

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Monika Kofler in der Beschwerdesache betreffend die nachfolgenden vorgelegten Beschwerden, welche von ehemaligen Gesellschaftern der GH und atypisch stille Mitgesellschafter eingebracht wurden, nämlich

1. des VN-BF1 NN-BF1 vom 2.8.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 2. Juli 2012 und vom 19. Juli 2012 (Berichtigungsbescheid) betreffend Feststellung von Einkünften der ehemaligen Gesellschafter der GH und atypisch stille Mitgesellschafter für das Jahr 2009, St.Nr. STNR
2. der GH, vertreten gemäß § 80 Abs 3 BAO durch XXX TH2 GmbH, ADRESSE, vom 8.8.2012, ergänzt mit Schriftsätzen vom 21.8.2012, 24.8.2012 und vom 27.8.2012, gegen den unter Punkt 1. angeführten berichtigten Feststellungsbescheid vom 19. Juli 2012,

beschlossen:

Die Beschwerden werden gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Dieser Beschluss ergeht an die ehemaligen Gesellschafter der der GH und atypisch stille Mitgesellschafter laut Beilage I.

Begründung

Verfahrensgang:

Als Gesellschafter der GH (in der Folge kurz mit GH-Kürzel bezeichnet), waren ab 8.10.1998 und auch 1999 drei Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Firmenbuch eingetragen. Es handelte sich dabei um die GmbH1, die GmbH2 und die GmbH3.

Die GH-Kürzel als Geschäftsherr einerseits und die TH1, die TH2 X- und Vermögensverwaltungs GmbH und die TH3 andererseits vereinbarten am 28.12.1998 den Zusammenschluss gemäß Artikel IV Umgründungssteuergesetz mit Stichtag 31.3.1998 auf Grundlage der Zwischenbilanz der GH-Kürzel zum 31.3.1998 und schlossen einen Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft.

Mit 28.12.1999 wurde ein weiterer Gesellschaftsvertrag mit Stichtag 31.3.1999 zwischen denselben Beteiligten auf Grundlage der Zwischenbilanz der GH-Kürzel zum 31.3.1999 über die Aufstockung der atypisch stillen Gesellschaft geschlossen.

Es war von Anfang an beabsichtigt und auch Gegenstand der Verträge, dass sich über die zur GH-Kürzel hinzutretenden Gesellschafter als Treuhänder auch andere natürliche und juristische Personen beteiligen sollten. Die TH1, Wien, die TH2 X- und Y-GmbH m.b.H., Wien und die TH3, Wien, fungierten als Treuhänder für eine Vielzahl von natürlichen und juristischen Personen, die Anteile in unterschiedlicher Höhe erwarben und als wirtschaftliche Eigentümer der Anteile betrachtet wurden. Deren Rechte wurden zivilrechtlich nur von den Treuhändern ausgeübt.

Mit den von ihnen vertretenen atypisch still Beteiligten schlossen diese drei Gesellschaften Treuhandverträge ab. Gemäß § 2 Z 8 eines im Akt abgelegten (Muster)-Treuhandvertrages sollte das Treuhandverhältnis jedenfalls durch die Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft mit der Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens sowie der Rückführung eines allfälligen Darlehensrestbetrages beendet werden.

Die aus der GH-Kürzel und den atypisch stillen Gesellschaftern bestehende Gesellschaft beteiligte sich ihrerseits als atypisch stille Gesellschafterin an der BEZEICHNUNG-GmbH, die später in BEZEICHNUNG2-GmbH und dann in BEZEICHNUNG3-GmbH umbenannt wurde (aktuell BEZEICHNUNG4-GmbH). Diese Gesellschaft wird in der Folge kurz mit Kürzel-GmbH (Bezeichnung-Unternehmen) bezeichnet.

Die durch den Zusammenschluss aufgebrachten Mittel verwendete die GH-Kürzel zum überwiegenden Teil für die von der TH4 treuhändig gehaltene atypisch stille Beteiligung an Kürzel-GmbH. Es lag also eine doppelstöckige atypisch stille Beteiligung vor. Betreffend diese

(weitere atypisch stille) Beteiligung wurden keine Unterlagen im Akt abgelegt. Die genauen vertraglichen Bestimmungen sind nicht bekannt.

Laut Bilanz der GH-Kürzel 2010 hatten die verbliebenen atypisch stillen Gesellschafter der GH-Kürzel, die nicht bereits im Jahr 2009 von ihrem Kündigungsrecht Gebrauch gemacht hatten, bis zum 31.1.2010 von ihrem Recht der Kündigung Gebrauch gemacht. Der Abschichtungsbetrag sowie der aushaftende Darlehensbetrag wurden am 30.6.2010 überwiesen. Ein Gesellschafter legte einen Beleg vor, wonach er sein Abschichtungsguthaben und das Restdarlehen (von seiner Treuhänderin) Ende 2011 erhalten hat.

Die atypisch stille Gesellschaft und die Treuhandverhältnisse waren daher bereits vor 2012 beendet.

Mit Bescheid vom 2.7.2012 stellte das Finanzamt erstmals die Einkünfte 2009 gegenüber den ehemaligen Gesellschaftern der GH-Kürzel & Mitgesellschafter fest. Der Bescheid erging an die einzeln bezeichneten Gesellschafter, welche als Adressaten des Bescheides angeführt waren. In einer gesonderten Liste erfolgte die Aufteilung der festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, der Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen, der Veräußerungs- und Aufgabegewinne sowie der endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge zum vollen Steuersatz sowie der verrechenbaren Verluste der Vorjahre auf die einzelnen Gesellschafter. Die Zustellung erfolgte zu Händen des damaligen gemeinsamen Vertreters, der StV Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. (in der Folge kurz mit StV bezeichnet).

Aufgrund einer falschen Ermittlung des begünstigungsfähigen Veräußerungsgewinnes erließ das Finanzamt am 19.7.2012 einen gemäß § 293b berichtigten Bescheid, in welchem die Veräußerungs- und Aufgabegewinne in Höhe von 171.770.293,64 Euro festgestellt wurden.

Gegen diesen Bescheid bzw. diese Bescheide wurden folgende Berufungen erhoben:

Tabelle [...]

Die von StV eingebrachten Berufungsschriftsätze wurden „namens und Autrags oben genannter steuerpflichtigen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft)“ erhoben. Es wurden verschiedene Änderungen beantragt. So wurde u.a. vorgebracht, dass die anteiligen Einkünfte fälschlicherweise einer Frau statt ihrem Mann zugewiesen wurden und dass die anteiligen Einkünfte ausschließlich einer Erbin statt mehreren Erben zugewiesen wurden. VN2 NN2 brachte weder eine Berufung ein noch wurde dieser in den Berufungsschriftsätzen von StV angeführt.

Das Finanzamt hob aufgrund der Berufungen vom 2.8., 4.8. und 8.8.2012 (die übrigen Eingaben von StV wurden als Ergänzungen zu der ursprünglich eingebrachten Berufung angesehen) von ehemaligen Gesellschaftern der GH-Kürzel und Mitgesellschafter den Bescheid mit

Berufungsvorentscheidung vom 21.6.2013 mit der Begründung auf, dass in diesem falsche Beteiligte angeführt gewesen seien. Betreffend die inhaltlichen Einwendungen wurde auf den „unmittelbar anschließenden neuen Erstbescheid“ verwiesen. Die Berufungsentscheidung wurde an die einzeln namentlich angeführten ehemaligen Gesellschafter der GH-Kürzel und Mitgesellschafter zH StV zugestellt.

Mit Bescheid vom 26. Juni 2013 stellte das Finanzamt die Einkünfte 2009 gegenüber den ehemaligen Gesellschaftern der GH-Kürzel & Mitgesellschafter fest. In diesem Bescheid berücksichtigte das Finanzamt verschiedene Einwendungen laut dem Vorbringen von StV und setzte sich mit den Berufungen von VN-BF1 NN-BF1 und jenen von StV auseinander, deren Einwendungen zu keiner Änderung des Bescheides geführt hatten. Auch dieser Bescheid wurde den einzeln namentlich angeführten Gesellschaftern zu Händen StV zugestellt. Die Liste der Gesellschafter wurde im Fall von geänderten Steuernummern, Verlassenschaften bzw. Erben angepasst.

StV stellte unter Anführung der GH-Kürzel & atypisch Stille „Auftrags der oben genannten steuerpflichtigen Gesellschaft“ Fristverlängerungsanträge betreffend die Rechtsmittelfrist der Berufungsvorentscheidung vom 21.6.2013 betreffend die Berufungen von ehemaligen Gesellschaftern vom 2.8., 4.8. und 8.8.2012 sowie betreffend die Rechtsmittelfrist gegen den Feststellungsbescheid vom 26.6.2013.

Das Finanzamt wies Vorlageanträge, welche von Dr. N3 N4 und VN2 NN2 jeweils durch deren steuerliche Vertreter eingebracht wurden, wegen Verspätung zurück.

Eine Berufung des Dr. N3 N4 gegen den Zurückweisungsbescheid wies das Finanzamt als unbegründet ab. Dr. N3 N4 stellte keinen Vorlageantrag.

Die StV brachte zur BVE vom 21.6.2013 unter Anführung der GH-Kürzel & atypisch stille Gesellschaft namens und Auftrags der oben genannten steuerpflichtigen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) am 30.1.2014 und am 6.2.2014 Vorlageanträge ein. In diesen wurde abermals beantragt, die Einkünfte nicht Dr. N3 N4 und VN2 NN2 zuzurechnen, sondern anderen Personen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden von VN-BF1 NN-BF1 und die Beschwerden, hinsichtlich welcher StV Vorlageanträge eingebracht hatten, gegen die Bescheide, welche 2012 ergangen waren, dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

VN-BF1 NN-BF1 erhob gegen den Bescheid vom 26.6.2013 Berufung, ebenso Dr. N3 N4 durch seinen steuerlichen Vertreter und StV betreffend VN2 NN2 und Dr. N3 N4.

Das Finanzamt wies die Berufung von Dr. N3 N4 wegen Verspätung zurück.

Dieser erhob dagegen Berufung.

Das Finanzamt wies die dagegen gerichtete Beschwerde mit Berufungsvorentscheidung ab und wies darauf hin, dass vom „Vertreter der Personengesamtheit“ Beschwerde „für die Mitunternehmerschaft“ gegen den Feststellungsbescheid 2009 eingebracht worden sei. Die Vorlage sei am 17.6.2014 erfolgt. Das Vorbringen von Dr. N3 N4 werde im Erkenntnis behandelt werden.

Der Bf. brachte dagegen keinen Vorlageantrag ein.

Dass im Erstbescheid bestimmte Beteiligte zu Unrecht erfasst bzw. nicht erfasst wurden, wurde in den Berufungen nicht bestritten. Die Änderungen im Bescheid vom 26.6.2013 entsprachen dem Begehren von StV in einzelnen Punkten. Die Argumentation gegen den ersten Bescheid und die in den Vorlageanträgen eingebrachten Einwendungen decken sich mit der Argumentation und die Einwendungen gegen den nunmehr erlassenen Bescheid.

Nach Liquidation der GH-Kürzel wurde diese am 16.7.2015 infolge beendeter Liquidation im Firmenbuch gelöscht.

Obwohl die Berufungswerber von der Vorlage informiert wurden, haben weder diese noch das Finanzamt das Bundesfinanzgericht gemäß § 265 Abs. 6 BAO über die Liquidation und Löschung im Firmenbuch informiert.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 9.5.2023 wurde StV aufgefordert, zu erklären, wer als Vertreter der GH-Kürzel gemäß § 80 Abs. 3 BAO bestellt wurde, sowie bekannt zu geben, wer die Vollmacht und die konkreten Aufträge erteilt habe, Berufungen einzubringen, Beschwerde zu erheben bzw. einen Vorlageantrag zu stellen. Das Finanzamt wurde aufgefordert, eine aktualisierte Liste der Beteiligten zu erstellen.

StV gab bekannt, dass laut Online Firmenbuch (Wirtschaftscompass) ein schriftlicher Gesellschafterbeschluss gemäß § 34 GmbHG der GH-Kürzel vom 9.7.2015 hinterlegt wurde, wonach die VERTRETER die Bücher und Papiere der aufgelösten Gesellschaft (GH-Kürzel) aufbewahren werde. Der Beschluss vom 9.7.2015 wurde vorgelegt. Vollmachten, welche der Steuerberatungsgesellschaft¹ seitens der GH-Kürzel für diese und für die GH-Kürzel & atypisch Stille im Dezember 1998 erteilt worden waren, wurden vorgelegt. Laut StV wurde die Steuerberatungsgesellschaft¹ im Wege zweier Verschmelzungen auf die StV verschmolzen.

Das Finanzamt erstellte eine aktualisierte Liste der Beteiligten, wobei auch Namen von bereits verstorbenen Beteiligten erfasst waren, bei denen aus dem elektronischen Akt nicht eruiert werden konnte, ob das Verlassenschaftsverfahren bereits abgeschlossen war, es einen Kurator bzw. Vertreter der Verlassenschaft gibt bzw. ob eine Einantwortung stattgefunden hat und wer die Erben sind. Einige Mitunternehmerschaften bzw. eine Limited waren bereits beendet.

Laut Angaben des Finanzamtes stornierte StV am 5.2.2018 die Zustellvollmacht.

Aktuell existiert kein gemeinsamer Vertreter der ehemaligen Gesellschafter und es ist auch kein gemeinsamer Zustellbevollmächtigter im Abgabensinformationssystem vermerkt.

Mit Beschluss vom 31. Juli 2023 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt, für die ehemaligen Gesellschafter der GH-Kürzel einen Vertreter gemäß § 81 Abs. 2 BAO zu bestellen.

Das Finanzamt erklärte unter Hinweis auf die Vielzahl der Treugeber, von denen zahlreiche bereits verstorben seien, und die Judikatur des VwGH (zB 2003/15/0022), dass die Vertreterbestellung im gegenständlichen Fall nicht zielführend und zweckmäßig wäre.

Ein Vertreter gemäß § 81 BAO wurde daher nicht bestellt.

Sachverhalt:

Aus dem Ablauf des Verfahrens ist ersichtlich, dass das Finanzamt den Bescheid vom 2.7.2012 in der berichtigten Fassung vom 19.7.2012 aufgrund der eingebrachten Berufungen hinsichtlich einzelner Punkte korrigieren wollte.

Das Finanzamt ging mangels der Möglichkeit eines Austausches von Beteiligten im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung davon aus, dass die richtige Erfassung der Beteiligten eine Aufhebung des ursprünglichen Bescheides voraussetzt und hat daher den Bescheid vom 2.7.2012 in der Fassung vom 19.7.2012 mit Berufungsvorentscheidung aufgehoben. Im Bescheid vom 26.6.2013 wurden alle Beteiligten erfasst, die nach Ansicht des Finanzamtes zu erfassen waren.

Die tatsächlich vorgenommenen Änderungen entsprachen den Anträgen von StV für bestimmte Beteiligte. Strittig sind im Fall der Vorlageanträge von StV die Zuweisungen von Gewinnanteilen an andere Beteiligte (VN2 NN2, Dr. N3 N4).

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie a) nicht zulässig ist oder b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO idgF werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 188 Abs. 3 BAO idgF ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß § 191 Abs. 2 BAO hat in dem Fall, dass eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet ist, der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß § 191 Abs. 3 BAO wirken Feststellungsbescheide (§ 188) gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Rechtssatz zu seinem Erkenntnis vom 19.12.2012, 2009/13/0018 unter Hinweis auf seine Rechtsprechung Folgendes festgehalten:

„Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos (vgl. in diesem Sinn das hg. Erkenntnis vom 5. September 2012, 2011/15/0024). Dies gilt sowohl für gesonderte Bescheide gegenüber den nicht als solchen anerkannten Mitunternehmern (wie im Fall des zitierten Erkenntnisses) als auch für den Feststellungsbescheid nur hinsichtlich der verbleibenden, als solche anerkannten Mitunternehmer“

In seinem Erkenntnis vom 22.9.2021, Ra 2020/15/0091 hat der Verwaltungsgerichtshof ferner nach Anführung des § 191 Abs. 1 lit. c und § 191 Abs. 3 BAO wie folgt ausgeführt:

„ ... Die Wirksamkeit eines Feststellungsbescheides tritt nur beim kumulativen Vorliegen folgender Voraussetzungen ein:

- 1. der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs. 1 lit. c bzw. § 191 Abs. 2 BAO iVm § 93 Abs. 2 BAO),*
- 2. der Bescheid muss seinem Adressaten (im Wege eines Vertreters nach § 81 BAO) zugestellt sein und*
- 3. der Bescheid muss allen Personen, denen (gemeinschaftliche) Einkünfte zugerechnet werden, kraft Zustellfiktion als zugestellt gelten (§ 97 Abs. 1 BAO iVm § 101 Abs. 3 und 4 BAO).*

... Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen würde dem Grundsatz der Einheitlichkeit des Gewinnfeststellungsverfahrens widersprechen und steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen. Von der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 bzw. Abs. 4 BAO muss die Behörde allerdings nicht zwingend Gebrauch machen; an die Personengemeinschaft gerichtete Bescheide können wirksam auch dadurch zugestellt werden, dass sie sämtlichen Mitgliedern der Personengemeinschaft zugestellt werden (vgl. etwa VwGH 20.12.2012, 2010/15/0029).“

Ein Beteiligter war nachweislich 2008 verstorben. Die Verlassenschaft wurde der Witwe und den drei Kindern 2008 eingewantwortet. Bei der zugrundeliegenden Steuererklärung kam es laut StV aufgrund eines Versehens zu einer Zuteilung der Einkünfte lediglich an die Witwe, während laut Einantwortungsbeschluss die anteiligen Einkünfte allen vier Erben zuzuweisen seien.

Da nicht alle Erben in dem Bescheid vom 2.7.2012 in der berichtigten Fassung vom 19.7.2012 erfasst wurde, ist der Bescheid daher schon aus diesem Grund nicht wirksam ergangen.

Darüber hinaus hat StV weiters erklärt, dass es bei den zugrundeliegenden Steuererklärungen eines Mannes und einer Frau zu einer Verwechslung der Steuernummern der beiden Ehepartner gekommen ist. Die anteiligen Einkünfte seien korrekterweise dem Mann zuzuweisen, der die Einlage geleistet bzw. gezeichnet und die Beteiligung auch durchgehend gehalten hatte.

In diesem Fall wurde ebenfalls eine falsche Beteiligte erfasst, während der Beteiligte, welchem die Einkünfte zugeflossen sind, nicht erfasst wurde.

Da der Bescheid vom 2.7.2012 nicht alle Beteiligten erfasst hat, denen Einkünfte zugeflossen sind, und der Bescheid vom 19.7.2012, mit welchem dieser Bescheid berichtigt wurde, dieselben Beteiligten erfasst hat, ist der Bescheid vom 2.7.2012 betreffend die Feststellung von Einkünften der ehemaligen Gesellschafter für das Jahr 2009 in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 19.7.2012 nicht wirksam ergangen.

Die dagegen eingebrachten Berufungen waren daher zurückzuweisen (vgl. VwGH vom 03.09.2019, Ra 2019/15/0072).

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.

Wesentliche Rechtsfragen waren nicht zu lösen, der Beschluss folgt der in diesem zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Hinweise:

Über die vorgelegten Rechtsmittel gegen den Bescheid vom 26.6.2013, mit welchem die Einkünfte für das Jahr 2009 zuletzt festgestellt wurden, wird in einem gesonderten Verfahren entschieden werden.

Eine Zustellung dieses Beschlusses an die ehemals Beteiligten laut Beilage II ist nicht möglich.

Wien, am 11. Oktober 2023