

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Richter in der Beschwerdesache Bf, Anschrift gegen die Bescheide des FA FA betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2005 sowie betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die angefochtenen Bescheide werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2009 werden abgeändert.

Eine Veranlagung zur Einkommensteuer findet nicht statt.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin hat in den Jahren 2002 bis 2009 ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen aus einer stillen Beteiligung an der Fa. S KG erklärt. Der Ehegatte der Beschwerdeführerin war in den Streitjahren Dienstnehmer der Fa. S KG.

Die Veranlagung für die Jahre 2002 bis 2005 erfolgte zunächst erklärungsgemäß. Die Anrechnung der Kapitalertragsteuer im Veranlagungsweg führte zu Einkommensteuergutschriften in Höhe der Kapitalertragsteuer.

Mit Ausfertigungsdaten jeweils vom 28. Mai 2008 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO und erließ (neue) Sachbescheide für die Jahre 2002 bis 2005. In den genannten Einkommensteuerbescheiden wurden die nicht endbesteuerungsfähigen Einkünfte aus Kapitalvermögen jeweils mit 0 € festgesetzt.

Die Verfahrensbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 wurden dabei wie folgt begründet:

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

Beim Ehegatten wurde ein Einkommenssplitting zugunsten der Ehegattin durchgeführt.

Bei diesen Zahlungen handelt es sich um Rechtsbeziehungen zwischen nahen

Angehörigen und die Zurechnung hat ausschließlich bei den Mitarbeitern der Fa. S KG zu erfolgen weil,

- die Ehegattin diese Option nur über den Ehemann, welcher Mitarbeiter und Beteiligter der Fa. S KG ist, ausüben kann,

- die Höhe der Ausschüttung von den persönlichen Faktoren des Ehegatten (Funktionsfaktor, Bewertungsfaktor, Beschäftigungsfaktor, Anwesenheitsfaktor) abhängt,

- die Auszahlung der Beteiligung an den Ehemann erfolgt und dieser leitet den "Anteil" der Gattin an diese weiter,

- dieser zur Wiederaufnahme führende Sachverhalt nicht von der Großbetriebsprüfung 2001 geprüft wurde. Zudem führte die Betriebsprüfung 2001 zu keiner Wiederaufnahme des Verfahrens".

Mit Ausfertigungsdaten 28. Mai 2008, 18. August 2008 sowie 21. Oktober 2011 ergingen darüber hinaus die Einkommensteuer(erst)bescheide für die Jahre 2006 bis 2009.

Auch in diesen Bescheiden wurden die nicht endbesteuerungsfähigen Einkünfte aus Kapitalvermögen jeweils abweichend von den Erklärungen mit 0 € ausgewiesen.

Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingaben vom 28. Juni 2008 (betreffend Wiederaufnahme der Verfahren sowie Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 und Einkommensteuerbescheid 2006), vom 8. September 2008 (E 2007) und vom 27. Oktober 2011 (E 2008 und 2009) fristgerecht Berufung erhoben. Darin wurde zusammengefasst ausgeführt, dass das Finanzamt elementare Bestimmungen der BAO verletzt habe und den Bescheiden eine Begründung fehle. Offensichtlich resultiere die Wiederaufnahme der Verfahren sowie die Bescheiderlassung auf Grundlage einer GPLA-Prüfung der Fa. S KG, deren Ergebnis der Berufungswerberin nicht mitgeteilt worden sei. Weiters würden die Bescheide das Ergebnis der im Jahr 2001 durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung missachten; im Prüfungsbericht sei nämlich festgehalten worden, dass das Beteiligungsausmaß von Ehepartnern im Wege des Mitunternehmermodells von 50 % auf 33,33 % beginnend ab 1.2.2001 reduziert werde. Entsprechend dieser Prüfungsfeststellung sei die Ehepartnerbeteiligungen berechnet worden. Insofern werde das Gebot von Treu und Glauben verletzt.

Dieser Sachverhalt reiche bis ins das Jahr der Einföhrung des "Mitunternehmermodelles" im Jahr 1993 zurück und werde seither unverändert gehandhabt.

Mit dem Prüfer seien anlässlich der Großbetriebsprüfung im Jahr 2001 diese Punkte ausführlich besprochen und alle Unterlagen offengelegt worden.

Die Berufungen wurden in weiterer Folge ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Da die Berufungsverfahren vom UFS bis Ende 2013 nicht abgeschlossen wurden, sind die Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Bescheidbeschwerden im Sinne des § 323 Abs. 38 BAO zu erledigen.

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass den gegenständlichen Beschwerdeverfahren eine Beitragsprüfung der Tiroler Gebietskrankenkasse bei der Fa. S KG sowie ein diesbezügliches höchstgerichtliches Verfahren (vgl. VwGH vom 25.5.2005, 2003/08/0131) vorausgegangen sind. Weiter hat der Verwaltungsgerichtshof nunmehr in einem gleichgelagerten Fall (Beschwerdeführerin war eine Ehegattin eines bei der Fa. S KG beschäftigten Arbeitnehmers, die ebenfalls nur Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt hatte) wie dem beschwerdegegenständlichen entschieden hat (vgl. VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106).

In dem letztgenannten Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren die in der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren vorgebrachten Einwendungen deckungsgleich. Im Erkenntnis führt der Verwaltungsgerichtshof auf Grund des in der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erstatten Vorbringens zur Wiederaufnahme der Verfahren Nachstehendes aus:

„Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass das Finanzamt X spätestens seit der Betriebsprüfung 2001 Kenntnis nicht nur vom Modell an sich, sondern auch von der darin vorgesehenen Beteiligung von Ehegatten gehabt habe. Sinn und Zweck einer Betriebsprüfung sei es, alle Umstände, die für die Erhebung der Abgaben von Bedeutung seien, zu prüfen. Im Rahmen der Betriebsprüfung 2001 sei die "Ehegattenbeteiligung" erörtert und diesbezüglich eine Einigung mit dem Finanzamt X erzielt worden. Somit habe das Finanzamt X (das auch Wohnsitzfinanzamt der Beschwerdeführerin ist) über alle erforderlichen Informationen verfügt. Die Beschwerdeführerin habe nach der Betriebsprüfung Einkommensteuererklärungen abgegeben und darin Einkommen aus nicht endbesteuerten Kapitalerträgen deklariert. Da die Beschwerdeführerin von "obiger Einigung" gewusst habe und die Einkommensteuererklärungsgemäß festgesetzt worden sei, habe keine Veranlassung zur Offenlegung bestanden. Es sei unglaublich, dass das Finanzamt erst im Zuge der GPLA-Prüfung davon erfahren habe, dass das Modell auch eine Partnerbeteiligung ermögliche. Das Finanzamt X habe somit einen seit langem bekannten Sachverhalt anders beurteilt. Eine Änderung der Beurteilung stelle kein Hervorkommen neuer Tatsachen dar.“

Weiters habe die belangte Behörde ebenso wie das Finanzamt die Ermessensentscheidung, die rechtskräftig abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren wiederaufzunehmen, nicht begründet und in ihrer Ermessensübung gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2009, 2007/15/0045).

Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass in den Abgabenerklärungen der strittigen Jahre bzw. den angeschlossenen Beilagen die zur rechtlichen Beurteilung der erklärten Einkünfte notwendigen Erläuterungen gegeben worden wären. Vielmehr räumt die Beschwerde ein, dass keine Offenlegung erfolgt sei, weil die Beschwerdeführerin von der Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der S KG Kenntnis gehabt habe. Nach dem Gesagten steht es der Wiederaufnahme aber nicht entgegen, dass ein Prüfer, zumal in dem Abgabenverfahren eines anderen Steuerpflichtigen (nämlich der S KG), von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte. Das diesbezügliche Beschwerdevorbringen ist daher nicht geeignet, das Fehlen eines Wiederaufnahmegrundes aufzuzeigen.

Die Entscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme ist eine Ermessensentscheidung (vgl. nochmals das Erkenntnis 2007/15/0045). Dass in den Wiederaufnahmen eine unrichtige Ermessensausübung gelegen sei, ist im vorliegenden Fall - auch bei Bedachtnahme auf die Ausführungen in der Beschwerde - nicht erkennbar. Insbesondere liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nämlich nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies z. B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde

und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. September 2010, 2010/15/0135). Die Verletzung dieses Grundsatzes setzt weiters voraus, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. September 2003, 99/14/0228).

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin bezieht sich ausschließlich auf Vorgänge im Abgabenverfahren eines anderen Steuerpflichtigen. Die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Passage des Prüfungsberichtes der S KG beurteilt demgemäß auch nicht die steuerrechtliche Behandlung der (reduzierten) Ausschüttungen auf Seiten der beteiligten Ehepartner. Im Beschwerdefall fehlt es daher schon an einer entsprechenden Auskunft der zuständigen Abgabenbehörde, auf die die Beschwerdeführerin hätte vertrauen können. Überdies legt die Beschwerdeführerin aber auch nicht dar, welche nachteiligen Dispositionen sie im Vertrauen auf den Inhalt des Prüfungsberichtes der S KG getroffen hat. Dass sie die "Partnerbeteiligung" nur im Hinblick auf erhoffte Gutschriften an Kapitalertragsteuern eingegangen wäre, behauptet die Beschwerdeführerin nicht.“

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

2. Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2009:

Zu den Sachbescheiden führte der Verwaltungsgerichtshof im Hinblick auf die Zurechnung von Einkünften auf Grund des in der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erstatten Vorbringen Nachstehendes aus:

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

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

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

Arbeitslohn liegt dann nicht vor, wenn eine Zuwendung wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bewirkt

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

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

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

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

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

Voraussetzungen erfüllt (beispielsweise führen entsprechende Fehlzeiten zu einer Verminderung der Gewinnbeteiligung).

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

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

3.) Zulässigkeit einer Revision

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

FA, am 24. September 2014