

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter*ER* in der Beschwerdesache *XY*
GmbH&Co KG, *Bf-Adresse*, vertreten durch *SteuerlVertreter*, *SteuerlVertreter-
Adresse*, über die Beschwerde vom 20. August 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes
Österreich (vormals *FA*) vom 2. Juli 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens
hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2006 bis 2009 sowie
betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2006 bis 2009,
Steuernummer *St.Nr-Bf*,

1) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens
hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2006 bis 2009 wird
gemäß [§ 279 BAO](#) Folge gegeben. Diese Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben. Damit
treten die angefochtenen Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#)
für die Jahre 2006 bis 2009 aus dem Rechtsbestand.

2) beschlossen:

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188
BAO](#) für die Jahre 2006 bis 2009 werden gemäß [§ 261 Abs. 2 BAO](#) für gegenstandslos erklärt.

3) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach [Art. 133
Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz](#) (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerde führende Gesellschaft ist eine im Jahr 2006 als KEG gegründete
Kommanditgesellschaft (*XY* *GmbH&Co* KG; kurz: KG), die sich mit Wirkung vom 31.5.2006

mit atypisch stillen Gesellschaftern unter Kapitalzuführung zusammengeschlossen hat (*XY* *GmbH&Co* KG und Mitges.; kurz: KG und Mitges.).

Am 16.5.2006 schloss die Beschwerde führende KG mit der *XY* *MTVGmbH&Co* KG (kurz: MTV) eine Vereinbarung betreffend die Zusammenarbeit im Bereich Marketing für den *L* *P* (*LP*). Vereinbart wurde die Übernahme des Marketings durch die KG in Abstimmung mit der MTV. Die Miteinbeziehung der Beschwerde führenden KG sei erfolgt, da sie weiteres Eigen- und Fremdkapital akquirieren könne und so die Möglichkeit biete, weitere Budgetmittel für zusätzliche Marketing- und Marktaufbereitungsmaßnahmen bereitzustellen. Die MTV ist ihrerseits von der *LP* *MT* AG (kurz: AG) mit der Entwicklung und Vermarktung des *LP* beauftragt.

Die Beschwerde führende KG erhalte für ihre Leistungen ab 31.12.2006 für die nächsten 15 Jahre einen Anteil an den realisierten Verkaufserlösen des *LP* in Höhe von 0,50 EURO pro verkauftem Stück nach oben limitiert mit jährlich 100.000 Stück also mit 50.000,- EURO. Die MTV habe das einseitige Recht der ordentlichen Kündigung dieser Vereinbarung bis zum 30.6.2007. Im Falle einer ordentlichen Kündigung habe die Beschwerde führende KG Anspruch auf einen Entschädigungsbetrag in Höhe des 2,2- fachen der von ihr im Jahr 2006 tatsächlich aufgewendeten und nachgewiesenen Projektkosten.

Die Vereinbarung vom 16.5.2006 wurde am 23.5.2006 geändert bzw. klargestellt. Die Beschwerde führende KG sei nicht Auftragnehmerin sondern Auftraggeberin und die MTV sei Auftragnehmerin und nicht Auftraggeberin. Dabei werde darauf verwiesen, dass die MTV seit Jahren mit der Entwicklung des Produktes *LP* betraut sei und auf Grund des weitgehenden Abschlusses der Entwicklungsarbeiten die bisher mit der Entwicklung beschäftigten Mitarbeiter nicht mehr voll ausgelastet seien, aber sehr viel Produkterfahrung mit dem *LP* hätten. Die MTV stelle daher in Hinkunft nach Bedarf Personal mit Produkterfahrung im Bereich *LP* der Beschwerde führenden KG zur Verfügung. Dieses Personal solle dann im Auftrag und für die Beschwerde führende KG arbeiten. Weiters sei vereinbart, dass es zu den Aufgaben der Beschwerde führenden KG gehöre, die MTV bei der Entwicklung, dem Bau und der Markteinführung des *LP* zu unterstützen. Dabei übernehme die Beschwerde führende KG im Jahr 2006 außer den reinen Beratungskosten auch Teile der allgemeinen Betriebskosten der MTV im Wege der Verrechnung. Die Honorierung der Beschwerdeführenden KG bleibe, wie in der Vereinbarung vom 16.5.2006 festgelegt, aufrecht.

Im Namen der Beschwerde führenden KG wurden folgende Betriebsergebnisse (Verluste) erklärt: - 1.200.773,56 EURO (2006), -1.743,04 EURO (2007), -14.369,01 EURO (2008) und - 24.108,58 EURO (2009). Der Verlust des Jahres 2006 wurde auf die Komplementärin der KG, auf die Kommanditisten und auf die atypisch stillen Gesellschafter verteilt. Die Verluste der Jahre 2007 bis 2009 wurden auf die Komplementärin und die Kommanditisten verteilt. Für die KG und Mitges. wurden keine Erklärungen gelegt.

Für das Jahr 2006 erließ das Finanzamt am 25.5.2009 einen an die KG gerichteten Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#), mit dem es einen Verlust von 1.200.773,56 EURO feststellte und diesen auf die Komplementärin und die Kommanditistin der KG sowie auf die stillen Gesellschafter verteilte. Für das Jahr 2007 erging mit Datum 29.10.2008 ein an die KG gerichteter Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#), mit dem erklärungsgemäß ein Verlust von 1.743,04 EURO festgestellt und auf die Komplementärin und die Kommanditistin verteilt wurde. Weiters scheinen in diesem Bescheid auch die atypisch stillen Gesellschafter auf, denen aber jeweils Einkünfte von 0,00 EURO zugewiesen wurden. Für das Jahr 2008 erging mit Datum 2.2.2010 ein an die KG gerichteter Bescheid gemäß [§ 188 BAO](#), mit dem erklärungsgemäß ein Verlust von 14.369,01 EURO festgestellt und dieser zur Gänze der Kommanditistin zugeteilt wurde. Als Beteiligte ausgewiesen sind weiters die Komplementärin und die stillen Gesellschafter, denen aber Einkünfte von 0,00 EURO zugewiesen wurden. Für das Jahr 2009 erging am 11.3.2011 ein an die KG gerichteter Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#), mit dem erklärungsgemäß ein Verlust von 24.108,58 EURO festgestellt und auf die Komplementärin und die Kommanditistin verteilt wurde. Als Beteiligte ausgewiesen sind auch die stillen Gesellschafter, denen aber Einkünfte von 0,00 EURO zugerechnet wurden.

In der Folge fanden bei der KG und der KG und Mitges. Außenprüfungen statt.

In den dazu erstellten Berichten vom 30.5.2012 betreffend die KG und die KG und Mitges. führte die Bp. unter der Tz 1 „einheitl. u. gesonderte Feststellung“ jeweils aus, dass 2 Mitunternehmenschaften vorlägen und daher die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte in einem zweistufigen Verfahren durchzuführen sei. In einem ersten Feststellungsbescheid seien zunächst die Einkünfte zwischen der KG und den atypisch stillen Gesellschaftern festzustellen. In einem zweiten Feststellungsbescheid seien dann die Einkünfte(anteile) der KG einheitlich und gesondert festzustellen („Tangente“).

Im Bericht betreffend die KG wurde sodann die Gewinnfeststellung („Tangente“) und Gewinnverteilung für die KG ziffernmäßig dargestellt. Weiters wurde angemerkt, dass eine (die KG und Mitges. betreffende) Sachverhaltsdarstellung und Begründung zur besseren Nachvollziehbarkeit als Information beigegeben sei. In dieser „Sachverhaltsdarstellung und Begründung“ vertrat die Bp. bezüglich der KG und Mitges. die Ansicht, dass die negativen Einkünfte der natürlichen Personen der KG und Mitges. gemäß § 2 Abs. 2a EStG weder ausgleichs- noch vortragsfähig seien. Diese stellten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise negative Einkünfte aus einem Betrieb dar, dessen Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter gelegen sei.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Bp. und erließ für die KG und Mitges. mit Datum 3.7.2012 (für das Jahr 2009 im wiederaufgenommenen Verfahren) als Feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#) intendierte Erledigungen für die Jahre 2006 bis 2009, mit denen es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb grundsätzlich gemäß den für die KG abgegebenen Erklärungen feststellte, jedoch anstelle der Komplementärin und der Kommanditistin der KG die KG selbst als Beteiligte

anführte. In diesen Erledigungen wurden der KG folgende Anteile an den Einkünften („Tangente“) zugewiesen: -5.323,56 EURO (2006), -1.743,04 EURO (2007), -14.369,01 EURO (2008) und -24.108,58 EURO (2009). Diese Bescheide wurden wie folgt adressiert: „*XY* *GmbH&Co* KG und Mitges“ zu Händen des steuerlichen Vertreters.

Für die Beschwerde führende KG erließ das Finanzamt (im wiederaufgenommenen Verfahren) Feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2006 bis 2009, mit denen es die Einkünfteanteile der KG an der KG und Mitges. in Höhe von 5.323,56 EURO (2006), -1.743,04 EURO (2007), -14.369,01 EURO (2008) und -24.108,58 EURO (2009) feststellte und auf die Komplementärin und die Kommanditistin verteilte.

Die KG erhob gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) (inklusive Wiederaufnahme) für die Jahre 2006 bis 2009 mit Schriftsatz vom 20.8.2012 Beschwerde (vormals Berufung) und beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Erledigungen und eine erklärungskonforme Gewinnfeststellung.

Nach Vorlage der Beschwerde brachte die KG im gerichtlichen Beschwerdeverfahren mit Schriftsatz vom 22.9.2020 u.a. ergänzend vor, dass gegenständlich ein Verstoß gegen das Gebot der Einheitlichkeit von Feststellungsbescheiden vorliege. Die von der KG eingereichten Feststellungserklärungen stellten Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des [§ 85 BAO](#) dar, die der Entscheidungspflicht nach [§ 85a BAO](#) unterlägen. Dies gelte ungeachtet des Umstandes, dass die KG in ihre Feststellungserklärungen mit den atypisch stillen Gesellschaftern auch Personen aufgenommen habe, die weder Kommanditisten noch Komplementäre seien. Ob in einem derartigen Fall auf Ebene der KG gemeinschaftliche Einkünfte gegeben sind, oder nicht, sei mit einem Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#) zu entscheiden. Komme die Behörde bei ihrer Beurteilung zu dem Ergebnis, dass keine gemeinschaftlichen Einkünfte vorlägen, habe sie darüber mit einem negativen Feststellungsbescheid abzusprechen. Wie der VwGH wiederholt ausgesprochen habe, sei auch ein Nichtfeststellungsbescheid als Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften anzusehen. Auch für derartige Bescheide seien gemäß [§ 190 Abs. 1 BAO](#) die Bestimmungen der [§§ 185 bis 188 BAO](#) anzuwenden. Nach der Rechtsprechung des VwGH müsse eine bescheidmäßige Erledigung, wenn eine Gesellschaft unter Benennung von Personen, die sie als Mitunternehmer einstufe, dem Finanzamt gegenüber mit Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) auftrete, gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Dies gelte auch für den Fall, dass bescheidmäßig ausgesprochen werde, dass eine Feststellung nicht zu erfolgen habe. Folglich hätte das Finanzamt vor Erlassung der (abweichend von der eingebrachten Erklärung) ergehenden Bescheide, die an die KG und atypisch stille Gesellschaft gerichtet sei, ein an die KG und sämtliche in die Feststellungserklärung aufgenommenen Personen gerichteten Feststellungsbescheid mit dem Inhalt ergehen müssen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften hinsichtlich der in der Erklärung aufgelisteten Personen zu

unterbleiben habe. Erst dieser Bescheid wäre jener erforderliche Grundlagenbescheid gewesen, von dem abgeleitet ein Feststellungsbescheid an die KG & atypisch stille Gesellschaft hätte ergehen dürfen. Der vom Finanzamt gewählten Vorgangsweise einer zweistufigen Bescheiderlassung mit zwei gesonderten Feststellungsverfahren an die KG und an die KG und atypisch stille Gesellschafter fehle demgegenüber die gesetzliche Deckung.

Mit Beschluss vom 4.2.2021, RV/4100544/2013 hat das Bundesfinanzgericht ausgesprochen, dass die an die KG und Mitges. infolge der oben angeführten Außenprüfung ergangenen Feststellungsbescheide (inklusive Wiederaufnahme) wegen einer Fehladressierung keine Rechtswirksamkeit erlangt haben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt 1) und 2) (Stattgabe und Aufhebung, Gegenstandsloserklärung)

Mit ihrem verfahrensrechtlichen Einwand, dass der vom Finanzamt gewählten Vorgangsweise einer zweistufigen Bescheiderlassung mit zwei gesonderten Feststellungsverfahren an die KG und an die KG und atypisch stille Gesellschafter die gesetzliche Deckung fehle, ist die Beschwerde führende Gesellschaft im Recht.

Gemäß [§ 23 Z 2 EStG 1988](#) sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.

Nach [§ 188 BAO](#) werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Nach der Rechtsprechung des VwGH bewirkt eine Unterbeteiligung mit den Merkmalen einer Mitunternehmerschaft (Beteiligung an den stillen Reserven, somit am Betriebsvermögen, sowie am Gewinn und Verlust), wenn sie den Gesellschaftern der Hauptgesellschaft bekannt ist, eine Mitunternehmerschaft der Unterbeteiligten im Verhältnis zur Hauptgesellschaft. Die Unterbeteiligten sind diesfalls in den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Hauptgesellschaft aufzunehmen (vgl. VwGH 15.1.1991, [87/14/0053](#)).

Im gegenständlichen Fall sind die Komplementärin und die Kommanditistin der KG als Unterbeteiligte an der Hauptgesellschaft der KG und atypisch stille Gesellschafter anzusehen. Die Beteiligung der Komplementärin und der Kommanditisten an der KG ist im Firmenbuch offengelegt. Somit wären die Komplementärin und die Kommanditisten in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der KG und atypisch stille Gesellschafter (KG und Mitges.) aufzunehmen gewesen. Ein eigener Feststellungsbescheid für die KG, mit dem der

Komplementärin und den Kommanditisten der KG Einkünfte zugerechnet wurden, war nicht rechens. Vielmehr hätte das Finanzamt die Erklärung von Einkünften der KG zum Anlass nehmen müssen, einen Bescheid zu erlassen, mit dem es ausspricht, dass eine Feststellung von Einkünften für die KG unterbleibt, weil eine einheitliche Feststellung der Einkünfte nur bei der atypischen stillen Gesellschaft erfolgen konnte.

Die gegenständlichen Wiederaufnahmen der Verfahren wurden mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, begründet. Im Prüfungsbericht wird betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens wiederum auf die Feststellungen in der Tz 1 des Berichtes verwiesen. Unter dieser Textziffer ist dargelegt, dass für die KG und die KG und Mitges. getrennte Gewinnfeststellungen vorzunehmen seien. Außerdem wird auf eine beigeschlossene „Sachverhaltsdarstellung und Begründung“ verwiesen. In dieser wird auf Basis der Marketingvereinbarungen der KG mit einer anderen Gesellschaft derselben „Unternehmensgruppe“ über die Erbringung von Leistungen der Vermarktung und Entwicklung des patentrechtlich geschützten „*L* *P*“ (*LP*) gegen (gedeckelte) Beteiligung der Bf. an den Verkaufserlösen des *LP* und auf Grund des Umstandes, dass die vereinbarten Verkaufserlösanteile (so jemals Verkaufserlöse erzielt würden) die Kosten nicht hätten abdecken können, von der Bp. die Auffassung vertreten, dass die in Rechnung gestellten Marketingleistungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Leistungen für die Weiterentwicklung des *LP* und die an die KG (und Mitges.) zu zahlenden Gelder als eine Abgeltung für erworbene Rechte zu sehen seien und dies als Verwaltern unkörperlicher Wirtschaftsgüter im Sinne des [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#) beurteilt werden müsse, was zum Ausschluss der Ausgleichs- und Vortragsfähigkeit der erklärten Verluste bei den natürlichen Personen der KG und Mitges. führe.

Diese im Bp-Bericht angeführten Umstände und Betrachtungen stellen aber für die letztlich ausschlaggebende Beurteilung, dass im gegenständlichen Fall Nichtfeststellungsbescheide an die KG zu erlassen sind bzw. zu erlassen gewesen wären, keine Wiederaufnahmegründe dar. Diese verfahrensrechtliche Beurteilung hätte bereits auf Basis der Faktenlage im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide getroffen werden können. Aus der Aktenlage ging hervor, dass sich die KG mit atypisch stillen Gesellschaftern zusammengeschlossen hatte. Demnach wäre eine einheitliche Gewinnfeststellung nur auf Basis der atypisch stillen Gesellschaft vorzunehmen und auf die Erklärung der KG mit einem an die KG und an die in den Feststellungserklärungen genannten Beteiligten adressierten Nichtfeststellungsbescheid zu reagieren gewesen.

Vor diesem Hintergrund waren daher die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2006 bis 2009 ersatzlos aufzuheben und damit den entsprechenden Beschwerden im Ergebnis Folge zu geben. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide treten die entsprechenden

Sachbescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2006 bis 2009 aus dem Rechtsbestand. Die dagegen erhobenen Beschwerden sind zufolge [§ 261 Abs. 2 BAO](#) für gegenstandslos zu erklären.

Zu Spruchpunkt 3) (Revision)

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

Die gegenständliche Entscheidung leitet sich direkt aus dem Gesetz ab und gründet sich auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.1.1991, [87/14/0053](#)), weshalb die Revision für unzulässig zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Februar 2021