

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter*ER* in der Beschwerdesache *XY* *GmbH & Co* KG, *Bf-Adresse*, vertreten durch *SteuerVertreter*, *SteuerVertreter-Adresse*, über die Beschwerde vom 9. August 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals FA) vom 6. Juli 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2007 bis 2009, sowie betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2005 bis 2009; Steuernummer 102/1161,

1) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2005 und 2006 wird gemäß [§ 279 BAO](#) Folge gegeben. Die Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 und 2006 werden insoweit abgeändert, als nunmehr ausgesprochen wird, dass eine Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) zu unterbleiben hat.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2007 bis 2009 wird Folge gegeben. Diese Bescheide werden ersatzlos aufgehoben. Damit treten die Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2007 bis 2009 aus dem Rechtsbestand.

2) beschlossen:

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2007 bis 2009 werden gemäß [§ 261 Abs. 2 BAO](#) als gegenstandslos erklärt.

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

- 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 2003 als KEG gegründete Kommanditgesellschaft (*XY* GmbH & Co KG; kurz: KG), die sich im Jahr 2005 mit atypisch stillen Gesellschaftern unter Kapitalzuführung zusammengeschlossen hat (*XY* GmbH & Co KG und Mitges.; kurz: KG und Mitges.).

Am 29.4.2005 schloss die Bf. mit der *XY* MTV KG (kurz: MTV) betreffend die Zusammenarbeit im Bereich des Marketing für ein medizinisch-technisches Produkt, den „*L* *P*“ (*LP*). Vereinbart wurde die Übernahme des Marketings durch die Bf. in Abstimmung mit der MTV. Die MTV sei ihrerseits von der *LP* MT AG (kurz: AG) mit der Entwicklung und Vermarktung des *LP* beauftragt.

Die Bf. erhalte dafür ab 30.6.2006 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 Recht der ordentlichen Kündigung dieser Vereinbarung bis zum 31.12.2006. Im Falle einer ordentlichen Kündigung habe die Bf. Anspruch auf einen Entschädigungsbetrag in Höhe des 2,2-fachen der von der Bf. in den Jahren 2004 bis 2006 tatsächlich aufgewendeten und nachgewiesenen Projektkosten.

Mit einer ergänzenden Vereinbarung datiert vom 29.4.2006 (unterfertigt am 16.5.2006) wurde festgelegt: Auf Grund von Verzögerungen bei der Produktentwicklung und Markteinführung werde die Vereinbarung vom 29.4. 2006 geändert. Die Bf. erhalte ab 31.12.2006 innerhalb der nächsten 15 Jahre einen Anteil an den realisierten Verkaufserlösen im Ausmaß von 0,50 EURO pro verkauftem Stück. Das Recht der ordentlichen Kündigung habe die MTV bis zum 30.6.2007. Die Deckelung der Beteiligung an den Verkaufserlösen blieb mit 100.000 Stück unverändert.

Im Namen der KG wurden folgende Betriebsergebnisse dem Finanzamt gegenüber erklärt: - 842.891,83 EURO (2005), 26.506,04 EURO (2006), -85.714,68 EURO (2007), -90.285,01 EURO (2008) und -59.375,63 EURO (2009). Diese Verluste bzw. der Gewinn wurden auf die Komplementärin der KG (*XY* Marketing GmbH), auf die Kommanditisten und für die Jahre 2005 und 2006 auch auf die atypisch stillen Gesellschafter verteilt. Für die KG und Mitges. wurden keine Erklärungen gelegt.

Für das Jahr 2007 erging zunächst mit Datum 9.1.2009 ein an die KG gerichteter Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#), mit dem erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -85.714,68 EURO festgestellt und auf die Komplementärin und die Kommanditisten verteilt wurden. Weiters schienen 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 24.3.2010 ein an die KG gerichteter Bescheid gemäß [§ 188 BAO](#), mit dem erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -90.285,01 EURO festgestellt und diese auf die Kommanditisten verteilt wurden. Als Beteiligte ausgewiesen sind weiters die Komplementärin sowie die KG und Mitges, denen aber Einkünfte von 0,00 EURO zugewiesen wurden. Darüber hinaus sind keine (atypisch stillen) Gesellschafter im Bescheid vermerkt. Für das Jahr 2009 erging am 13.10.2010 ein an die KG gerichteter Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#), mit dem erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -59.375,63 EURO festgestellt und auf die Komplementärin und die Kommanditistin verteilt wurden. Als Beteiligte ausgewiesen ist auch die KG und Mitges, der aber Einkünfte von 0,00 EURO zugerechnet wurden. Darüber hinaus sind keine (atypisch stillen) Gesellschafter im Bescheid vermerkt.

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 beige-schlossen 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 mit Datum 6.7.2012 (zum Teil im wiederaufgenommenen Verfahren) für die KG und Mitges. als **Feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#)** intendierte Erledigungen für die Jahre 2005 bis 2009, mit denen es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb grundsätzlich gemäß den für die KG abgegebenen Erklärungen feststellte, jedoch anstelle der Komplementärin und der Kommanditisten der KG die KG selbst als Beteiligte anführte. In diesen Erledigungen wurden der KG folgende Anteile an den Einkünften

(„Tangente“) zugewiesen: -27.991,83 EURO (2005), 2.206,04 EURO (2006), -85.714,68 EURO (2007), -90.285,01 EURO (2008) und -59.375,63 EURO (2009). Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sei, verwiesen. 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 (für die Jahre 2007 bis 2009 im wiederaufgenommenen Verfahren) **Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO** für die Jahre 2005 bis 2009, mit denen es die Einkünfteanteile der KG an der KG und Mitges. in Höhe von - 27.991,83 EURO (2005), 2.206,04 EURO (2006), -85.714,68 EURO (2007), -90.285,01 EURO (2008) und -59.375,63 (2009) feststellte und auf die Komplementärin und die Kommanditisten verteilte.

Die KG erhob gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) (inklusive Wiederaufnahme) mit Schriftsatz vom 9.8.2012 **Beschwerde** (vormals Berufung) und beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Erledigungen und eine erklärungsgemäße 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 3.2.2021, RV/4100546/2013 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) (Abänderung/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 Kommanditisten 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 rechtens. 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.

Gemäß [§ 279 BAO](#) hat das Verwaltungsgericht grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Auf dieser Bestimmung fußend ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, einen angefochtenen Feststellungsbescheid in einen „Nichtfeststellungsbescheid“ umzuwandeln (vgl. Ritz, BAO, 6. Auflage, § 279, Tz. 14 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Somit war auszusprechen, dass die angefochtenen Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 und 2006 insoweit abgeändert werden, als eine Feststellung von Einkünften zu unterbleiben hat.

Soweit die angefochtenen Feststellungsbescheide im wiederaufgenommenen Verfahren ergingen (für die Jahre 2007 bis 2009), ist Folgendes auszuführen:

Die Wiederaufnahme dieser Feststellungsverfahren für die Jahre 2007 bis 2009 wurde 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 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 gewesen und auf die Erklärung der KG mit einem an die KG 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 2007 bis 2009 ersatzlos aufzuheben und damit im Ergebnis den entsprechenden Beschwerden Folge zu geben. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide treten die entsprechenden Sachbescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2007 bis 2009 aus dem Rechtsbestand. Die dagegen erhobenen Beschwerden sind damit zufolge [§ 261 Abs. 2 BAO](#) für gegenstandslos zu erklären.

Hinweis:

Die beigeschlossene Personenliste stellt einen integrierenden Bestandteil der Adressierung und des Spruches des gegenständlichen Erkenntnisses/Beschlusses dar.

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 den gesetzlichen Vorschriften ab bzw. 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 17. Februar 2021