

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache der ehemaligen Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft ***1*** und ***2***, jeweils ***Bf2-Adr*** nunmehr ***28***, vertreten durch ***16*** Steuerberatungs-GmbH, ehemals ***21***, nunmehr in ***25***, weiters in Subvollmacht vertreten durch ***22***, Wirtschaftsprüfungs-u. Steuerberatungsgesellschaft, ***19***, betreffend Beschwerden vom 14.09.2011 gegen die Wiederaufnahme "bescheide" gem. § 303 BAO hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für die Jahre 2005, 2006 und 2007

sowie

zu RV/***33*** gegen die Feststellungs "bescheide" des ehemals ***FA***, nunmehr FAÖ DS ***3***, vom 21. Juli 2011 hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für die Jahre 2005, 2006 und 2007, Steuernummer ***BF1StNr1***,

beschlossen:

1. Die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme "bescheide" gem. § 303 BAO hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für die Jahre 2005, 2006 und 2007 werden gemäß § 256 BAO gegenstandsloserklärt.
2. Die Beschwerden gegen die Feststellungs "bescheide" des ehemals ***FA***, nunmehr FAÖ DS ***3***, vom 21. Juli 2011 hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für die Jahre 2005, 2006 und 2007 werden gemäß § 260 BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.
3. Dieser Beschluss wirkt gegenüber allen im Spruch aufgezählten ehemaligen Gesellschaftern der ehemaligen atypisch stillen Gesellschaft, somit gegenüber Herrn ***5*** und Frau ***4*** als ehemalige Gesellschafter gemäß § 191 BAO in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung.

4. Mit der Zustellung dieses Beschlusses an eine nach § 81 BAO ehemals vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle ehemals Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).
5. Dieser Beschluss gemäß § 278 BAO in Verbindung mit § 256 Abs. 3 BAO bzw. § 260 BAO wurde in einem einzigen Beschluss zu RV/***34*** erlassen.
6. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

Strittig war nach einer Betriebsprüfung, ob eine bereits per 31.12.2007 beendete atypisch stille Gesellschaft zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennen war bzw. ob bestimmte Wertpapiere bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 dem notwendigen Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzurechnen waren.

Verfahrensgang

Im Rahmen einer Außenprüfung (Niederschrift v. 27.06.2011 bzw. Betriebsprüfungsbericht vom 19.07.2011 betreffend den Zeitraum Umsatzsteuer 2005-2007 sowie einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für den Zeitraum 2005-2007 (zuständiges ehemaliges ***FA***) wurde in der TZ 5 Wertpapiere bzw. in der TZ 8 (atypisch stille Gesellschaft) auf eine Beilage zum Bericht verwiesen.

Zusammenfassend wurde von der Betriebsprüfung ausgeführt, dass die Wertpapiere nicht zum notwendigen Betriebsvermögen zählen würden. In der Tz 8 des BP-Berichtes v.19.07.2011 wurde die Auffassung vertreten, dass keine fremdübliche atypisch stille Beteiligung vorliegen würde und daher der Gesellschaftsvertrag steuerlich nicht anzuerkennen sei.

Die bisher Frau ***4*** zugeteilten Gewinnanteile von € ***32***.000,- wurden dem Geschäftsinhaber, Herrn Mag. (FH) ***5***, zugerechnet. Auf den BP-Bericht v. 19.07.2011 wird verwiesen.

Auf die steuerlichen Auswirkungen TZ 9 der Beilage des Betriebsprüfungsberichtes betreffend atypisch stiller Beteiligung zu Steuernummer ***6*** wird verwiesen. Ebenso wird auf die Folgeänderungen der Anpassung gemäß § 11 a EStG aufgrund der getroffenen Betriebsprüfungsfeststellungen verwiesen.

Für Frau ***7*** wurde eine Einkünfteanteil von Null € festgestellt.

Als Folge der Zurechnung der Wertpapiere zum Privatvermögen wurde auch der Zinsaufwand nicht anerkannt (siehe dazu Beilage des Betriebsprüfungsberichtes v.19.07.2011).

In der Folge wurden Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO erlassen.

Die Feststellungs“bescheide“ - sowohl jene zur Wiederaufnahme als auch die inhaltlichen Feststellungs“bescheide“-nach den Ergebnissen der Betriebsprüfung -wurden an den Geschäftsinhaber am 25.07.2011 zugestellt.

Als Bescheidadressaten wurden Herr ***5*** und Frau ***4***, zu Handen Hrn. ***5***, ***8***, ***9*** im Bescheidadressfeld angegeben.

Dagegen wurde -nach Einbringung eines Fristverlängerungsantrages vom 21.08.2011 mit Fristsetzung bis 20.09.2011 -am 15.09.2011 Berufung (nunmehr Beschwerde) von der ersten steuerlichen Vertretung eingebracht. Auf diesen Schriftsatz wird verwiesen.

Mit **Schriftsatz vom 14.08.2012** wurde eine Stellungnahme der Betriebsprüfung abgegeben.

Mit **Schriftsatz vom 13.09.2012** wurde eine Gegenäußerung der ersten steuerlichen Vertretung abgegeben. Auf beide Schriftsätze wird verwiesen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 18.12.2015** wurde der Beschwerde betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 2005 stattgegeben. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit € 182.703,83 festgestellt und auf die Gesellschafter aufgeteilt, wobei Herrn ***5*** € 177.703,83 € und dessen Mutter Frau ***4*** ein Gewinnanteil von 5000 € zugewiesen wurde. Das bedeutete im Ergebnis, dass die stille Gesellschaft anerkannt wurde (entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung). Der Gewinnanteil für Frau ***7*** wurde von bisher € 0,00 auf 5.000 € erhöht.

Mit **Beschwerdevorentscheidung v. 18.12.2015** wurde die Beschwerde hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 abgeändert und die jeweiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 219.897,63 festgestellt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung für das Jahr 2007 v.18.12.2015** wurden die jeweiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 415.058,49 festgestellt.

Auf die **Begründung zur Beschwerde vorentscheidung** betreffend die Jahre 2005-2007 (Beiblatt zur Begründung der BVE wird verwiesen.

Dagegen wurde innerhalb offener Frist der **Vorlageantrag vom 15.01.2016** durch die erste steuerliche Vertretung eingebracht. Auf den Vorlageantrag und den darin gestellten Anträgen auf Entscheidung der Beschwerde durch einen Senat nach § 272 BAO sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nach § 274 BAO wird verwiesen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 16.05.2017** wurde die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß §

188 BAO für den Beschwerdezeitraum 2005-2007 vom 21.07.2011 als unbegründet abgewiesen. Auf die Begründung wird verwiesen (Verweis auf den Abschnitt Wiederaufnahme des Verfahrens im Beiblatt zur BVE hinsichtlich der Begründung der Feststellung der einheitlich u. gesondert festzustellenden Einkünfte für den Beschwerdezeitraum).

Weiters wurden von der in Subvollmacht (ohne Zustellvolmacht) auftretenden steuerlichen Beratung, der ***20*** mit Sitz in ***19***, **Beschwerdeergänzungen** (Schriftsätze vom 08.08.2017 bzw. v. 21.03.2023) an das BFG eingereicht. Auf diese wird verwiesen.

Die ergänzende Stellungnahme wurde in Wahrung des Parteienghört dem Finanzamt Österreich am 21.03.2023 übermittelt. In der Stellungnahme, auf die hier verwiesen wird, blieb man bei der Rechtsansicht, dass die Wertpapiere nicht zum notwendigen Betriebsvermögen -mit Verweis auf höchstgerichtliche Erkenntnisse- gehören würden.

Mit Schriftsatz v. 23.05.2023 wurde eine weitere Stellungnahme der nunmehrigen zuständigen steuerlichen Vertretung sowie die Zurückziehung der Anträge auf Senat dem Bundesfinanzgericht übermittelt.

Mit **Schriftsatz vom 24.05.2023** wurde eine weitere Stellungnahme der steuerlichen Vertretung ***20*** an das Bundesfinanzgericht übermittelt. Darin wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung gemäß § 274 BAO sowie die Beschwerde hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich des Beschwerdezeitraumes 2005-2007 zurückgezogen.

Folgender Sachverhalt wird festgestellt:

Die beschwerdeführende atypisch stille Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 31.05.2002 gegründet.

Die für den Beschwerdefall relevanten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages lauteten wie folgt:

§ 1

*Herr ***5*** betreibt im Standort ***18***, das Finanzdienstleistungsgewerbe. An diesem Gewerbe beteiligt sich Frau ***4*** als stille Gesellschafterin nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen.*

§ 2

Einlage

Die von der stillen Gesellschafterin zu leistende Vermögenseinlage besteht aus einem Geldbetrag und beträgt € 14.000. Festgestellt wird, dass die Bareinlage bereits geleistet wurde.

§ 3

Betriebspflicht, Sorgfalt

Abs. 1:

Der Geschäftsinhaber hat das in § 1 genannte Unternehmen ununterbrochen-mit Ausnahme urlaubs-, krankheit-oder feiertagsbedingten Sperren zu betreiben.

Abs. 2 ...

Abs. 3:

Die stille Gesellschafterin ist jederzeit berechtigt in die Handelsbücher, Korrespondenz und Fakturen Einsicht zu nehmen und vom Geschäftsinhaber Auskünfte und Aufklärungen über den Stand der Geschäfte zu verlangen. Folgende Geschäfte bedürfen der vorherigen Zustimmung der stillen Gesellschafterin:

lit. a)

Der Erwerb und die Veräußerung von Beteiligungen sowie der Erwerb, die Veräußerung und die Stilllegung von Unternehmen, Betrieben und oder Betriebsstätten, ohne Rücksicht auf den Gegenstandswert

lit. b)

Der Erwerb, die Veräußerung und die Belastung, ferner die Anmietung oder Vermietung von Liegenschaften, ohne Rücksicht auf den Gegenstandswert;

lit. c)

Die Errichtung und Schließung von Zweigniederlassungen und/oder weiteren Betriebsstätten;

lit. d)

Investitionen, die im Einzelnen € 20.000 oder insgesamt in einem Geschäftsjahr € 100.000 übersteigen; zu den Investitionen ist auch der Abschluss von Leasingverträgen über Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu zählen, wenn die maßgebenden Gesamtinvestitionskosten des Leasinggeschäftes die vor genannten Wertgrenzen übersteigen;

lit e) *die Aufnahme von Darlehen und Krediten, die im Einzelnen € 50.000 oder insgesamt in einem Geschäftsjahr € 100.000 übersteigen;*

§ 4

Dauer/Kündigung

Abs. 1:

Die Gesellschaft beginnt am 01.01.2002 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Abs. 2:

Sie kann unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Geschäftsjahres aufgekündigt werden. Bei Vorliegen eines wichtigen Grundes kann die Kündigung ohne Frist Einhaltung erfolgen.

§ 5

Ergebnisverteilung

Abs 1:

Am Schluss eines jeden Geschäftsjahres wird der Ergebnisanteil des stillen Gesellschafters berechnet. Am Gewinn des Betriebes ist die stille Gesellschafterin mit 25 %, maximal aber mit € 10.000 jährlich, beteiligt. An einem Verlust nimmt die stille Gesellschafterin nur bis zur Höhe ihrer Einlage teil. Für die Feststellung des Ergebnisses ist die steuerrechtliche Gewinnermittlung maßgeblich.

Abs. 2:

Ein allfälliger Gewinn ist der stillen Gesellschafterin unverzüglich nach der Gewinnfeststellung auf deren Einlagenkonto gutzuschreiben. Die stille Gesellschafterin kann Gewinnanteile, welche die Höhe ihrer Einlage übersteigen, sofort entnehmen oder stehen lassen. Von stehen gelassenen Gewinnen gebühren der stillen Gesellschafterin Zinsen i.H.v. 3 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz. Zinseszinsen werden nicht gewährt.

§ 6

Konkurrenzverbot

...

§ 7

Auseinandersetzung

Abs. 1:

*Abweichend von den Bestimmungen des Handelsgesetzbuches über die typisch stille Gesellschaft gemäß § 178 HGB wird zwischen den Vertragsteilen festgelegt, dass Frau ***2*** **atypisch stille Gesellschafterin und sohin Mitunternehmerin** ist.*

*Aus diesem Grund verbleibt zwar bei Beendigung des Vertragsverhältnisses das Vermögen des Betriebes beim Geschäftsinhaber Herrn ***5***, doch steht Frau ***2*** im Innenverhältnis der in § 5 vorgesehene Anteil von 25 % nicht nur am laufenden Gewinn des Betriebes, sondern auch am Wert des Gesellschaftsvermögens, einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes zu. Zu diesem Zweck ist eine Abschichtungsbilanz zum Stichtag des Auflösungsereignisses zu erstellen, in der sämtliche Vermögensgegenstände mit ihrem Verkehrswert sowie ein allfälliger Firmenwert anzusetzen sind.*

Abs. 2:

Die nach Saldierung des Einlagenkontos bestehende Abfindung ist in 3 Monatsraten, die 1. Rate ein halbes Jahr nach dem Stichtag, zur Zahlung fällig. Eine Wertsicherung oder Verzinsung dieses Auszahlungsbetrages findet nicht statt.

Abs. 3

...

Regeln bei Tod eines Gesellschafters (nicht relevant)

§ 9

Sonstiges

....

Abs. 3

Sollte eine der Bestimmungen dieses Gesellschaftsvertrages nicht rechtswirksam sein oder ungültig werden, so wird dadurch die Gültigkeit der übrigen Bestimmungen nicht berührt. Die Beteiligten verpflichten sich anstelle der nicht rechtswirksamen Bestimmungen unverzüglich solche zu beschließen, die dem wirtschaftlichen Zweck der unwirksamen Bestimmungen am nächsten kommen.

Abs. 4

Sämtliche Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen der Schriftform. Die Vertragsparteien stellen fest, dass keine mündlichen Nebenabreden bestehen.

Abs. 5

*Für allfällige Streitigkeiten aus diesem Vertragsverhältnis wird das sachlich zuständige Gericht in der Stadt ***23*** vereinbart.*

*Ort: ***9***, am 31.05.2002 mit Unterschriften des Geschäftsinhabers und der atypisch stillen Beteiligten (Mutter des Geschäftsinhabers).*

Gesellschafter waren Herr ***5***, wohnhaft in ***10***, ***11***, geboren ***12*** sowie dessen Mutter, Frau ***7***, wohnhaft in ***10***, ***14***, geboren ***13***.

Der Gesellschaftsvertrag wurde der Finanzverwaltung von der ersten steuerlichen Vertretung, der ***16*** Steuerberatung-GmbH mit Sitz in ***15***, am 20.12.2002 bekannt gegeben.

In der Gründungsanzeige der stillen Gesellschaft v. 17.12.2002, eingebracht durch die erste stl. Vertretung und eingelangt beim ehemaligen Finanzamt ***23***, (zum Steuerakt Herrn ***5***, StNr. ***17***) wird auf die Beteiligung der Frau ***2*** am Handelsgewerbe des Herrn ***5*** und deren Gewinnbeteiligung von mit einem Anteil von 25 % sowie der Einlage von € 14.000 hingewiesen.

Die atypisch stille Gesellschaft wurde durch Kündigung der atypisch stillen Beteiligten, Frau ***7***, mit 31.Dezember 2007 aufgelöst (Bekanntgabe der Kündigung per Finanzonline am 27.05.2008 -siehe dazu Beilage Niederschrift der BP v. 27.06.2011, TZ 8 zu ABNr. ***32*** bzw. AIS-Abfrage des Gerichtes v. 30.05.2023 (interne Verbuchung der Betriebsaufgabe durch das ehemalige FA ***23*** zu StNr. ***BF1StNr1***-BV ***24***) am 28.05.2008).

Am **12.04.2011** wurde lt.BP-Feststellungen eine Abfindungsvereinbarung vorgelegt.

Frau *7***** hat auf eigenen Wunsch ihre atypisch stille Beteiligung mit Ende des Geschäftsjahres 2007 gekündigt. Die damalige erste stl. Vertretung hat festgestellt, dass zum Ende des Geschäftsjahres 2007 keine stillen Reserven im Vermögen der Gesellschaft vorhanden waren. Als Abfindungsbetrag wurde daher der Buchwert des anteiligen Eigenkapitals von € 14.000,- festgesetzt (E-Mail der ersten stl. Vertretung v. 31.05.2011).

Zur Höhe der Gewinnbeteiligung von 25 % wird auf die Beschwerdeausführungen zu Punkt 8. der Niederschrift v.27.06.2011 verwiesen:

Dieser Anteil am Gesamtvermögen des Einzelunternehmens wurde bereits mit Beginn der Beteiligung von Frau ***4*** festgelegt. Diese habe den damaligen buchhalterischen Buchwerten entsprochen. Eine andere Vorgangsweise sei nach Ansicht der ersten steuerlichen Vertretung gar nicht zulässig und sei von der Betriebsprüfung auch nicht beanstandet worden.

Herr ***29*** habe in den Jahren 2001/2002 seine Zusammenarbeit mit der ***30*** Vermögensberatung beendet und sei zur ***31*** Vermögensberatung gewechselt. Die Ergebnisse der Vergangenheit und, vor allem der Jahre 2001 und 2002, seien nicht

zufriedenstellend gewesen. Durch den Wechsel des Vertriebspartners sei auch die Zukunft des Einzelunternehmens mehr als ungewiss gewesen. Von Vertriebskollegen (mehr als 10) des Herrn ***29***, die gemeinsam mit ihm den Vertriebspartner ***30*** verlassen haben, sei kein einziger – außer Herr ***29*** - mehr als Finanzberater tätig. Einige dieser selbstständigen Vermögensberater (insgesamt 7) seien von der ersten Kanzlei betreut worden. Nurmehr Herr ***29*** ist als Finanzvermögensberater tätig. Alle haben mit mehr oder weniger Schulden den Beruf gewechselt. Zwei der ehemals selbstständigen Vermögensberater haben Konkurs anmelden müssen. Durch den Wechsel des Vertriebspartners habe es zu Beginn des Jahres 2002 einen erheblichen Finanzmittelbedarf gegeben. Einerseits seien die Folgeprovisionen durch die ***30*** eingefroren, andererseits flossen aber vom neuen Vertriebspartner noch keine Provisionen. Die Vertriebsstruktur musste aber aufrechterhalten werden. Von den Banken wurden aber ohne zusätzliche Sicherheiten (Pfandrechte bzw. Bürgschaften) keine Kredite vergeben, sodass sich Herr ***29*** gezwungen sah, sich nach anderen Geldquellen umzusetzen. Einerseits konnte er ein Privatarlehen eines Vertriebspartners erhalten. Dieses sei auch durch die Erfüllung von Provisionen rückgezahlt worden. Andererseits haben einige seiner Berufskollegen zu diesem Zweck und in diesem Zeitraum stille Gesellschaften gegründet. So sei er auf den Gedanken einer stillen Beteiligung mit seiner Mutter gekommen. Der abgeschlossene Gesellschaftsvertrag sei nach der Vorlage der niederösterreichischen Kapitalbeteiligung GmbH erstellt worden und habe alle Voraussetzungen für einen fremd üblichen Vertrag erfüllt. Warum die Betriebsprüfung zum Schluss käme, dass dieser Vertrag nicht fremdüblich sein soll, sei aus der Begründung nicht zu entnehmen. Und bleibe somit auch für den ersten Stb. völlig unklar. Alle Voraussetzungen der Fremdüblichkeit (rechtzeitige Anzeige beim Finanzamt, Offenlegung, fremdüblichen Konditionen etc.) seien erfüllt worden. Es sei daher völlig unrichtig, dass die Behörde einen maximalen Gewinnanteil von € 10.000 unterstelle. Im Jahre 2002 war überhaupt nicht abzusehen, wie es mit dem Unternehmen ***5*** wirtschaftlich weitergehen würde. Auch der Verlust des gesamten eingesetzten Kapitals sei durchaus möglich gewesen, wie die oben angeführten Beispiele einiger Berufskollegen zeigen würden. Wenn nun er aber keinen oder nur einen zu geringen Gewinn erzielen sollen, so gab es auch nur eine entsprechend geringere Gewinnbeteiligung. Aus diesen Gründen sei daher die stille Beteiligung als absolut fremdüblich anzusehen. Für die Nichtanerkennung bleibe überhaupt kein Raum. Die Wiederaufnahme sei nicht gerechtfertigt, denn diese sei bei der Anmeldung der stillen Gesellschaft bereits vorgelegt worden und aus diesem Grund seien auch keine neue Tatsache gegeben (**Anm. des Gerichtes:** Durch die Zurückziehung der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens am 23.05.2023 war darauf nicht mehr näher einzugehen).

Die angeführten Feststellungsbescheide 2005-2008 seien daher entsprechend dem Berufungsbegehren abzuändern. Insbesondere seien sämtliche Wertpapiere als betriebsnotwendig anzusehen. Der Punkt 5 der Niederschrift sei zur Gänze zu streichen. Der Punkt 8. der Niederschrift sei ersatzlos zu streichen. Aufgrund des Nachweises der Wertpapiere

für das Jahr 2005(€ 70.000) seien nicht entnommene Gewinne mit € 100.000,- (lt. ursprünglicher Erklärung) anzusetzen. Es werde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 BAO gestellt sowie gleichzeitig ersucht, die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO für den Beschwerdezeitraum für den Betrag von insgesamt € 237.300,00 zu gewähren (Anm. des Gerichtes: Dies betrifft das abgeleitete Einkommensteuerverfahren betreffend Herrn ***29***, das in eine andere Gerichtszuständigkeit fällt).

Zum Handelsgewerbe des *5***** als Geschäftsinhaber der atypisch stillen Gesellschaft (siehe § 3 des Gesellschaftsvertrages):

Beim Handelsgewerbe handelte es sich um jenes eines Finanzdienstleisters . Ab dem Jahr 2005 wurde von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG auf § 4 Abs. 1 EStG umgestellt.

Herr Mag. (FH) ***5*** übt nunmehr den Beruf eines Vermögensberaters (Branche 64.9 Sonstige Finanzierungsinstitutionen zu St.Nr. ***26***-Aktenübernahme am 18.04.2019 vom FA ***27***) aus.

Wie bereits ausgeführt waren die jeweiligen Feststellungsbescheide für den Zeitraum 2005 bis 2007 mit 21.07.2011 datiert und wurden am 25.07.2011 erlassen (im Sinne von Zustellung an den Geschäftsinhaber ***5***). Dies war unstrittig.

Beweiswürdigung:

Die getroffenen Feststellungen ergaben sich aus der elektronischen Aktenlage, insbesondere den Feststellungs“bescheiden“ v. 21.07.2011, dem Betriebsprüfungsbericht v. 19.07.2011 sowie dem Parteienvorbringen.

Im gegenständlichen Beschwerdefall war nur mehr über die „Feststellungsbescheide“ (siehe Schriftsatz der zweiten stl. Vertretung v. 24.05.2023 - Zurückziehung der Beschwerden betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitlicher u. gesonderter Feststellung von Einkünften für 2005 bis 2007) zu entscheiden.

Wie die folgenden Ausführungen zeigen, wählte das Bundesfinanzgericht eine **verfahrensrechtliche Lösung**, weshalb auf die inhaltlichen Beschwerdepunkte auch nicht mehr näher einzugehen war:

Aus § 7 des Gesellschaftsvertrages v. 31.05.2002 folgt, dass Frau ***7*** atypisch stille Gesellschafterin, sohin Mitunternehmerin, war. Die Gesellschaft wurde mit Ende Dezember 2007 (31.12.) aufgelöst (Kündigung durch Frau ***7*** –siehe Verfahrensgang/Sachverhaltsteil).

Das Ergebnis der Betriebsprüfung war, dass eine atypisch stille Gesellschaft steuerlich nicht anerkannt wurde (siehe Pkt 8 lit b der Niederschrift der BP v. 27.06.2011). Dennoch wurde in

den Feststellungsbescheiden v.21.07.2011 der Anteil der Einkünfte mit Null für den gesamten Beschwerdezeitraum angesetzt, wobei – nach der Auffassung des Gerichtes „Null –Einkünfte“ auch Einkünfte darstellen.

Da von der Betriebsprüfung eine Mitunternehmerschaft nicht als gegeben angenommen wurde (später wurde diese Ansicht revidiert, weil in der BVE v. 15.12.2018 Einkünfte von € 5.000 für Frau ***7*** aufschienen, um eine fremdübliche Ergebnisverteilung sicherzustellen), hätte man einen sogenannten Nichtfeststellungsbescheid („dass eine Feststellung zu unterbleiben hat“) erlassen müssen, der überdies mit dem richtigen Bescheidempfänger

„An die ehemaligen Gesellschafter Herrn ***5*** und ***4*** ,z.H. Hrn ***5*** als ehemaligem Geschäftsinhaber der atypisch stillen Gesellschaft lt. Adresse

bezeichnet hätte werden müssen.

In beweiswürdigender Hinsicht ist gemäß § 167 BAO zusammenfassend festzustellen, dass eine Kündigung durch Frau ***7*** per 31.Dezember 2007 vorgelegen ist. Mit 31.Dezember 2007 war daher die Gesellschaft bereits aufgelöst.

Da die Bescheide mit **21. 7. 2011** datiert waren und **am 25.07.2011** erlassen (im Sinne von Zustellung) wurden, die stille Gesellschaft aber zu diesem Zeitpunkt bereits aufgelöst war, hätte als Bescheidadressierung gemäß § 191 Abs. 2 BAO die obige Bezeichnung gewählt werden müssen.

Rechtliche Erwägungen:

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden unter anderem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften aus Gewerbebetrieb mehrere Personen beteiligt sind.

Der Feststellungsbescheid ergeht an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern gemeinschaftlich Einkünfte zugeflossen sind. Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Gemäß § 190 Abs. 1 BAO finden die für Feststellungen gemäß § 188 BAO geltenden Vorschriften sinngemäß für Bescheide Anwendung, mit denen ausgesprochen wird, dass Feststellungen zu unterbleiben haben.

Gemäß § 185 Abs. 2 HGB wird die stille Gesellschaft beispielsweise durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters aufgelöst.

Ebenso ein Auflösungsgrund ist die **Kündigung durch die atypisch stillen beteiligten Gesellschafter**.

Wird ein Feststellungsbescheid an eine nicht mehr bestehende Gemeinschaft gerichtet, so entfaltet dieser Bescheid keine Rechtswirkungen (vergleiche Ritz, BAO 6., Aufl., § 188 Tz 22, mwN).

Dies gilt auch dann, wenn im Bescheid adressfeld der Name des Geschäftsherrn und/oder des atypisch stillen Gesellschafters aufscheint (siehe VwGH 26.07.2007, 2004/15/0137).

Wie aus dem Erkenntnis des VwGH v. 26.02.2020, Ra 2018/13/0103 -10 hervorgeht, ist in jenen Fällen, in denen ein Mitunternehmer nicht als atypisch stille Gesellschafter bezeichnet wird, obwohl mit den angefochtenen „Bescheiden“ über dessen atypisch stille Beteiligung entschieden wurde, als sogenannter rechtswirkungsloser Bescheid anzusehen.

Da diese aber nicht die Bezeichnung „**ehemalige Gesellschafter**“ trugen, sind sie nach der Auffassung des Gerichtes als absolut nichtige Verwaltungsakte anzusehen (als nicht ergangene F-Bescheide nach BP für den Beschwerdezeitraum 2005 bis 2007). Die dagegen gerichtete Beschwerde war daher als unzulässig zurückzuweisen.

Diesbezüglich existiert auch eine ständige Rechtsprechung (siehe dazu VwGH 30.05.1984, 84/13/0104; 13.12.1988, 88/14/0192; 30.04.1996, 95/14/0127 u. 21.07.1991, 91/13/0162).

Das BFG folgt dieser Rechtsprechung.

Auch durch die gesetzliche Änderung des 191 Abs. 5 BAO hat sich dadurch nichts geändert (siehe dazu VwGH 24.09.2008/15/0204).

Das Finanzamt hat daher die als Bescheide intendierte und mit 21.07.2011 datierten Erledigungen des Beschwerdezeitraumes 2005 bis 2007 jedoch an die „***5*** und ***2***, z.H ***5***“ als Bescheidempfänger adressiert und damit an eine („*bestehende*“) atypisch stille Gesellschaft und hat dabei übersehen, dass es sich bei dieser um eine bereits beendete atypisch stille Gesellschaft handelte.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass den angefochtenen Erledigungen der Feststellungsbescheide vom 21.07.2011 keine Bescheidqualität zukommt (siehe auch VwGH 26.02.2020, Ra 2018/13/0103-10, Zurückweisung der Amtsrevision zu RV/7102135/2011).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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.

Da das BFG der Rechtsprechung des VwGH 26.02.2020, **Ra 2018/13/0103**-10 folgte und überdies keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag, war die ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 2. Juni 2023