteilt wird. Da eine weitere stille Gesellschaft zwischen B und Herrn S E besteht werden die 80%, B im Verhältnis 37,5% für B zu 62,5% für Herrn S E als atypisch stiller Gesellschafter (37,5%: 62,5% Beteiligungsverhältnis Jänner bis Juni 2005) aufgeteilt. In jedem Fall erhält die B GmbH einen Vorabgewinn in Höhe von 7% des Jahresumsatzes als Geschäftsführerentgelt. Für das Jahr 2005 wurde abweichend von der generellen Einkommensverteilung aufgrund der späten Vereinbarung der atypisch stillen Gesellschaft eine 1000%ige Ergebniszurechnung zugunsten Herrn Ing. G hinsichtlich des Ergebnisses von Juli bis Dezember 2005 vereinbart.

Somit lässt sich als Erklärung für Ihre Frage folgende Aussage treffen: Aufgrund der Ergebnisvereinbarung für das Jahr 2005 wird das steuerliche Ergebnis von € -1.036.188,33 in der Weise aufgeteilt, dass Herr Ing. A G eine Verlusttangente von € -1.325.188,33 zugewiesen bekommt, im Gegenzug aber B T GmbH einen Gewinnanteil von € 289.000,00 in Summe sohin € 1.036.188,33.

B T GmbH	215.397,94 €
E S	72.805,52 €
Ing. A G	-1.325.188,33 €
Summe:	-1.036.984,87 €

Das Finanzamt St. Veit Wolfsberg gab hierzu bekannt:

„Die Mitteilung gemäß § 295 BAO weist einen Verlust in Höhe von -1.325.188,33 € aus. Laut Steuerberater kommt dieser Verlust deshalb zustande, weil für das Jahr 2005 abweichend von der generellen Einkommensverteilung aufgrund der späten Vereinbarung der atypisch stillen Gesellschaft eine 100ige Ergebniszurechnung zugunsten Herrn Ing. G hinsichtlich des Ergebnisses von Juli bis Dezember 2005 vereinbart ist. Gibt es diese Vereinbarung nicht stehen laut Zusammenschlussvertrag vom 29.11.2005 Ing. A G 20% Gewinn/Verlust zu. Das wären höchstens -207.396 € (20% von 1.036.984,37 €). Das Schreiben des Steuerberaters liegt in Kopie bei.“

Sollte sich die Mitteilung des Steuerberaters nicht bestätigen, wird um telefonische Vorinformation ersucht. Eine Änderung der Ergebniszuteilung bei der Fa. B GmbH & Mitges. bewirkt bei Ing. A G hohe Steuernachzahlungen.“

Ermittlungsverfahren des Finanzamtes Wien 4/5/10 im Anschluss an das Ermittlungsverfahren des Finanzamts St. Veit Wolfsberg

Am 10.1.2008 richtete das Finanzamt Wien 4/5/10 einen Vorhalt an die Bw. betreffend die Veranlagung 2005:

„Ergänzungspunkte:

Im Jahr 2005 wurde Herrn G ein Verlust in Höhe von € 1.325.188,33 zugewiesen.

Dieser kam zustande, da für das Jahr 2005 abweichend von der generellen Einkommensverteilung, aufgrund einer späteren Vereinbarung der atypischen stillen Gesellschaft eine 100ige Ergebniszurechnung, für die Monate Juli bis Dezember 2005 vereinbart wurde.

Sie werden gebeten, diese schriftliche Vereinbarung bzw. den Vertrag in Kopie, binnen obiger Frist an das Finanzamt zu senden.“

Mit Schreiben vom 8.2.2008 wurde dem Finanzamt Wien 4/5/10 „in Beantwortung ihres Fragenvorhalts“ von der steuerlichen Vertretung der oben wiedergegebene Zusammenschlussvertrag vom 29.11.2005 (der dem Finanzamt Wien 4/5/10 bereits seit 30.12.2005 – siehe Dauerbelege – vorliegt) übermittelt und dazu ausgeführt, dass in diesem festgehalten sei, „dass dem Geschäftsherrn, der B T und ihrem Geschäftsführer, Herrn S E, eine erfolgsabhängige (Mindest-)Gewinntangente zuzuweisen ist. Genauso wurde bei der Ergebniszuteilung 2005 vorgegangen.“

Wiederaufnahme- und Sachbescheid betreffend Einkünftefeststellung 2005 vom 20.6.2008

Mit Bescheid vom 20.6.2008 wurde das Feststellungsverfahren 2005 vom Finanzamt Wien 4/5/10 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und unter einem ein neuer Sachbescheid erlassen (Bl. 62 ff./2006 des Finanzamtsaktes).

Der Wiederaufnahmebescheid wurde wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Der unter einem erlassene Einkünftefeststellungsbescheid 2005 weist die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € -1.036.984,38 wie folgt zu:

<i>B T GmbH</i>	<i>-182.158,06</i>
<i>ES</i>	<i>-589.788,65</i>
<i>Ing. A G</i>	<i>-265.037,67</i>

Der Einkünftefeststellungsbescheid wurde wie folgt begründet:

„Laut Zusammenschlussvertrag vom 29.11.2005 (dem Finanzamt im Rahmen eines Vorhalteverfahrens am 11.2.2008 in Kopie übermittelt) stellen sich die Beteiligungsverhältnisse für das Jahr 2005 wie folgt dar:

<i>1.1. bis 30.6.2005:</i>	<i>B T GmbH</i>	<i>37,5%</i>
	<i>Hr. SE</i>	<i>62,5%</i>
<i>1.7. bis 31.12.2005:</i>	<i>B T GmbH</i>	<i>30,0%</i>
	<i>Hr. SE</i>	<i>50,0%</i>
	<i>Hr. Ing. A G</i>	<i>20,0%</i>

Die für 2005 erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens in dem im Vertrag ausgewiesenen Verhältnis auf die Gesellschafter verteilt.

<i>Einkünfte 1.1. bis 30.6.2005:</i>	<i>€ 116.488,83</i>	<i>B GmbH</i>	<i>37,5% =</i>	<i>€ 43.683,31</i>
		<i>Hr. SE</i>	<i>62,5% =</i>	<i>€ 72.805,52</i>
<i>Einkünfte 1.7. bis 31.12.2005</i>	<i>€ -1.325.188,33</i>	<i>B GmbH</i>	<i>30,0% =</i>	<i>€ -225.841,87 (€ -397.556,50 + € 171.714,63 Gewinnvorweg)</i>
		<i>Hr. SE</i>	<i>50,0% =</i>	<i>€ -662.594,17</i>
		<i>Hr. Ing. A G</i>	<i>20,0% =</i>	<i>€ -265.037,67</i>

Die Einkünfte 2006 wurden durch den berichtigten Feststellungsbescheid vom 9.6.2008 nach den im Zusammenschlussvertrag ausgewiesenen Beteiligungsverhältnissen (30:50:20) auf die Gesellschaft verteilt."

**Berufung vom 28.8.2008 gegen den Wiederaufnahme- und den Sachbescheid
betreffend Einkünftefeststellung 2005 vom 20.6.2008**

Gegen diese Bescheide wurde mit Schreiben vom 28.8.2008 Berufung erhoben:

„Namens und im Auftrag unserer im Betreff genannten Mandantin erheben wir innerhalb der gemäß unserem Antrag vom 4. Juli 2008 bis zum 31. August 2008 verlängerten Frist das Rechtsmittel der

Berufung

gegen

- a) den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2005 vom 20. Juni 2008, eingelangt am 24. Juni 2008 sowie gegen*
- b) den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2005 vom 20. Juni 2008, eingelangt am 24. Juni 2008.*

Die Berufung richtet sich gegen

- a) die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO sowie gegen*
- b) die Festsetzung der Höhe der Ergebnistangenten der Gesellschafter.*

Zur Begründung verweisen wir auf die diesbezüglichen Ausführungen (unter „ad a)" und „ad b") im beiliegenden Schreiben vom 21.08.2008 der X & Partner GmbH, welche unsere Mandantin bis zum 4. Mai 2008 steuerlich vertreten hat. Ergänzend zu den Ausführungen unter „ad b)" übermitteln wir Ihnen beiliegend eine Kopie des Gewinnverteilungsbeschlusses für 2005.

Wir beantragen daher, die o.a. Bescheide aufzuheben und den ursprünglichen Feststellungsbescheid für 2005 zu erlassen."

Beigeschlossen war das angeführte Schreiben der früheren steuerlichen Vertretung vom 21.8.2008:

„Wir erheben für oben angeführten Mandanten innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der

Berufung

gegen

- a) den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2005 vom 20.6.2008, eingelangt am 24.6.2008 sowie gegen
- b) den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für 2005 vom 20.6.2008, eingelangt am 24.6.2008.

Berufungsgegenstand:

Die Berufung richtet sich gegen

- a) die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO sowie gegen
- b) die Festsetzung der Höhe der Ergebnistangenten der Gesellschafter.

Begründung:

ad a)

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist nach § 303 (4) BAO zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine amtswegige Wiederaufnahme ist dann nicht zulässig, wenn die Behörde die Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren bereits bekannt hat. Wenn der Behörde also der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon im wiederaufzunehmenden Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätten können, ist die Wiederaufnahme unzulässig (z.B. VwGH 29.9.2004, [2001/13/0135](#)).

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2008 wurde der o.a. Steuerpflichtige ersucht, die schriftliche Vereinbarung bzw. den Vertrag der Kopie bezüglich abweichender Ergebnisverteilung vorzulegen. Am 8. Februar 2008 wurde der Behörde der Zusammenschlussvertrag per 30.6.2005 in Beantwortung des Schreibens übermittelt, worauf auf Grund dieser vorgelegten Unterlagen, die Finanzbehörde mit Bescheid vom 20.6.2008 das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2005 wiederaufgenommen hat, mit der Begründung, dass neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen sind.

Der Zusammenschlussvertrag zwischen der B T GmbH und Ing. A G per 30.6.2005 wurde dem Finanzamt jedoch bereits mit Schreiben vom 29.12.2005 im Zusammenhang mit der Anzeige des Zusammenschlusses an das zuständige Finanzamt übermittelt. Es sind daher keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen, da der Zusammenschlussvertrag der Behörde bereits bekannt war.

ad b)

Auf Grund eines Gesellschafterbeschlusses erfolgte im Jahr 2005 eine vom Zusammenschlussvertrag abweichende Gewinnverteilung. Die festgesetzte Gewinnverteilung der Finanzbehörde ist somit nicht richtig.

Wir beantragen daher, den o.a. Bescheide aufzuheben und den ursprünglichen Feststellungsbescheid für 2005 zu erlassen."

Beigeschlossen war ferner die Kopie einer unterfertigten „Beilage zur Steuererklärung 2005“ (das Original findet sich nicht im Finanzamtsakt bei den Steuererklärungen 2005):

„*Gewinnverteilung 2005*

Das Ergebnis wird wie folgt (anderslautend gg Zusammenschlussvertrag) verteilt:

<i>B T GmbH</i>	<i>EUR</i>	<i>215.397,94</i>
<i>ES</i>	<i>EUR</i>	<i>72.805,52</i>
<i>Ing. A G</i>	<i>EUR</i>	<i>-1.325.188,33</i>
<i>Summe steuerpflichtiges Ergebnis (E106)</i>	<i>EUR</i>	<i>-1.036.984,87</i>

Weiteres Verfahren betreffend 2005

Zum weiteren Verfahren betreffend das Jahr 2005 siehe im Folgenden nach der Darstellung des zunächst hinsichtlich des Jahres 2006 durchgeführten Verfahrens.

Einkünftefeststellungserklärung 2006

Die am 10.3.2008 beim Finanzamt Wien 4/5/10 eingelangte Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2006 der B T GmbH & atypisch Still weist einen ausgewiesenen Gesamtverlust von € 309.617,94 den Beteiligten wie folgt zu (Formular E 6a-1):

		<i>Anteil am Gewinn/Verlust</i>
<i>B T GmbH</i>		<i>78.254,10</i>
<i>ES</i>		<i>-387.872,04</i>
<i>A G</i>		<i>0,00</i>

Einkünftefeststellungsbescheid 2006 vom 13.3.2008

Mit Bescheid vom 13.3.2008 stellte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Einkünfte der Mitunternehmerschaft und deren Verteilung auf die Gesellschafter für das Jahr 2006 erklärungskonform gemäß § 188 BAO fest.

Berichtigung gemäß § 293 BAO vom 9.6.2008 betreffend den Einkünftefeststellungsbescheid 2006 vom 13.3.2008

Diesen Bescheid berichtigte das Finanzamt Wien 4/5/10 gemäß § 293 BAO am 9.6.2008, indem die Einkünfte von € 309.617,94 wie folgt verteilt wurden:

		Anteil am Gewinn/Verlust
<i>B T GmbH</i>		-92.885,37
<i>ES</i>		-154.808,98
<i>AG</i>		-61.923,59

Begründend wurde ausgeführt, dass dieser Bescheid nicht an die Stelle des Bescheides vom 13.3.2008 trete, sondern diesen „hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend folgender Punkte: - Zusätzliche Angaben“ berichtigte.

Berufung vom 28.8.2008 Berichtigung gemäß § 293 BAO vom 9.6.2008 betreffend den Einkünftefeststellungsbescheid 2006 vom 13.3.2008

Gegen den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für 2006 vom 9.6.2008, eingelangt am 12.6.2008, wurde innerhalb verlängerter Frist Berufung mit Schreiben vom 28.8.2008 wie folgt erhoben:

Berufungsgegenstand:

Die Berufung richtet sich gegen die Festsetzung der Höhe der Ergebnistangenten der Gesellschafter sowie die Berichtigung gem. § 293 BAO.

Begründung:

Auf Grund eines Gesellschafterbeschlusses erfolgte im Jahr 2005 eine vom Zusammenschlussvertrag abweichende Gewinnverteilung. Die festgesetzte Gewinnverteilung der Finanzbehörde ist somit nicht richtig.

Zudem ist eine Berichtigung gem. § 293 BAO nicht zulässig, da im Bescheid weder unterlaufene Schreib- und Rechenfehler noch andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf den Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten vorliegen.

Eine Berichtigung nach § 293 BAO erfordert, dass die Unrichtigkeit aber derart „offenkundig“ sein muss, dass zu ihrer Feststellung keine weiteren Ermittlungen im Tatsachen- bzw. Rechtsbereich erforderlich sein können.

Da weder ein Schreib- und Rechenfehler noch eine derart „offenkundige“ Unrichtigkeit vorliegt, ist eine Berichtigung nach § 293 nicht gerechtfertigt.

Wir beantragen daher, den o.a. Bescheid aufzuheben und den ursprünglichen Feststellungsbescheid für 2006 zu erlassen.“

In weiterer Folge wurde die Begründung ergänzt:

„Die Berichtigung gemäß § 293 BAO soll die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (VwGH 26.5.2004, [2002/14/0015](#)). Nicht nach § 293 BAO berichtigbar sind Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen (VwGH 24.4.1996, [92/15/0128](#)). Daher sind durch Übersehen von Aktenteilen entstandene Fehler keiner Berichtigung zugänglich (vgl. Stoll, BAO, 2818; vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, Rz 8). Der ins Treffen geführte Berichtigungsgrund („zusätzliche Angaben“) liegt demnach nicht vor, weil sich die Unrichtigkeit des Feststellungsbescheides 2006 nach unserer Ansicht eindeutig als ein Übersehen beziehungsweise Nichtberücksichtigen von Aktenteilen, nämlich des bereits am 29.12.2005 an das Finanzamt übermittelten Zusammenschlussvertrages, darstellt.“

Wir beantragen daher, den o.a. Bescheid aufzuheben und den ursprünglichen Feststellungsbescheid für 2006 zu erlassen.“

Vorgelegt wurde ein undatierter, für die B T GmbH und die A C P KEG unterfertigter „Gewinnverteilungsbeschluss für 2006“, wonach das steuerliche Ergebnis „in Übereinstimmung zur Einbringungsbilanz“ wie in der Steuererklärung ausgewiesen verteilt werde.

Ermittlungsverfahren des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg in den Berufungsverfahren

Aktenkundig (Bl. 47/2006 des Finanzamtsaktes) ist ein Schreiben des Finanzamts Wien 4/5/10 vom 3.9.2008 an das Finanzamt St. Veit Wolfsberg betreffend „Berufungen gegen die wiederaufgenommenen Feststellungsbescheide 2005 und 2006“, wonach die Wiederaufnahmen „aufgrund Ihrer Kontrollmitteilung durchgeführt“ worden seien.

Das Finanzamt St. Veit Wolfsberg erließ hierauf im Berufungsverfahren folgenden Vorhalt an die Bw.:

„VORHALT“

1. Allgemeines

- Am 21.8.2008 wurde gegen die Wiederaufnahme (§ 303 Abs. 4 BAO) des Feststellungsbescheides 2005 - Bescheid vom 20.6.2008 - Berufung eingebracht.
- Am 21.8.2008 wurde gegen die Berichtigung (§ 293 BAO) des Feststellungsbescheides 2006 - Bescheid vom 9.6.2008 - Berufung eingebracht.
- Die Änderung der Feststellungsbescheide 2005 und 2006 resultiert aus einer geänderten Ergebnisverteilung - siehe Bescheidbegründung 2005 vom 20.6.2008.

2. Jahresabschluss 2006

Der Jahresabschluss bzw. die Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2006 ist aus dem Akt nicht ersichtlich. Es wird um Vorlage der gewünschten Unterlagen gebeten.

3. Ergebnisverteilung

- Zusammenschlussvertrag vom 29.11.2005 Punkt II Beteiligte - Der atypisch stille Gesellschafter Ing. A G wird am Gewinn/Verlust sowie am Vermögen des Unternehmens des Geschäftsherrn einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes mit 20 % beteiligt.
- Im Zuge der Prüfung bei Ing. A G (FA St. Veit/Wolfsberg) wurde bekannt gegeben, das im Jahr 2005 abweichend von der generellen Einkommensverteilung aufgrund der späten Vereinbarung der atypisch stillen Gesellschaft eine 100%ige Ergebniszurechnung zugunsten Herrn Ing. A G hinsichtlich des Ergebnisses von Juli bis Dezember 2005 vereinbart worden ist.
- Die Ergebnisverteilung 2006 kann erst nach Vorlage des Jahresabschlusses/Beilage Personengesellschaft geprüft werden.

4. Frage

- Im Jahr 2005 ist für den Zeitraum Juni bis Dezember 2005 von einer geänderten Ergebnisverteilung zu Gunsten von Herrn Ing. A G die Rede. Lt. Zusammenschlussvertrag vom 29.11.2005 stehen Herrn Ing. A G 20 % vom Gewinn/Verlust zu. Lt. Vereinbarung erhält Herrn Ing. A G für den genannten Zeitraum 100 %. Diese Vereinbarung ist bis dato nicht aktenkundig. Es wird um Vorlage gebeten.
- Gilt im Jahr 2006 die Ergebnisverteilung lt. Zusammenschlussvertrag? Wenn nicht, wird um Vorlage der Vereinbarung ersucht.

5. Termin

Als Termin für die Beantwortung des Vorhaltes wird Freitag der 30.1.2009 vorgemerkt."

Dieser Vorhalt wurde am 29.1.2009 wie folgt beantwortet:

„In Beantwortung Ihres Vorhaltes vom 9. Jänner 2009 übermitteln wir Ihnen die nachstehend angeführten Unterlagen, welche uns jeweils vom damaligen Steuerberater, der X & Partner GmbH, Graz, zur Verfügung gestellt wurden:

zu Punkt 2) des Vorhaltes:

- Jahresabschluss zum 31.12.2006
- Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2006 samt Beilagen

zu Punkt 4) des Vorhaltes:

- *Beilage zur Steuererklärung 2005*
- *Beilage zur Steuererklärung 2006.*"

Beigeschlossen war, soweit es sich dem Finanzamtsakt entnehmen lässt, jedenfalls die oben angeführte Kopie der „Gewinnverteilung 2005“.

Das Finanzamt St. Veit Wolfsberg richtete hierauf am 3.3.2009 einen weiteren Vorhalt an die Bw.:

„VORHALT

1. Ergebnisverteilung

1.1. Vorhalt vom 9.1.2009

Im Jahr 2005 ist für den Zeitraum Juni bis Dezember 2005 von einer geänderten Ergebnisverteilung zu Gunsten von Herrn Ing. A G die Rede. Lt. Zusammenschlussvertrag vom 29.11.2005 stehen Herrn Ing. A G 20 % vom Gewinn/Verlust zu. Lt. Erklärung erhält Herr Ing. A G für den genannten Zeitraum 100 %. Diese Vereinbarung ist bis dato nicht aktenkundig und aus dem Zusammenschlussvertrag nicht ersichtlich. Hier muss es noch eine Zusatzvereinbarung geben. Es wird noch einmal um Vorlage gebeten.

1.2. Bilanz 2005/2006

In der Beilage zur Bilanz des Jahres 2005/2006 findet sich die Ergebnisverteilung lt. Punkt Pkt. VII des Zusammenschlussvertrages:

30% Fa. B

50% S E

20% Ing. A G

Lt. Aufteilung wurde im Jahr 2005 100 % Ergebnis Ing. A G und 100 % Ergebnis im Jahr 2006 S E zugesprochen. Ein solcher Hinweis ist aus dem Zusammenschlussvertrag ebenfalls nicht ersichtlich.

1.3. Ergebnisverteilung 2005 lt. Erklärung

...

1.4. Ergebnisverteilung 2005 lt. BP

...

1.5. Ergebnisverteilung 2006 lt. Erklärung

...

1.6. Ergebnisverteilung 2006 lt. Erklärung

...

2. Betriebsprüfung

Aus Sicht der Betriebsprüfung sind die Berufungen 2005 und 2006 bei dem vorliegenden Sachverhalt vollinhaltlich abzuweisen. Eine ausschließliche Ergebniszuteilung auf einen bestimmten Gesellschafter 2005/2006 ist aus dem Zusammenschlussvertrag nicht ersichtlich.

Schriftstücke die das Belegen, wurden bis dato nicht vorgelegt. Die Ergebnisverteilung ist daher lt. der oben angeführten Darstellung zu verbuchen.

3. Termin

*Als Termin für die Beantwortung des Vorhaltes wird **Freitag der 27.3.2009** vorgemerkt."*

Mit E-Mail vom 20.3.2009 wurde dieser Vorhalt beantwortet:

„...in der Beilage übermittel ich Ihnen den Schriftverkehr zwischen der SOT und unserem Büro vom Frühsommer 2008 sowie die uns übermittelten Berufungskopien gegen die Feststellungsbescheide 2005 und 2006.

Ergänzend dazu möchte ich festhalten, dass durch rechtzeitig und in weiterer Folge auch schriftlich gefasste Gesellschafterbeschlüsse, welche anlässlich der Übermittlung der Steuererklärungen aber auch der Berufungen an die Finanzverwaltung weitergeleitet und somit zur Kenntnis gebracht wurden, die Bestimmungen des ursprünglichen Zusammenschlussvertrages abgeändert wurden. Dies ist auch nach Ansicht der gängigen Kommentare (Hofstätter/Reichel) bzw. der entsprechenden Judikatur zulässig:

Wie in einer (steuerlich anzuerkennenden) Mitunternehmerschaft der Gewinn oder Verlust zugerechnet werden muss, ergibt sich aus den einschlägigen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen des Gesetzes (ABGB, HGB) unter Beachtung der §§ 21 bis 23 BAO. Eine Mitunternehmerschaft bedarf daher keiner speziellen vertraglichen Vereinbarung über die Gewinnverteilung (VwGH v. 13.10.1987, ZI. 87/14/0114, § 23 EStG 1972 E 243),

Für die Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern sind in erster Linie die Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag maßgebend. Dieser Grundsatz gilt aber nicht, wenn einem Gesellschafter tatsächlich - unter welchem Titel und in welcher Form immer - ein höherer als der gesellschaftsvertraglich vorgesehene Gewinnanteil zukommt (VwGH v. 20.1.1987, ZI. 86/14/0093, § 23 EStG 1972 E 221). Es steht den Gesellschaftern einer Personengesellschaft frei, die erzielten Gewinne auf Grund der von ihnen geschlossenen Vereinbarungen zu verteilen.

Der Gesellschafterbeschluss über die Ergebnisverteilung ist daher (auch steuerlich) bindend. Eine Ausnahme bestünde lediglich wenn die Gesellschafter einer Personengesellschaft nach Ablauf des Geschäftsjahres rückwirkend das Beteiligungsverhältnis am Verlust des gemeinschaftlichen Unternehmens gegenüber den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag und den Angaben in der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung geändert hätten. Dann nämlich wäre dies, so wie bei allen rückwirkenden Rechtsgeschäften steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn der Gesetzgeber diese Rückwirkung durch besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig (nach der der Vorschrift offenbar zu Grunde

liegenden Absicht) zulässt (VwGH v. 3.5.1983, ZI. 82/14/0277, § 23 EStG 1972 E 122). Dies ist aber nicht geschehen!

Wie bereits dargestellt erfolgte die Abänderung der Bestimmung des Gesellschaftsvertrages rechtzeitig und wurde auch so in die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung verarbeitet. Von einer rückwirkenden, verpönten Änderung kann daher keine Rede sein.

Wir ersuchen daher höflich der Berufung statt zu geben und den ursprünglichen bescheidmäßigen Zustand wieder herzustellen.

Für den Fall von weiter bestehenden Fragen ersuchen wir Sie sich gleich direkt mit uns in Kontakt zu setzen."

Einem Schreiben vom 2.7.2009 des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg an das Finanzamt Wien 4/5/10 lässt sich unter anderem Folgendes entnehmen:

„.... Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei A G (...) wurde festgestellt, dass dem Abgpfl. aus seiner Beteiligung an der B T GmbH als atypisch stiller Gesellschafter für das Jahr 2005 erklärungsgemäß 100% des ab dem Zusammenschlussstichtag (30.6.2005) angefallenen Verlustes zugerechnet wurde, obwohl er laut Zusammenschlussvertrag vom 29.11.2005 am Ergebnis - entsprechend seiner geleisteten Einlage - nur mit 20% beteiligt ist.

Aufgrund einer ausgestellten Kontrollmitteilung und nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens wurde vom zuständigen Team im FA 04 der Gewinnfeststellungsbescheid 2005 berichtigt und der Verlust 2005 wie im Zusammenschlussvertrag vereinbart auf die Beteiligten verteilt. (Da im Jahr 2006 100% des Verlustes dem zweiten stillen Gesellschafter - vereinbarungswidrig - zugerechnet wurde, wurde auch der Gewinnfeststellungsbescheid 2006 entsprechend berichtigt). ...

Es wurde vereinbart, dass das zu erwartende Rechtsmittel von unserem Prüfer bearbeitet wird. Dieser hat sich zwecks Unterstützung bei der Begründung der Berufungsvorentscheidung an unseren Fachbereich gewendet.

Bekämpft wurde der Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellung der Einkünfte 2005 und der Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2005 vom 20.6.2008 und der gem. § 293 BAO berichtigte Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2006 vom 9.6.2009.

Nach Ansicht des ho. Fachbereiches wäre folgende Vorgangsweise geboten:

1. Wiederaufnahmebescheid 2005:

Da im Wiederaufnahmebescheid nicht auf die Begründung im Sachbescheid verwiesen wurde, sondern nur der Gesetzestext zitiert wurde, erweist sich der Wiederaufnahmebescheid als

unbegründet. Da ein Wiederaufnahmegrund nicht im Berufungsverfahren nachgeschoben werden kann, wäre der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid statzugeben und der Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufzuheben. Sodann wäre eine neuerliche Wiederaufnahme unter Anführung des konkreten Wiederaufnahmegrundes zu verfügen. Die neu hervorgekommene Tatsache/Beweismittel ist aber nicht der Zusammenschlussvertrag - dieser lag schon vor dem Ergehen des Erstbescheides vor -, sondern die Tatsache, dass es weder eine rechtzeitige Vereinbarung über (die als „Vereinbarung“ vorgelegte „Beilage zur Steuererklärung 2005“ ist undatiert und außerdem keine Vereinbarung) noch einen sachlichen Grund für eine vom Zusammenschlussvertrag abweichende Gewinnverteilung gibt. Das heißt, bei erklärungsgemäßer Erlassung des Erstbescheides konnte zumindest nicht ausgeschlossen werden, dass es irgendeine Rechtfertigung für eine abweichende Gewinnverteilung gibt; erst das Vorhalteverfahren vor und nach der Berufungseinbringung ergab, dass es eine Rechtfertigung nicht gibt, was dem Finanzamt bei Erlassung des Erstbescheides nicht bekannt war.

2. Bescheid über Feststellung der Einkünfte für 2005:

Gleichzeitig mit dem neuen Wiederaufnahmebescheid ist ein neuer Sachbescheid mit einer dem ursprünglichen Zusammenschlussvertrag entsprechenden Gewinnverteilung zu erlassen. Zu begründen ist diese Gewinnverteilung damit, dass nicht nur keine rechtzeitige (d.h. während des betreffenden Wirtschaftsjahres abgeschlossene Vereinbarung), sondern überhaupt keine Abänderungsvereinbarung vorliegt (die erst im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vorgelegte „Beilage zur Steuererklärung 2005“ kann nicht als solche angesehen werden). Aber selbst im Falle des Vorliegens und der Rechtzeitigkeit einer solchen Vereinbarung wäre diese nicht anzuerkennen, weil sie in einem offenen Missverhältnis zu der Beteiligung und der Mitarbeit der einzelnen Gesellschafter steht (Rz 5883 letzter Satz EStR). Die Gewinnverteilung kann auch unter Fremden nicht willkürlich vereinbart werden, weil die Gewinnverteilung eine Frage der Zurechnung von Einkünften ist und Einkünfte - ob positiv oder negativ - nicht willkürlich einem beliebigen Steuersubjekt zugewiesen werden können. Änderungen der Gewinnverteilung für das laufende Jahr sind nur dann anzuerkennen, wenn sie auf eine Änderung der Sach- und Rechtslage bei der Gesellschaft zurückzuführen sind (Rz 5894 EStR), was vorliegend gerade nicht der Fall ist. Laut Zusammenschlussvertrag vom 29.11.2005 wurden die Beteiligungsverhältnisse anhand der Verkehrswerte der von den Gesellschaftern geleisteten Einlagen ermittelt. Nicht zuletzt stellt eine Vereinbarung, wonach ein Gesellschafter zur Optimierung des Verlustausgleichs in einem Jahr den ganzen Verlust zugewiesen bekommt und der andere dafür im nächsten Jahr, einen eklatanter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 22 BAO) dar.

3. Bescheid gem. § 293 BAO betreffend Feststellung von Einkünften 2006:

Da ein Schreib-, Rechen- oder Ausfertigungsfehler nicht vorliegt, wäre der Berufung stattzugeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Sodann wäre mit der gleichen Begründung wie 2005 (siehe oben) eine Wiederaufnahme zu verfügen und ein neuer Sachbescheid mit einer dem Zusammenschlussvertrag entsprechenden Gewinnverteilung zu erlassen. Im bekämpften Bescheid wurde bei der Verteilung der Einkünfte der im Zusammenschlussvertrag vereinbarte Gewinnvorab in Höhe von 7 % des Umsatzes für die Geschäftsherrin nicht berücksichtigt. Zur nach ho. Ansicht richtigen Ergebnisverteilung siehe Vorhalt vom 3.3.2009 Pkt. 1.6. "

**Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 12.10.2009
betreffend den Einkünftefeststellungsbescheid 2005 vom 20.6.2008**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.10.2009 (Bl. 96/2006 des Finanzamtsaktes) wurde „der Berufung vom 2008 08 28 gegen den Bescheid vom 2008 06 20 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2005“ vom Finanzamt Wien 4/5/10 ihrem Spruch zufolge stattgegeben, tatsächlich erfolgte jedoch eine vom Berufungsbegehren abweichende Einkünftefeststellung:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden – anstelle der erklärten Beträge - mit € 0,00 einheitlich und mit jeweils € 0,00 für jeden Gesellschafter festgestellt.

Als Begründung wird auf eine gesonderte zusätzliche Begründung verwiesen, die mit 26.1.2010 datiert.

**Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 26.1.2010
betreffend den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkünftefeststellung 2005
vom 20.6.2008 sowie neuerliche Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien
4/5/10 vom 26.1.2010 betreffend den Einkünftefeststellungsbescheid 2005 vom
20.6.2008**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26.1.2010 (Bl. 97/2006 des Finanzamtsaktes) hat das Finanzamt Wien 4/5/10 über die Berufung vom 28.8.2008 „gegen die amtswegige Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sowie die auf diesem Rechtstitel erlassene Feststellung der Einkünfte für 2005 als Sachbescheid“ entschieden: „Der Berufung wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden zur Gänze aufgehoben.“

„Begründung“

Da der Wiederaufnahmebescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte für 2005 hinsichtlich des Vorliegens der entsprechenden Wiederaufnahmegründe mangelhaft ist und

dieser Mangel im Wege der Berufungsvorentscheidung nicht behoben werden kann, war der Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid vollinhaltlich stattzugeben. Dies hat auch die ersatzlose Aufhebung der auf Basis der aufgehobenen Wiederaufnahme erlassenen Feststellung der Einkünfte für 2005 zur Folge.

Für 2005 wird daher neuerlich ein ordnungsmäßig begründeter Wiederaufnahmbescheid sowie darauf aufbauend neuerlich die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO als Sachbescheid zu ergehen haben."

Diese hinsichtlich des Einkünftefeststellungsverfahrens 2005 infolge der Berufungsvorentscheidung vom 12.10.2009 zwar unzulässig ergangene, aber in Rechtskraft erwachsende Berufungsvorentscheidung hebt nicht nur den Einkünftefeststellungsbescheid 2005 vom 20.6.2008, sondern auch die diesbezügliche Berufungsvorentscheidung vom 12.10.2009 auf.

**Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 26.1.2010
betreffend den Berichtigungsbescheid hinsichtlich Einkünftefeststellung 2006 vom
9.6.2008**

Aktenkundig ist ein Erledigungsvermerk des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 25.1.2010:

„Ein Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO ist nicht das richtige Instrument, um einen im Spruch rechtswidrigen Bescheid abzuändern.

Eine solche Änderung dürfte trotz Rechtskraft des ursprünglichen Bescheides bei Vorliegen der sonstigen rechtlichen und ermessensabhängigen Voraussetzungen gemäß § 303 Abs. 4 BAO durch amtsweigige Wiederaufnahme, innerhalb eines Jahres ab Erlassung des Bescheides auch durch amtsweigige Erlassung eines Aufhebungsbescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO erfolgen.

Da die Einjahresfrist zwischenzeitig abgelaufen ist, kommt derzeit zur Änderung des fraglichen Bescheides vom 9.6.2008 betreffend Feststellung der gemeinschaftlichen Einkünfte der gegenständlichen Mitunternehmerschaft die amtsweigige Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO als zulässig in Betracht.

Die aufhebende stattgebende BVE liegt bei.

Der angefochtene Berichtigungsbescheid war mit händischer stattgebender BVE aufzuheben, der rechtskonforme Spruch ist im Wege einer WA gemäß § 303 Abs. 4 BAO als Sachbescheid neu bekannt zu geben.

Ich erlaube mir die Begründung des zu erlassenden Wiederaufnahmbescheides für 2006 wie folgt beizufügen

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die im Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Bescheides am 13.3.2008 offen gelegte Sachlage ließ nicht erkennen, ob die erklärte Feststellung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft bzw. die daraus abgeleitete Zurechnung der Ergebnisanteile aufgrund anzuerkennender abgeänderter Vereinbarungen rückwirkend zum 1.1.2006 gerechtfertigt war. Die Erhebungen im Rahmen der Außenprüfung der BP des Finanzamtes St Veit an der Glan Wolfsberg im Amtshilfeweg für das FA Wien 4/5/10 ergab Umstände, deren Kenntnis bei der ursprünglichen Erlassung der Feststellung der Einkünfte für die Bw für 2006 mit Bescheid vom 13.3.2008 in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid erforderlich gemacht hätte. Die Änderung zur Erzielung eines insgesamt rechtmäßigen und den wahren Verhältnissen entsprechenden Ergebnisses als Ausdruck des Prinzips der Rechtsrichtigkeit ist so gewichtig, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit als Ausdruck der Billigkeit im Interesse der Partei der Vorzug einzuräumen ist.

Mit dem Bescheid vom 13.3.2008 wurden die Einkünfte der gegenständlichen Mitunternehmerschaft entsprechend den elektronisch eingereichten Erklärungen festgestellt und wiesen dem Mitunternehmer S E als atypisch stillen Gesellschafter einen Verlust für 2006 von 387.872,04 E zu.

Im Zuge von Überprüfungen des der Feststellung und der Gewinnverteilung zugrunde liegenden maßgeblichen Sachverhaltes in Zusammenhang mit einer BP durch das FA St Veit an der Glan Wolfsberg fiel auf, dass die vorgenommene Ergebnisverteilung nicht der gesetzlichen vorgesehenen Gewinnverteilung entsprechend den Beteiligungsverhältnissen entsprach, weil im Zusammenschlussvertrag vom 4.8.2005 keine besondere Vereinbarung betreffend die Ergebnisverteilung getroffen wurde. Trotz Aufforderung mit Schreiben vom 3.3.2009 wurde keine schriftliche Abänderungsvereinbarung, wie im angeführten Zusammenschlussvertrag ausdrücklich für nachträgliche Änderungen gefordert, vorgelegt werden, die für das Jahr 2006 eine auf die besondere Sach- und Rechtslage der Mitunternehmerschaft bezogene Abänderung der Ergebnisverteilung beinhaltet hätte. Da einerseits willkürliche Änderungen der Gewinnverteilung ohne nachvollziehbare sachliche Gründe, die eine im gegenständlichen Fall mangels einer ausdrücklichen Klausel im Zusammenschlussvertrag von der gesetzlich vorgesehenen Ergebnisverteilung abweichende Regelung rechtfertigen, nicht vorgenommen werden dürfen, und wenn, nur dann, weil sich im

Feststellungszeitraum ein anderes Verhältnis im Ausmaß der Mitarbeit der einzelnen Gesellschafter ergeben hat oder Gewinne nachweislich ausschließlich einem bestimmten Gesellschafter ausschließlich zugeflossen sind. Für keine der letztgenannten Kriterien liegen entsprechende Indizien vor. Es war daher auch für 2006 die Ergebnisverteilung der Mitunternehmerschaft entsprechend der gesetzlich vorgesehenen Aufteilung der Beteiligungen wie folgt vorzunehmen:

Der Berufung gegen den gemäß § 293 BAO berichtigten Feststellungsbescheid für das Jahr 2006 wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 26.1.2010 Folge gegeben (Bl. 69 f./2006 des Finanzamtsaktes, im Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung findet sich diesbezüglich die Eintragung „12.10.2009 BVE händischer Bescheid“).

„Der Berufung gegen die Berichtigung gemäß § 293 BAO des Spruches betreffend die Feststellung der Einkünfte für 2006 ist vollinhaltlich stattzugeben, weil hinsichtlich des Rechtstitels zur Abänderung des ursprünglichen Feststellungsbescheides der Einkünfte für 2006 die Rechtsfigur der amtsweigigen Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO die richtige Wahl gewesen wäre. Die Rechtslage tritt in jene vor Erlassung des Berichtigungsbescheides zurück.

Es erfolgt die vollinhaltliche Aufhebung des angefochtenen Berichtigungsbescheides.

Es wird neuerlich die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO sowie darauf aufbauend die Erlassung eines neuen Sachbescheides zu erfolgen haben.“

Wiederaufnahme- und Sachbescheid betreffend Einkünftefeststellung 2005 vom 8.2.2010

Mit Bescheiden vom 8.2.2010 wurde das Feststellungsverfahren 2005 vom Finanzamt Wien 4/5/10 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und unter einem ein neuer Sachbescheid erlassen (Bl. 102 ff./2006 des Finanzamtsaktes). Der nunmehrige Einkünftefeststellungsbescheid 2005 verteilt die die Einkünfte von - € 1.936.984,38 wie folgt:

		<i>Anteil am Gewinn/Verlust</i>
<i>B T GmbH</i>		<i>-265.037,67</i>
<i>ES</i>		<i>-182.158,06</i>
<i>AG</i>		<i>-589.788,65</i>

Der Spruch des Wiederaufnahmbescheids vom 8.2.2010 betreffend Einkünftefeststellung 2005 lautet:

„Bescheid

Das Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2005 wird gem. § 303 (4) BAO wieder aufgenommen.“

Die mit 9.2.2010 datierte Begründung für den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkünftefeststellung 2005 sowie für den Einkünftefeststellungsbescheid 2005 lautet:

„Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter der Voraussetzung zulässig, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Namen der Berufungswerberin wurden für 2005 die gemeinschaftlichen Einkünfte der gegenständlichen Mitunternehmerschaft nach kurSORISCHER Überprüfung der eingelangten Erklärung erklärungsgemäß festgestellt. Aus der Erklärung bzw. den Beilagen ließ sich nicht ohne weiteres erkennen, auf welcher bindenden Grundlage die Ergebnisverteilung vorgenommen wurde.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Außenprüfung bei dem Mitunternehmer (atypisch stiller Gesellschafter) A G wurde festgestellt, dass ohne nachweisliche Vereinbarung abweichend von der Höhe der tatsächlichen Beteiligung und der im Zusammenschlussvertrag zwischen der GesmbH und dem Mitunternehmer G vorgesehenen Ergebnisverteilung dem genannten Mitunternehmer A G 100% des ab dem Zusammenschlussstichtag angefallenen Verlustes für 2005 zugerechnet worden war. Das Vorhalteverfahren ergab keine hinreichenden Anhaltspunkte, dass tatsächliche eine besondere und sachlich begründbare Gewinnverteilungsverabredung zum Zeitpunkt des Erstbescheides vorhanden gewesen sei.

Die Tatsache, dass mit dem angesprochenen Erstbescheid das zuständige Finanzamt ohne weitere Überprüfung von der erklärten Gewinnverteilung abweichend von den tatsächlichen Beteiligungsverhältnissen ausgegangen ist, präjudiziert das Finanzamt nicht endgültig, wenn bei einer späteren Überprüfung Anhaltspunkte hervorkommen, dass keine berücksichtigungswürdigen Gründe für die Verteilung der Einkünfte für 2005 auf die Gesellschafter abweichend von den Beteiligungsverhältnissen der einzelnen Gesellschafter vorgelegen sind und die Kenntnis dieser Umstände in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Ermittlungsverfahrens einen anderen Bescheidspruch erforderlich gemacht hätte.

Die Änderung des Bescheidspruches zur Erzielung eines insgesamt rechtmäßigen und den wahren Verhältnissen entsprechenden Ergebnisses als Ausdruck des Prinzips der Rechtsrichtigkeit ist im gegenständlichen Fall so gewichtig, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit als Ausdruck der Billigkeit im Interesse der Partei der Vorzug einzuräumen ist.

Es war daher die Wiederaufnahme der Feststellung der Einkünfte für 2005 von Amts wegen neuerlich durchzuführen und die Verteilung dieser Einkünfte auf die einzelnen Gesellschafter

des betreffenden Jahres laut Feststellungen der Betriebsprüfung des FA St Veit Wolfsberg in Nachbarschaftshilfe für das Finanzamt Wien 4/5/10, wie in der beigelegten Bescheidbegründung vom 19.6.2008 zu entnehmen, vorzunehmen."

Wiederaufnahme- und Sachbescheid betreffend Einkünftefeststellung 2006 vom 8.2.2010

Mit Bescheiden vom 8.2.2010 wurde weiters das Feststellungsverfahren 2006 vom Finanzamt Wien 4/5/10 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und unter einem ein neuer Sachbescheid erlassen. Der nunmehrige Einkünftefeststellungsbescheid 2006 verteilt die die Einkünfte von € 309.617,94 wie folgt:

		<i>Anteil am Gewinn/Verlust</i>
<i>B T GmbH</i>		<i>-38.112,89</i>
<i>ES</i>		<i>-193.932,18</i>
<i>AG</i>		<i>-77.572,87</i>

Der Spruch des Wiederaufnahmebescheids vom 8.2.2010 betreffend Einkünftefeststellung 2006 lautet:

„Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2006

Das Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2006 (Bescheid vom 12.10.2009) wird gem. § 303 (4) BAO wieder aufgenommen.“

Ein Einkünftefeststellungsbescheid vom 12.10.2009 ist nicht ersichtlich. Der nach Wegfall des Berichtigungsbescheids vom 9.6.2008 rechtskräftige Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2006 datiert vom 13.3.2008.

Begründend wurde für den Wiederaufnahmebescheid und den Einkünftefeststellungsbescheid 2006 vom 8.2.2010 vom Finanzamt unter anderem ausgeführt:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Die im Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Bescheides am 13.03.2008 offen gelegte Sachlage ließ nicht erkennen, ob die erklärte Feststellung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft bzw. die daraus abgeleitete Zurechnung der Ergebnisanteile aufgrund

anzuerkennender abgeänderter Vereinbarungen rückwirkend zum 1.1.2006 gerechtfertigt war. Die Erhebungen im Rahmen der Außenprüfung der BP des Finanzamtes St. Veit an der Glan Wolfsberg im Amtshilfeweg für das Finanzamt 4/5/10 ergaben Umstände, deren Kenntnis bei der ursprünglichen Erlassung der Feststellung der Einkünfte für die Berufungswerberin für 2006 mit Bescheid vom 13.3.2008 in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid erforderlich gemacht hätte.

Die Änderung zur Erzielung eines insgesamt rechtmäßigen und den wahren Verhältnissen entsprechenden Ergebnisses als Ausdruck des Prinzips der Rechtsrichtigkeit ist so wichtig, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit als Ausdruck der Billigkeit im Interesse der Partei der Vorzug einzuräumen ist.

Mit dem Bescheid vom 13.3.2008 wurden die Einkünfte der gegenständlichen Mitunternehmerschaft entsprechend den elektronisch eingereichten Erklärungen festgestellt und wiesen dem Mitunternehmer S E als atypisch stillen Gesellschafter einen Verlust für 2006 von € 387.872,04 zu.

Im Zuge von Überprüfungen des der Feststellung und der Gewinnverteilung zugrunde liegenden maßgeblichen Sachverhaltes im Zusammenhang mit einer Betriebsprüfung durch das Finanzamt St. Veit an der Glan Wolfsberg fiel auf, dass die vorgenommene Ergebnisverteilung nicht der gesetzlich vorgesehenen Gewinnverteilung entsprechend den Beteiligungsverhältnissen entsprach, weil im Zusammenschlussvertrag vom 4.8.2005 keine besondere Vereinbarung betreffend die Ergebnisverteilung getroffen wurde.

Trotz Aufforderung mit Schreiben vom 3.3.2009 wurde keine schriftliche Abänderungsvereinbarung, wie im angeführten Zusammenschlussvertrag ausdrücklich für nachträgliche Änderungen gefordert, vorgelegt werden, die für das Jahr 2006 eine auf die besondere Sach- und Rechtslage der Mitunternehmerschaft bezogene Abänderung der Ergebnisverteilung beinhaltet hätte. Da einerseits willkürliche Änderungen der Gewinnverteilung ohne nachvollziehbare sachliche Gründe, die eine im gegenständlichen Fall mangels einer ausdrücklichen Klausel im Zusammenschlussvertrag von der gesetzlich vorgesehenen Ergebnisverteilung abweichende Regelung rechtfertigen, nicht vorgenommen werden dürfen, und wenn, nur dann, weil sich im Feststellungszeitraum ein anderes Verhältnis im Ausmaß der Mitarbeit der einzelnen Gesellschafter ergeben hat oder Gewinne nachweislich ausschließlich einem bestimmten Gesellschafter ausschließlich zugeflossen sind.

Für keine der letztgenannten Kriterien liegen entsprechende Indizien vor. Es war daher auch für 2006 die Ergebnisverteilung der Mitunternehmerschaft entsprechend der gesetzlich vorgesehenen Aufteilung der Beteiligungen wie folgt vorzunehmen:

Festgestellte negative Einkünfte gemäß § 188 BAO der Mitunternehmerschaft B T GmbH & Mitgesellschafter für 2006 mit Gewinnvorab von 7% von € 78.246,42 an die GmbH: € - 309.617,94 (ohne Gewinnvorab € -387.864,36) ... "

davon entfallen aufgrund der 30%igen Beteiligung auf die <i>B T</i> GmbH	€ -116.359,31
	+ € 78.246,42
	€ 38112,89
aufgrund der 50%igen Beteiligung im Jahr 2006 auf <i>E S</i>	€ -193.932,18
aufgrund der 50%igen Beteiligung im Jahr 2006 auf <i>A G</i>	€ -77.572,87
Summe	€ -309.617,94

Berufung vom 9.3.2010 gegen die Wiederaufnahme- und gegen die Sachbescheide betreffend Einkünftefeststellung 2005 und 2006 vom 8.2.2010

Gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkünftefeststellung für die Jahre 2005 und 2006 sowie betreffend Einkünftefeststellung für die Jahre 2005 und 2006, alle vom 8.2.2010, richtet sich die hier verfahrensgegenständliche Berufung der nunmehrigen steuerlichen Vertretung vom 9.3.2010:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Namens und im Auftrag unserer im Betreff genannten Mandantin erheben wir innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der

Berufung

gegen

a) die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2005 und für 2006, jeweils vom 8. Februar 2010 sowie gegen

b) die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2005 und für 2006 jeweils vom 8. Februar 2010.

Die Berufung richtet sich gegen

a) die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO sowie gegen

b) die Festsetzung der Höhe der Ergebnistangenten der Gesellschafter.

Zur Begründung verweisen wir auf die Ausführungen im beiliegenden Schreiben vom 09.03.2010 der X & Partner GmbH, ..., welche unsere Mandantin bis zum 4. Mai 2008 steuerlich vertreten hat."

Das Schreiben der früheren steuerlichen Vertreterin, auf das sich die Berufung bezieht und das dieser in Kopie beigeschlossen war, lautet:

„Wir erheben für oben angeführten Mandanten innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der

Berufung

gegen

a) die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2005 und 2006 vom 8.2.2010, eingelangt am 11.2.2010, ergänzt um die Bescheidbegründungen vom 9.2.2010, eingelangt am 12.2.2010 sowie gegen

b) die Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für 2005 und 2006 vom 8.2.2010, eingelangt am 11.2.2010.

Berufungsgegenstand:

Die Berufung richtet sich gegen

- a) die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO sowie gegen
- b) die Festsetzung der Höhe der Ergebnistangenten der Gesellschafter.

Begründung:

Zur Rechtslage:

Wie bereits im Vorverfahren ausgeführt und in der Berufungsverentscheidung vom 26.1.2010 zurecht festgestellt, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nach § 303 (4) BAO zu unrecht erfolgt und damit unzulässig. Daran ändert auch die nunmehr ergänzend ausgeführte Bescheidbegründung nichts. Zwar wird in der Bescheidbegründung nunmehr ausgeführt, worauf die Wiederaufnahme fußt, jedoch sind die angeführten Sachverhaltsdarstellungen unvollständig und widersprüchlich, ja zum Teil sogar unrichtig. Dem Parteiengehör wurde im bisherigen Verfahren zwar scheinbar Rechnung getragen, allerdings negiert die Behörde (weiterhin) alles Vorgebrachte. Eine amtswegige Wiederaufnahme wäre nur zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen wären, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine amtswegige Wiederaufnahme ist aber eben dann nicht zulässig, wenn die Behörde die Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren bereits bekannt hat, so wie dies hier der Fall ist. Wenn der Behörde also der Sachverhalt und bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren so vollständig bekannt gewesen sind, dass sie schon im wiederaufzunehmenden Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können, und hat sie die Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, ist die Wiederaufnahme unzulässig (z.B. VwGH 29.9.2004, [2001/13/0135](#), VwGH 8.11.1973, [1428/72](#)).

Überhaupt nicht nachvollziehbar ist das Zitat der Rechtsrichtigkeit in der Bescheidbegründung vom 9.2.2010. Ziel der amtswegigen Wiederaufnahme ist das insgesamt richtige Steuerergebnis. Kriterium für eine allfällige Verfügung der Wiederaufnahme ist daher nicht die isolierte Rechtsrichtigkeit des jeweils von einer Wiederaufnahme betroffenen Besteuerungsergebnisses. Die Behörde scheint vielmehr beseelt davon, durch beharrliche Weigerung in der Erkennung von Tatsachen, das steuerliche Ergebnis zu maximieren, was einem verfassungswidrigen Ermessensmissbrauch des Rechtsbehelfes gleichkommt.

Wir halten an dieser Stelle fest, dass die Wiederaufnahme auch nicht durch die Veränderung der Höhe der Einkünfte begründet wird. Diese blieben unverändert und entsprechen den abgegebenen Erklärungen! Verändert werden soll, nach der Vorstellung der Behörde, (lediglich) die Ergebnisverteilung, die ausschließlich auf Gesellschaftsvertrag und Gesellschafterbeschluss fußt. Beides war der Behörde bei Erlassung des Erstbescheides längst bekannt. Der guten Ordnung halber sein an dieser Stelle angeführt, dass der angesprochene Zusammenschlussvertrag in seinem Punkt IX. Geschäftsführung, festhält, dass der Geschäftsherrin, der B T GmbH für Ihre Geschäftsführung ein Mindestergebnis von 7% vom Umsatz zusteht. Die von der Behörde vorgenommene Gewinnverteilung, ausschließlich nach Beteiligungsquoten, widerspricht daher auch dem (ursprünglichen) Gesellschaftsvertrag. Durch den Gesellschafterbeschluss wurde die Ergebnisbeteiligung des Herrn S E abgeändert. In der Bescheidbegründung wird dazu ausgeführt, dass im Zuge der Veranlagung 2005 eine kurSORische Prüfung der eingelangten Erklärung stattgefunden hat, danach eine erklärungsgemäße Feststellung erfolgte. Drei Absätze später steht in der Bescheidbegründung, dass das zuständige Finanzamt ohne weitere Überprüfung der erklärten Gewinnverteilung die Bescheide 2005 und 2006 erlassen hätte. Ohne auf den Widerspruch eingehen zu wollen - auf die Sachverhaltselemente kommen wir aber noch in der Folge - stellt sich die Frage, was außer der Übereinstimmung des Beteiligungsverhältnisses mit der Gewinnverteilung bzw. der Begründung für eine Abweichung das zuständige Finanzamt bei Veranlagung einer E6 respektive E106 Erklärung prüfen kann. Dass geprüft wurde, steht fest bzw. wird dies noch darzustellen sein. Ein Grund für eine Wiederaufnahme liegt nicht vor. Zuzustimmen ist der Behörde bzw. der Feststellung in der Bescheidbegründung bezüglich der Gewinnverteilung insoweit, als dass hiefür in erster Linie (sic!) die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern im Gesellschaftsvertrag maßgebend sind.

Das bedeutet aber nicht, dass neben dem Gesellschaftsvertrag keine anderen Vereinbarungen getroffen werden können und/oder der Gesellschaftsvertrag geändert werden kann. Im Gegenteil, im Recht der Personengesellschaften ist grundsätzlich ein mündliches Abgehen/Andern des Gesellschaftsvertrages vorgesehen. Dazu führt der VwGH aus, dass dies nicht unzulässig ist, sondern lediglich, dass mündliche oder stillschweigende Vereinbarungen über die Gewinnbeteiligung besonders genau geprüft werden müssen (VwGH 20.2.1959, ZI. 2175/57, aaO E 97). Beides liegt aber hier nicht vor. Es wurde ein schriftlicher Gesellschafterbeschluss herbeigeführt. Für den Beschluss bzw. die geänderte Ergebnisverteilung gibt es wirtschaftliche Gründe.

Es steht aber den Gesellschaftern einer Personengesellschaft frei, die erzielten Gewinne auf Grund der von ihnen geschlossenen Vereinbarungen zu verteilen. Diese Feststellung gilt aufgrund der Maßgeblichkeit selbstverständlich auch für das Steuerrecht.

In einer bemerkenswerten Entscheidung vom 3.5.1983 hält der VwGH fest, dass sogar eine rückwirkende Änderung des Beteiligungsverhältnisses am Verlust des gemeinschaftlichen Unternehmens gegenüber den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag und den Angaben in der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (also nach Abgabe der Steuererklärung und außerbücherlich!) durch die Gesellschafter einer Personengesellschaft noch steuerlich anzuerkennen, sein kann (VwGH v 3.5.1983, Zl. 82/14/0277, § 23 EStG 1972 E 122)!

Zur Sachverhaltsdarstellung:

In der Bescheidbegründung wird nunmehr ausgeführt, die Behörde wäre im Zuge der Veranlagungen 2005 und 2006 in Unkenntnis der abweichenden Gewinnverteilung gewesen. Diese Feststellung kann nicht unwidersprochen stehen bleiben.

Der Zusammenschlussvertrag wurde im Dezember 2005 an das Finanzamt übermittelt. Die Steuererklärungen 2005 wurden samt genauer Ergebnisentwicklung und -verteilung aus der auch die Beteiligungsverhältnisse genau erkenntlich sind, am 30.3.2006 beim Finanzamt eingereicht und, nach (kursorischer) Prüfung - diesbezüglich haben wir auch eine Telefonnotiz im Akt) am 31.5.2006 veranlagt, jene für 2006 am 10.3.2008.

Bereits im Jahr 2006 begann auf Ersuchen des Herrn Ing. A G eine Betriebsprüfung seiner eigenen Steuernummer sowie sämtlicher durch ihn kontrollierten Firmen durch das Finanzamt St. Veit Wolfsberg. Grund für das Ansinnen des Herrn Ing. Gs war, dass er seinen Lebensmittelpunkt nach Neuseeland verlegt hat und „geordnete Verhältnisse“ in Österreich zurücklassen wollte. Im Zuge der BP durch das Finanzamt Wolfsberg kam (wegen der hohen Verlustzuweisung im Jahr 2005) auch das Investment des Herrn Ing. G bei B T GmbH & atypisch Still zur Sprache, wobei allen Beteiligten bewusst war, dass das Finanzamt Wolfsberg hiezu unzuständig war. Nicht zuletzt deshalb haben auch schon zu diesem Zeitpunkt Telefonate mit dem zuständigen Finanzamt Wien 4/5/10 stattgefunden, um eine „Doppelprüfung“ ausschließen zu können. Dem Finanzamt Wolfsberg wurde ausgiebig über die Beweggründe für den Eingang der Beteiligung, aber auch über in der Folge aufgetretene Erfolge und Schwierigkeiten berichtet. Diese bestanden zu einem hohen Ausmaß in der Frustration der Erwartungen des Herrn Ing. G anlässlich zweier (ähnlich gelagerter) Zweckgesellschaften (V O GmbH und F I GmbH) aber auch im Restrukturierungs- und Sanierungsverfahren und dem entsprechenden Kapitalbedarf zum damaligen Zeitpunkt der B T GmbH. Dem Finanzamt Wolfsberg wurde u.a. auch offen gelegt, dass neben der

eingegangenen stillen Beteiligung bei B eine Auftragsvergabe im Jahr 2005 erfolgt war, weshalb auch die Tätigkeiten von B (gesondert und zur Gänze) durch die Geschäftsführungsprämie abgegolten waren. Wir haben das dem Finanzamt mitgeteilt und sind dort (zumindest scheinbar) auf Verständnis gestoßen. Dass die (zugegebenermaßen steuerlich günstige) Ergebniszurechnung ausschließlich Herrn Ing. G zukommen sollte, wurde bereits anlässlich der Auftragsvergabe 2005 vereinbart und ist nachträglich (auch) durch einen schriftlichen Gesellschafterbeschluss entsprechend dokumentiert. Den Gesellschafterbeschluss haben wir dem Finanzamt Wolfsberg zur Kenntnis gebracht aber auch der Steuererklärung 2005 beigelegt.

Die Feststellung in der Bescheidbegründung, wonach ohne nachweisliche Vereinbarung abweichend von der Höhe der tatsächlichen Beteiligung und der im Zusammenschlussvertrag genannten Ergebnisverteilung die Verlustverteilung stattgefunden hätte und in weiterer Folge auch das Vorhalteverfahren keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine sachlich begründbare Gewinnverteilungsverabredung bestanden hätte, ist schlichtweg falsch! Auch hätte eine simple Durchsicht der Saldenliste oder die Rücksprache mit der zuständigen Abgabensicherung den damaligen Status der Geschäftsherrin ergeben können - alle Zweifel über eine vollständige Ergebniszurechnung für den Zeitraum 2005 anlässlich einer Beteiligung iHv. € 500.000,00 hätten sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in Luft aufgelöst.

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2008 wurde der o.a. Steuerpflichtige ersucht, die schriftliche Vereinbarung bzw. den Vertrag der Kopie bezüglich abweichender Ergebnisverteilung vorzulegen. Am 8. Februar 2008 wurde der Behörde erneut der Zusammenschlussvertrag per 30.6.2005 in Beantwortung des Schreibens übermittelt. Der Zusammenschlussvertrag zwischen der B T GmbH und Ing. A G per 30.6.2005 wurde dem Finanzamt jedoch bereits mit Schreiben vom 29.12.2005 im Zusammenhang mit der Anzeige des Zusammenschlusses an das zuständige Finanzamt übermittelt. Auf Grund eines Gesellschafterbeschlusses erfolgte im Jahr 2005 eine vom Zusammenschlussvertrag abweichende Gewinnverteilung; dieser wurde auch im Zuge der Betriebsprüfung offen gelegt und bereits vor Veranlagung 2005 dem zuständigen Finanzamt mitgeteilt. Einzig all diese Tatsachen rechtfertigen nicht das von der Behörde gewünschte steuerliche Ergebnis, daher ignoriert sie sie. Es sind daher keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen, da sowohl Zusammenschlussvertrag als auch Gesellschafterbeschluss der Behörde bereits bekannt waren.

Die festgesetzte Gewinnverteilung der Finanzbehörde ist somit nicht richtig.

Wir beantragen daher, den o.a. Bescheide aufzuheben und die ursprünglichen Feststellungsbescheide für 2005 und 2006 zu erlassen."

Beigeschlossen war nochmals die Kopie einer unterfertigten „Beilage zur Steuererklärung 2005“:

„*Gewinnverteilung 2005*

Das Ergebnis wird wie folgt (anderslautend gg Zusammenschlussvertrag) verteilt:

B T GmbH	EUR	215.397,94
ES	EUR	72.805,52
Ing. A G	EUR	-1.325.188,33
Summe steuerpflichtiges Ergebnis (E106)	EUR	-1.036.984,87

Vorlage der Berufung vom 9.3.2010 gegen die Wiederaufnahme- und gegen die Sachbescheide betreffend Einkünftefeststellung 2005 und 2006 vom 8.2.2010

Mit Bericht vom 8.7.2010 legte das Finanzamt Wien 4/5/10 ersichtlich die Berufung vom 9.3.2010 gegen die Wiederaufnahmbescheide vom 8.2.2010 betreffend Einkünftefeststellung 2005 und 2006 sowie gegen die Einkünftefeststellungsbescheide vom 8.2.2010 betreffend 2005 und 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Hierzu führte die vorlegende Behörde näher aus:

„Das Finanzamt ist vorerst den eingereichten Erklärungen der Einkünfte der gegenständlichen Mitunternehmerschaft gefolgt und hat die Einkünfte erklärungsgemäß auf die Gesellschafter aufgeteilt. Das Finanzamt durfte davon ausgehen, dass es sachliche Gründe für die von der Höhe der Beteiligung abweichende Aufteilung der Einkünfte für 2005 und 2006 gab, auch wenn es bezüglich der vereinbarten Aufteilung für die betroffenen Jahre keine Erhebungen anstellte.“

Anlässlich einer Außenprüfung beim Gesellschafter Ing A G wurde auch die Zuteilung der Einkünfte aufgrund der Beteiligung an der gegenständlichen Mitunternehmerschaft überprüft und hiebei festgestellt, dass es keine sachlichen Gründe, aber auch keine hinsichtlich des Zeitpunktes des Abschlusses dokumentierte Vereinbarung für die vorgenommene Einkünfteverteilung zwischen den Mitunternehmern gab.

Das FA verwertete diese Feststellungen vorerst in der Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens sowie der Einkünfteverteilung und teilte die Einkünfte entsprechend den tatsächlichen Beteiligungsverhältnissen auf - für eine andere Aufteilung der Einkünfte ergab sich auch aus dem Zusammenschlussvertrag kein erkennbarer Grund.

Infolge eines Begründungsfehlers musste die Berufung gegen den angeführten Wiederaufnahme- bzw Sachbescheid vom 20.6.2006 mit stattgebender BVE aufgehoben und mit neuer Begründung die Wiederaufnahmen gemäß § 303 Abs 4 BAO sowie die Erlassung des entsprechenden Sachbescheides mit Bescheiden vom 8.2.2010 neu veranlasst. Mit 9.3.2010 wurde im Namen der atypisch stillen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) neuerlich die gleichlautende Berufung wie gegen die ursprünglichen Bescheide vom 20.6.2008 erhoben.

Darin wird eingewandt, das zuständige Finanzamt 04 habe aufgrund der erklärungsgemäßen Erlassung der Feststellungsbescheide hinsichtlich der Einkünfte der Mitunternehmerschaft für 2005 und 2006 sowie der Aufteilung der Einkünfte erkennen lassen. dass es den Sachverhalt so vollständig kannte oder kennen musste, dass es bei richtiger rechtlicher Beurteilung zum selben Ergebnis wie in den Bescheiden vom 8.2.2010 gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme sei daher unzulässig. Weiters wendet die Berufungswerberin aber auch ein, dass anlässlich eines eigenen Gewinnverteilungsbeschlusses eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Aufteilung des Verlustes festgelegt wurde, um Herrn A G die Einzahlung einer Beteiligung von 500 000.- €, die Voraussetzung für den Erhalt eines großvolumigen Auftrages und für gesicherte Erfolgsaussichten der Mitunternehmerschaft war, abzugelten. Warum das FA St Veit/Wolfsberg anlässlich einer Betriebsprüfung bei Herrn A G nicht die rechtlichen Grundlagen für die Verteilung der Verluste für 2005 und 2006 abweichend vom Zusammenschlussvertrag in Zusammenhang mit der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens des Herrn A G in den Jahren 2005 und 2006, wie im Namen der Bw bemängelt, feststellen hätte dürfen, um diese dem zuständigen Finanzamt zwecks Änderung der Einkünfteverteilung für 2005 und 2006 zur Verfügung zustellen, an die das FA 59 hinsichtlich der zu erlassenden abgeleiteten Ergebnistangenten gebunden sein sollte, ist nicht nachvollziehbar.

Aus der Sicht der Abgabenbehörde ist hiezu anzuführen, dass laut Angaben des FA St. Veit/ Wolfberg, das die rechtlichen Grundlagen für die Aufteilung der Einkünfte der Jahre 2005 und 2006 der Mitunternehmerschaft auf die Gesellschafter überprüft hat, keine schriftlichen, aber auch sonst keine hinreichend dokumentierten Beweismittel für vom Zusammenschlussvertrag abweichende Gewinnaufteilungsbeschlüsse für 2005 und 2006 vorgelegt werden konnten."

Die Amtspartei beantrage daher:

„Da einerseits nach Auffassung des ho Finanzamtes berechtigte Gründe für die amtswegige Wiederaufnahme der Feststellung der Einkünfte für 2005 und 2006 der gegenständlichen Mitunternehmerschaft vorgelegen sind, andererseits aber auch keine Beweismittel vorgelegt werden konnten, die eine von den im Zusammenschlussvertrag festgelegten Regeln der Gewinnverteilung abweichende Vorgangsweise bei Aufteilung der Jahresverluste für 2005 und 2006 rechtfertigt, ist die Berufung nach Auffassung der ho Abgabenbehörde als unbegründet abzuweisen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhaltsfeststellungen

Der Unabhängige Finanzsenat geht auf Grund des Inhalts des Finanzamtsakts von folgendem, für die vorweg zu beurteilende Frage, ob die verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide vom 8.2.2010 zu Recht erlassen wurden, maßgeblichen – im Wesentlichen unstrittigen - Sachverhalt aus:

Dem Finanzamt Wien 4/5/10 war seit 30.12.2005 der Zusammenschlussvertrag vom 29.11.2005 bekannt, wonach unter anderem bereits „*eine atypisch stille Gesellschaft zwischen der B T GmbH mit einem Anteil von 37,5% und Herrn S E als atypisch stiller Gesellschafter mit einem Anteil von 62,5%*“ bestehe, die weiterhin aufrecht bleibe zu der „*Ing. A G als weiterer stiller Gesellschafter*“ hinzutrete.

Punkt II dieses Vertrages lautet hinsichtlich der Gewinnverteilung:

„*Gesellschafter sind die B T GmbH, FN 2xxxxx k, welche als Geschäftsherr die in diesem Vertrag näher beschriebenen Sacheinlagen (Betrieb) leistet und Ing. A G, als atypisch stiller Gesellschafter, welcher eine Geldeinlage von € 500.000,00 leistet.*

Der atypisch stille Gesellschafter Ing. A G wird am Gewinn/Verlust sowie am Vermögen des Unternehmens des Geschäftsherrn einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes mit 20% beteiligt. ...Zusammenschlussstichtag ist der 30.06.2005.“

Hinsichtlich der Beteiligungsverhältnisse ab 1.7.2005 wird in Punkt VII des Vertrages ausgeführt:

„*Durch den Eintritt von Herrn Ing. A G als atypisch stiller Gesellschafter ändern sich die Beteiligungsverhältnisse wie folgt:*

Herr S E als atypisch stiller Gesellschafter hält nunmehr einem Anteil von 50%, die B T GmbH mit einem Anteil von 30% und Ing. A G als weiterer atypisch stiller Gesellschafter mit einem Anteil von 20% am Gewinn/Verlust sowie am Vermögen der B T GmbH einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes.“

Der Gewinnvorab der Geschäftsherrin wird in Punkt IX des Vertrages geregelt:

„*Die Geschäftsführung obliegt ausschließlich der B T GmbH. Sie erhält dafür ein Geschäftsführergehalt als Gewinnvorab in Höhe von 7% des Umsatzes des jeweilige gesamten Jahres, beginnend mit 1.1.2005.*“

Punkt X des Vertrages enthält hinsichtlich Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages folgende Schriftformklausel:

„*Änderungen und Ergänzungen des vorliegenden Vertrages einschließlich eines Abgehens von der Schriftformklausel bedürfen der Schriftform.*“

Die am 31.3.2006 beim Finanzamt Wien 4/5/10 eingelangte Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2005 der B T GmbH & atypisch Still weist einen ausgewiesenen Gesamtverlust von € 1.036.984,87 den Beteiligten wie folgt zu, wobei im Formular E 106 auch die jeweiligen Ertragsanteile in Prozent ausgewiesen wurden:

	<i>Ertragsanteil in Prozent</i>	<i>Anteil an den Einkünften (Betrag inkl. allfälliger Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben)</i>
<i>B T GmbH</i>	30	215.397,94
<i>ES</i>	50	72.805,52
<i>AG</i>	20	-1.325.188,33

In einer Beilage wurde die Einkünfteermittlung näher aufgeschlüsselt, wobei sich aus handschriftlichen Vermerken auf der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Bl. 7/2005 des Finanzamtsaktes) ergibt, dass offenbar eine Kontrolle der Ermittlung durch das Finanzamt erfolgt ist:

Für das erste Halbjahr 2005 wurde das steuerliche Ergebnis von € 116.488,84 zwischen B T und E S im Verhältnis 37,50% zu 62,50% geteilt.

Im zweiten Halbjahr 2005 wurde das steuerliche Ergebnis von -1.153.473,70 unter Berücksichtigung eines Gewinnvorwegs von € 171.714,63 wie folgt aufgeteilt (die Prozentangaben sind in der Beilage enthalten):

<i>B T GmbH</i>	30%	171.714,36
<i>ES</i>	50%	0,00
<i>AG</i>	20%	-1.325.188,33

Dass dem Finanzamt Wien 4/5/10 vor der Erlassung des später wiederaufgenommenen Einkünftefeststellungsbescheids 2005 eine weitere Beilage übermittelt wurde, wonach das Ergebnis 2005 ausdrücklich abweichend vom Zusammenschlussvertrag verteilt worden sei (Bl. 86/2006 des Finanzamtsaktes) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht festzustellen: Im Finanzamtsakt ist bei der Veranlagung 2005 eine derartige Beilage nicht enthalten; auch das Begleitschreiben der steuerlichen Vertretung anlässlich der Übermittlung der Formulare E 6 und E 106 betreffend Einkünfte von Personengesellschaften 2005 sowie Übermittlung der Jahresabschlüsse zum 31.12.2005 und 30.6.2005 enthält keinen Hinweis darauf, dass auch diese Beilage übermittelt worden sein sollte.

Mit Bescheid vom 31.5.2006 stellte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Einkünfte der Mitunternehmerschaft und deren Verteilung auf die Gesellschafter für das Jahr 2005 erkläzungskonform gemäß § 188 BAO fest.

Die Begründung für den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid vom 8.2.1010 betreffend Einkünftefeststellung 2005 sowie für den Einkünftefeststellungsbescheid 2005 führt

hinsichtlich der neu hervorgekommen Tatsachen oder Beweismittel, auf die sich der Wiederaufnahmebescheid stützt, ins Treffen, dass die „*gemeinschaftlichen Einkünfte der Mitunternehmerschaft nach kurSORischer Überprüfung der eingelangten Erklärung erklärungsgemäß festgestellt*“ worden seien, wobei sich aus den der Behörde vorgelegenen Unterlagen „*nicht ohne weiteres erkennen*“ habe lassen, „*auf welcher bindenden Grundlage die Ergebnisverteilung vorgenommen wurde*“. Erst anlässlich einer Außenprüfung bei einem Mitunternehmer sei festgestellt worden. „*dass ohne nachweisliche Vereinbarung abweichend von der Höhe der tatsächlichen Beteiligung und der im Zusammenschlussvertrag zwischen der GesmbH und dem Mitunternehmer G vorgesehenen Ergebnisverteilung dem genannten Mitunternehmer A G 100% des ab dem Zusammenschlussstichtag angefallenen Verlustes für 2005 zugerechnet worden war. Das Vorhalteverfahren ergab keine hinreichenden Anhaltspunkte, dass tatsächliche eine besondere und sachlich begründbare Gewinnverteilungsverabredung zum Zeitpunkt des Erstbescheides vorhanden gewesen sei.*“

Die am 10.3.2008 beim Finanzamt Wien 4/5/10 eingelangte Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2006 der B T GmbH & atypisch Still weist einen ausgewiesenen Gesamtverlust von € 309.617,94 den Beteiligten wie folgt zu (Formular E 6a-1):

		<i>Anteil am Gewinn/Verlust</i>
<i>B T GmbH</i>		<i>78.254,10</i>
<i>ES</i>		<i>-387.872,04</i>
<i>AG</i>		<i>0,00</i>

Mit Bescheid vom 13.3.2008 stellte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Einkünfte der Mitunternehmerschaft und deren Verteilung auf die Gesellschafter für das Jahr 2006 erklärungskonform gemäß § 188 BAO fest.

Diesen Bescheid berichtigte das Finanzamt Wien 4/5/10 gemäß § 293 BAO am 9.6.2008, indem die Einkünfte von € 309.617,94 wie folgt verteilt wurden:

		<i>Anteil am Gewinn/Verlust</i>
<i>B T GmbH</i>		<i>-92.885,37</i>
<i>ES</i>		<i>-154.808,98</i>
<i>AG</i>		<i>-61.923,59</i>

Begründend wurde ausgeführt, dass dieser Bescheid nicht an die Stelle des Bescheides vom 13.3.2008 trete, sondern diesen „hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend folgender Punkte: - Zusätzliche Angaben“ berichtige.

Einer Berufung gegen den Bescheid vom 9.6.2008 wurde vom Finanzamt Wien 4/5/10 mit Berufungsvorentscheidung vom 26.1.2010 Folge gegeben, es erfolgte „*die vollinhaltliche Aufhebung des angefochtenen Berichtigungsbescheides.*“

Mit Bescheiden vom 8.2.2010 wurde weiters das Feststellungsverfahren 2006 vom Finanzamt Wien 4/5/10 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und unter einem ein neuer Sachbescheid erlassen. Der nunmehrige Einkünftefeststellungsbescheid 2006 verteilt die Einkünfte von € 309.617,94 wie folgt:

		<i>Anteil am Gewinn/Verlust</i>
<i>B T GmbH</i>		<i>-38.112,89</i>
<i>ES</i>		<i>-193.932,18</i>
<i>AG</i>		<i>-77.572,87</i>

Der Spruch des Wiederaufnahmebescheids vom 8.2.2010 betreffend Einkünftefeststellung 2006 lautet:

„Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2006“

„Das Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2006 (Bescheid vom 12.10.2009) wird gem. § 303 (4) BAO wieder aufgenommen.“

Ein Einkünftefeststellungsbescheid vom 12.10.2009 ist nicht ersichtlich. Der nach Wegfall des Berichtigungsbescheids vom 9.6.2008 rechtskräftige Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2006 datiert vom 13.3.2008.

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkünftefeststellung 2005

§ 303 BAO lautet:

„§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Zur Beurteilung der Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen sind, die bei Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, ist zunächst auf die materiell-rechtliche Beurteilung einzugehen:

Eine unechte stille Gesellschaft liegt vor, wenn der stille Gesellschafter gesellschaftsrechtlich so gestellt wird, als wäre er Kommanditist (VwGH 27.2.2008, [2005/13/0050](#); VwGH 22.12.2004, [2004/15/0126](#)).

Die Beteiligung einer Person als atypisch stiller Gesellschafter ist dem Grunde nach stets ein Zusammenschluss iSd Art IV UmgrStG, wenn die Beteiligung an einem Betrieb vorliegt oder der stille Gesellschafter einen (Teil)Betrieb oder einen Mitunternehmeranteil auf eine vermögensverwaltenden Unternehmer (Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft) überträgt (vgl. Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 114).

Einkommensteuerrechtlich stellen mehrere atypisch stille Gesellschaften mit demselben Unternehmer nur eine einzige Mitunternehmerschaft dar (EStR 2000 Rz 5815).

Für die Gewinnverteilung sind grundsätzlich die Vereinbarungen der Gesellschafter, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages maßgebend (VwGH 29.5.1990, [90/14/0002](#); VwGH 7.2.1989, [86/14/0121](#), 0122; VwGH 20.1.1987, [86/14/0093](#); VwGH 9.11.1982, 82/14/0083; VwGH 6.5.1980, 1345, 1372/79).

Dieser Grundsatz gilt nicht, wenn einem Gesellschafter tatsächlich – unter welchem Titel und in welcher Form immer – ein höherer als der gesellschaftsvertraglich vorgesehene

Gewinnanteil zukommt (VwGH 28.11.2007 [2005/15/0134](#), unter Verweis auf *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 23 Tz. 26).

Die getroffene unternehmensrechtliche Gewinnverteilung ist damit grundsätzlich für steuerliche Belange anzuerkennen, wenn sie dem unterschiedlichen Kapital-, Arbeits- und dem etwaigen Haftungsrisiko der Gesellschafter Rechnung trägt oder Gegenstand der Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung bei einem Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG ist (Gewinnvorab, siehe UmgrStR Rz 1319 ff). Steht die Gewinnverteilungsvereinbarung in einem offensichtlichen Missverhältnis zu der Beteiligung und der Mitarbeit der einzelnen Gesellschafter, ist sie steuerlich zu korrigieren (EStR 2000 Rz 5883).

Bei einander Fremden wird eine Angemessenheitsprüfung der vertraglichen Gewinnverteilung im Allgemeinen zu unterbleiben haben, da davon ausgegangen werden kann, dass die Gewinnanteile den Beiträgen der einzelnen Gesellschafter zum Gesellschaftszweck entsprechen (vgl. *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz 289 m.w.N.; EStR 2000 Rz 5888).

Die Angemessenheit einer Gewinnverteilung richtet sich nach den Beiträgen der einzelnen Gesellschafter. Entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (VwGH 16.9.2003, [2000/14/0069](#)).

Diese dargestellten Grundsätze über die Gewinnverteilung gelten dem Grunde nach auch für Verluste der Personengesellschaft. Gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen über eine von der Beteiligung abweichende Verlustverteilung (Verlustzurechnung) sind anzuerkennen, wenn sie wirtschaftlich begründet sind, es sei denn, es handelt sich um Verluste von Gesellschaften, die unter § 2 Abs. 2a EStG 1988 fallen (Verlustbeteiligungsmodelle) oder bei denen die Voluptuareigenschaft festgestellt wird (vgl. *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 210a).

Das Erkennen einer dem Bescheid, mit dem das frühere Verfahren abgeschlossen worden ist, zu Grunde liegenden unrichtigen rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes oder eine nach Abschluss des früheren Verfahrens eingetretene Änderung der Rechtsauslegung stellen keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund dar, weil es sich hiebei nicht um das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln handelt (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 Anm. 14).

Die amtswegige Wiederaufnahme ist ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der Entscheidung gelangen hätte können, die nunmehr in einem wieder aufgenommenen Verfahren erlassen werden soll. VwGH 18.3.1992, [88/14/0003](#); VwGH 18.10.1995, [95/13/0151](#); VwGH 9.7.1997, [96/13/0185](#); VwGH 29.1.1998, 96/15/0013; VwGH 21.10.1999, [97/15/0155](#); VwGH 21.2.2001, [95/14/0007](#); VwGH

24.6.2003, [99/14/0015](#); VwGH 24.2.2004, [2000/14/0186](#); VwGH 17.1.2007, [2002/14/0155](#).

Der Sachverhalt ist aber dann nicht vollständig bekannt, wenn lediglich von den offen gelegten Tatsachen Schlussfolgerungen auf die Existenz weiterer Tatsachen gezogen werden können (VwGH 23.9.2005, [2002/15/0028](#)).

Hiervon ausgehend ist festzuhalten, dass dem Finanzamt Wien 4/5/10 vor Erlassung des wiederaufgenommenen Einkünftefeststellungsbescheides 2005 bekannt war, wie die Gewinnverteilung hinsichtlich der Mitunternehmer gesellschaftsvertraglich geregelt war sowie dass tatsächlich eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnverteilung vorgenommen wurde.

Gründe für eine derartige abweichende Gewinnverteilung waren vor Erlassung des wiederaufgenommenen Einkünftefeststellungsbescheides 2005 für das Finanzamt Wien 4/5/10 nicht ersichtlich.

Das für die Einkünftefeststellung zuständige Finanzamt hat im Veranlagungsverfahren 2005 diese tatsächliche Gewinnverteilung - wie aus dem Finanzamtsakt ersichtlich - auch geprüft und offenbar dahingehend gewürdigt, dass gegen die tatsächliche Gewinnverteilung keine rechtlichen Bedenken bestünden.

Erst über Veranlassung des für die Einkommensteuer eines Mitgeschafters zuständigen Finanzamtes kamen dem für die Einkünftefeststellung zuständigen Finanzamt Bedenken an dieser rechtlichen Würdigung, die letztlich nach einer Reihe fehlgeschlagener Verfahrensschritte zu dem nunmehr angefochtenen Wiederaufnahme- und Sachbescheiden für 2005 geführt haben.

Das Finanzamt Wien 4/5/10 nimmt in dem angefochtenen Sachbescheid 2005 nunmehr eine Gewinnverteilung gemäß dem Gesellschaftsvertrag vor.

Damit wird aber nur der bereits vor Erlassung des wiederaufgenommenen Einkünftefeststellungsbescheids 2005 den für die Einkünftefeststellung zuständigen Finanzamt bekannte Sachverhalt rechtlich anders gewürdigt.

Sowohl der Gesellschaftsvertrag als auch die hiervon abweichende tatsächliche Gewinnverteilung waren dem zuständigen Finanzamt bekannt; neue Tatsachen liegen somit nicht vor.

Richtig ist, dass sich aus den ursprünglich vorgelegten Unterlagen nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen nicht „ohne weiteres erkennen“ ließ, „auf welcher bindenden Grundlage die Ergebnisverteilung vorgenommen wurde“.

Die erstinstanzliche Behörde stellte im Zuge des Wiederaufnahmeverfahrens fest, dass es keine – jedenfalls vor Erlassung des wiederaufgenommenen Bescheides getroffene –

nachweisliche abweichende Gewinn- bzw. Verlustverteilungsvereinbarung gäbe (Bescheidbegründung Seite 2 oben).

Damit sind aber keine maßgebenden neuen Tatsachen hervorgekommen, da im abgeschlossenen Verfahren das Vorliegen einer derartigen Vereinbarung nicht behauptet wurde.

Die Feststellung des Nichtvorliegens einer neuen Tatsache ist nicht der Feststellung des Vorliegens einer neuen Tatsache gleichzuhalten und kann eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nicht begründen.

Allfällige erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 Anm. 11).

Das für die Einkünftefeststellung zuständige Finanzamt ist bei der Erlassung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheids und des angefochtenen Einkünftefeststellungsbescheids 2005, jeweils vom 8.2.2010, von genau jenem Sachverhalt ausgegangen – es besteht eine gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung, eine hiervon abweichende Gewinnverteilung, die dem Gesellschaftsvertrag zufolge der Schriftform bedürfte, wurde im Jahr 2005 nicht getroffen, tatsächlich erfolgte die Gewinnverteilung aber abweichend vom Gesellschaftsvertrag – der bereits bei Erlassung des Einkünftefeststellungsbescheids 2005 vom 31.5.2006 der zuständigen Abgabenbehörde bekannt war.

Mangels Vorliegens neuer Tatsachen oder Beweismittel ist daher der Wiederaufnahmebescheid vom 8.2.2010 betreffend Einkünftefeststellung für das Jahr 2005 gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben.

Einkünftefeststellung 2005

Da der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid betreffend Einkünftefeststellung für das Jahr aufgehoben wurde, scheidet dadurch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Einkünftefeststellungsbescheid 2005 vom 8.2.2010 ex lege aus dem Rechtsbestand aus, weshalb die Berufung insoweit, als sie sich gegen den Einkünftefeststellungsbescheid 2005 vom 8.2.2010 richtet, als unzulässig geworden zurückzuweisen war.

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkünftefeststellung 2006

Wie festgestellt, lautet der Spruch des Wiederaufnahmebescheids vom 8.2.2010 betreffend Einkünftestellung 2006 dahingehend, dass das „*Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2006 (Bescheid vom 12.10.2009)*“ gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen werde.

Ein wiederaufzunehmender Einkünftefeststellungsbescheid vom 12.10.2009 ist nicht ersichtlich.

Der rechtskräftige Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2006 datiert vom 13.3.2008.

In der zusätzlichen Bescheidbegründung wird der Einkünftefeststellungsbescheid vom 13.3.2008 angesprochen.

Es liegt somit ein Widerspruch zwischen Bescheidspruch und Bescheidbegründung vor.

Nun bilden Spruch und Begründung eines Bescheides eine Einheit, sodass für die Ermittlung des Sinnes eines Bescheides auch die Begründung heranzuziehen ist, insbesondere dann, wenn wegen der Unklarheit des Spruches an seinem Inhalt Zweifel bestehen (VwGH 5.3.1990, [89/15/0015](#); VwGH 20.10.1992, [92/14/0026](#); VwGH 24.9.1996, [93/13/0018](#)); es sei denn, dass zwischen Spruch und Begründung Widersprüche bestehen oder zumindest nicht ausgeschlossen sind (VwGH 27.5.1998, [93/13/0052](#); vgl. auch *Ritz*, BAO³, § 92 Rz. 7)).

Allerdings kann die dem Spruch eines Bescheides beigegebene Begründung nur dann als Auslegungsbehelf herangezogen werden, wenn der Spruch, für sich allein betrachtet, Zweifel an seinem Inhalt offen lässt. Ist der Spruch des Bescheides eindeutig, dann kommt der Begründung eine den Inhalt des Bescheides modifizierende Wirkung nicht zu (VwGH 9.9.1976, 839/76; VwGH 16.12.1999, [97/16/0075](#)).

Der Spruch ist die allein der Rechtskraft fähige Willenserklärung normativen (rechtsgestaltenden oder feststellenden) Inhalts der Behörde und somit das Kernstück jedes Bescheides. Nur der Spruch erlangt rechtliche Geltung, weshalb auch nur dieser und nicht allenfalls eine Ausführung in der Begründung angefochten werden kann (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 93 Anm. 8). Hingegen soll es die Begründung ermöglichen, die für eine behördliche Entscheidung maßgeblichen Überlegungen nachzuvollziehen (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 93 Anm. 13).

Der Spruch des gegenständlichen Wiederaufnahmebescheides – und nur dieser ist, wie ausgeführt, Inhalt der normativen Willensäußerung der Behörde (vgl. auch VwGH 21.6.1994, [91/14/0165](#)) – ist eindeutig und lässt hinsichtlich des Verfahrens, das wiederaufgenommen werden soll, keinen Zweifel: Aufgehoben werden soll ein das Verfahren betreffend Einkünftefeststellung für das Jahr 2006 abgeschlossen habender Bescheid vom 12.10.2009.

Der Berufungsbehörde ist es sowohl verwehrt, im gegenständlichen Fall die Bescheidbegründung zur Auslegung des Spruches heranzuziehen, da dieser hinsichtlich der konkretisierten Bescheidbezeichnung keiner Auslegung bedarf, noch anstelle der erstinstanzlichen Behörde im Spruch die Bescheidbezeichnung zu ersetzen, da Sache des

gegenständlichen Berufungsverfahrens in Bezug auf die Wiederaufnahme 2006 die Wiederaufnahme eines Bescheids vom 12.10.2009 ist.

Da ein wiederaufzunehmender Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2006 vom 12.10.2009 nicht existiert, geht der Wiederaufnahmebescheid vom 8.2.2010 hinsichtlich eines Einkünftefeststellungsbescheids für das Jahr 2006 vom 12.10.2009 ins Leere und ist daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben, ohne dass im Sinne der obigen Ausführungen zum Wiederaufnahmebescheid gleichen Datums für das Jahr 2005 zu prüfen ist, ob im Verfahren entscheidungsrelevante neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind.

Einkünftefeststellung 2006

Der Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2006 vom 8.2.2010 erging, obwohl bereits ein (wiederum) rechtskräftiger Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2006 vom 13.3.2008 existiert.

Mit einem (rechtskräftigen) Bescheid ist grundsätzlich die Wirkung verbunden, dass über die den Gegenstand des Bescheides bildende Sache abgesprochen wird und dass der Abspruch über die Sache auch für die Behörde – von den im Gesetz vorgesehenen Ausnahmen abgesehen – verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar ist. Die Bescheidwirkungen treten unabhängig davon ein, ob die Bescheide richtig sind oder nicht (VwGH 19.12.1996, [96/16/0145](#)).

Der Grundsatz „ne bis in idem“ - dieser zählt zu den grundlegenden Säulen der Verfahrensrechtsordnung und ist mit den Begriffen „res iudicata“ und „Rechtskraftwirkung von Bescheiden“ untrennbar verbunden (vgl. *Bichler*, ÖStZ 1995, 233) - besagt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung; UFS 15.4.2009, RV/0686-K/08).

Die neuerlichen Erlassung eines Einkünftefeststellungsbescheides für das Jahr 2006 stand daher das Hindernis der entschiedenen Sache entgegen, weshalb der Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2006 vom 8.2.2010 gemäß § 289 Abs. 2 BAO ebenfalls ersatzlos aufzuheben war.

Wien, am 5. April 2011