



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Anna Mechtler-Höger, Mag. Robert Steier und KomzIR KR Oswald Heimhilcher über die Berufung des Bw., W.,R-Straße, vertreten durch AW-GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, W.,R-Gasse, vom 20. Mai 2005 gegen die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 28. April 2005 für die Jahre 1998 bis 2002 nach durchgeführter Berufungsverhandlung beschlossen:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 8.11.1994, abgeschlossen zwischen der H-GmbH als Geschäftsherrin einerseits und dem Berufungswerber und Frau F. als atypisch stille Gesellschafter andererseits, wurde eine Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft gegründet. Gegenstand des Unternehmens war laut der Präambel des Vertrages die Vornahme des Umbaus, die Errichtung und der Betrieb des Hotels "H" und sämtliche damit verbundene Tätigkeiten.

Mit Vereinbarung vom 25.11./2.12./1997 übernahm der Bw. die atypisch stille Beteiligung von Frau F. .

Der Bw. brachte mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 27.3.2003 seine atypisch stille Beteiligung gemäß Art. III UmgrStG in die A-GmbH ein.

Die A-GmbH als nunmehr alleinige stille Gesellschafterin wurde mit Vereinbarung vom 15.4.2003 abgeschichtet.

Die Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 wurden erklärungskgemäß durchgeführt.

Im Zuge einer die Jahre 1994 bis 2002 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung vertrat die Betriebsprüferin die Auffassung, dass der Mitunternehmerschaft die steuerliche Anerkennung zu versagen sei, da das Gesellschaftsverhältnis nicht dem Angemessenheitsgrundsatz entspreche und somit einem Fremdvergleich nicht standhalte. Begründend wurde ausgeführt, Herr Dr.M. sei zu 100% an der MV-GmbH beteiligt gewesen. Diese sei zu 99% an der MH-GmbH beteiligt gewesen, 1% der Beteiligung habe Dr.M. selbst gehalten. Die MH-GmbH sei wiederum zu 100% an der H-GmbH beteiligt gewesen.

Mittelbar sei daher Dr.M. zu 100% an der H-GmbH beteiligt gewesen, weshalb der Vertrag über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft steuerlich mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen gewesen sei. Herr Dr.M. habe sich mit einer Einlage von S 5,000.000,- an einer GmbH beteiligt und sich verpflichtet, sämtliche Verluste der Gesellschaft von vornherein auch ohne deren Zahlungsunfähigkeit bis zu einer Höhe von S 55,000.000,- zu übernehmen und allenfalls anfallende Gewinn bis zu einer Höhe von S 10,000.000,- zu 91% der GmbH als Geschäftsherrin zu überlassen. Bis zum Jahr 2000 habe Dr.M. aus dieser atypisch stillen Beteiligung nur Verluste, im Jahr 2001 erstmals einen Gewinn erzielt. Am 1.1.2003 habe er jedoch die Beteiligung in die A-GmbH eingebracht, deren alleiniger Gesellschafter im Wege eines Treuhänders er selbst sei.

Die bisher Herrn Dr.M. zugewiesenen Verlust-/ Gewinnanteile seien daher der Geschäftsherrin, der H-GmbH, zuzurechnen und die geleistete Vermögenseinlage als steuerneutrale Einlage zu behandeln.

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge zwei Bescheide mit denen festgestellt wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2002 zu unterbleiben habe. Ein Bescheid wurde an die H-GmbH zu Handen E-GmbH gerichtet, der nunmehr angefochtene Bescheid wurde an den Bw. zu Handen Mag.B. gerichtet.

Der Bw. erhob gegen den an ihn gerichteten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung und führte aus: Der Bescheid sei aufzuheben, da vor Erlassung dieser Nichtfeststellungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2002 keine Verfügung der Wiederaufnahme dieser Feststellungsverfahren erfolgt sei und daher ein unzulässiger Eingriff in die Rechtskraft sämtlicher bereits erlassener Feststellungsbescheide vorliege.

Ferner sei der Bescheid jedenfalls wegen örtlicher Unzuständigkeit der Behörde aufzuheben, da aufgrund der im Jahr 2003 erfolgten und der Finanzbehörde bekannt gegebenen Verlegung der Geschäftsleitung der H-GmbH in den 1. Bezirk von Wien jedenfalls nur das Finanzamt für den 1. Bezirk zur Erlassung von Feststellungsbescheiden zuständig sei.

Zusätzlich sei der Feststellungsbescheid für die Jahre 1998 bis 2002 inhaltlich rechtswidrig und beruhe auf unrichtigen Sachverhaltsfeststellungen. In der vom Finanzamt angenommenen Ergebnisverteilungsregelung werde übersehen, dass der Bw. nach Übernahme der Anteile von F. mit 50,5% am Firmenwert der Gesellschaft teilnehme und eine wesentliche Risikoprämie in der Wertsteigerung des Unternehmens liege. Die Annahme, der Bw. hätte die Verluste zu übernehmen, während die Gewinne bis S 10.000.000,- zu 91% dem Geschäftsherrn zugerechnet worden seien, sei sachverhaltswidrig.

Es entspreche einem Fremdvergleich, dass ein Gesellschafter, der wesentliche Haftungen für die Finanzierung des Unternehmens übernommen und damit sämtliche Verlustrisiken getragen habe, zunächst 100% der laufenden Verluste und bis zur Auffüllung sämtlicher übernommener Verluste 100% der Gewinne des Unternehmens erhalte und dass danach die laufenden Ergebnisse im Verhältnis der vereinbarten Kapitalkonten verteilt würden. Die Gesellschaft sei 2003 aufgelöst worden, es habe daraus für den Bw. ein wirtschaftlicher Totalperiodengewinn von rund 20 Mio S resultiert.

Datiert mit 6.4.2005 ergingen gemäß § 293b BAO berichtigte Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2002. In diesen Bescheiden, die als Bescheidadressat die H-GmbH&Mitges aufwiesen, wurden die Einkünfte jeweils mit 0 festgestellt.

In der Stellungnahme wies die Betriebsprüferin sowohl zum inhaltlichen als auch zum verfahrensrechtlichen Vorbringen auf die Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereiches hin. Dieser habe die Ansicht vertreten, dass dem Gesellschaftsverhältnis schon dem Grunde nach die Anerkennung zu versagen sei und eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO gerechtfertigt sei.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme brachte der nunmehrige steuerliche Vertreter des Bw. die Ansicht, dass der Bescheid wegen Verletzung der Rechtskraft aufzuheben sei, da kein die Rechtskraft durchbrechender Verfahrenstitel existiere. Die nachträgliche Argumentation der Behörde, der Bescheid stütze sich auf § 293b BAO, sei juristisch und rechtsstaatlich nicht stichhaltig, da eine Berichtigung gem. § 293b BAO immer die Bezugnahme auf einen bestimmten Bescheid voraussetze und damit die Ergänzung eines berichtigten Bescheides um die berichtigten Punkte in einer für den Bescheidadressaten erkennbaren Form voraussetze. Außerdem liege auch keine offensichtliche Unrichtigkeit vor, da die Entstehung und Existenz der atypisch stillen Gesellschaft auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruhe.

Inhaltlich habe die Behörde überdies aus § 5 des Gesellschaftsvertrages eine falsche Schlussfolgerung gezogen.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 8.11.1994, abgeschlossen zwischen der H-GmbH als Geschäftsherrin einerseits und dem Bw. und F. als atypisch stille Gesellschafter andererseits, war beabsichtigt, eine Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft zu gründen. Gegenstand des Unternehmens war laut der Präambel des Vertrages die Vornahme des Umbaus, die Errichtung und der Betrieb des Hotels "H " und sämtliche damit verbundene Tätigkeiten.

Mit Schreiben vom 28. November 1994 wurde die AT-GmbH von der beabsichtigten atypischen stillen Gesellschaft bevollmächtigt, sie in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörde und Personen rechtsgültig zu vertreten, und zum Empfang von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt.

Mit Vereinbarung vom 25.11./2.12.1997 übernahm der Bw. die atypisch stille Beteiligung von Frau F. und brachte diese mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 27.3.2003 gemäß Art. III UmgrStG in die A-GmbH ein.

Die A-GmbH als nunmehr alleinige stille Gesellschafterin wurde mit Vereinbarung vom 15.4.2003 abgeschichtet.

Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides war die beabsichtigte atypische stille Gesellschaft bereits beendet.

Der angefochtene Bescheid, mit dem festgestellt wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1998 bis 2002 zu unterbleiben habe, ist nur an den Bw. gerichtet, datiert mit 28.4.2005 und wurde an den steuerlichen Vertreter des Bw. durch Hinterlegung am 4.5.2005 zugestellt.

Datiert mit 6.4.2005 ergingen gemäß § 293b BAO berichtigte Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2002. Diese Bescheide weisen als Bescheidadressat die H-GmbH&Mitges aus, führen aber die einzelnen Beteiligten mit Namen, Adresse, zuständigem Finanzamt und Steuernummer an. Die Einkünfte wurden jeweils mit 0 festgestellt.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Das Finanzamt stellte zunächst für die Jahre 1998 bis 2002 erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO fest. In weiterer Folge gelangte das Finanzamt zur Auffassung, dass keine Mitunternehmerschaft vorliege und erließ daher den nunmehr streitgegenständlichen Bescheid, mit dem zum Ausdruck gebracht wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibt (negativer Feststellungsbescheid iSd § 190 Abs. 1 BAO). Dieser negative Feststellungsbescheid sollte

gleichsam als *contrarius actus* zur seinerzeitigen positiven Gewinnfeststellung sein, wurde aber nur an den Bw. gerichtet.

Die für Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO geltenden Vorschriften sind sinngemäß auch auf "negative Feststellungsbescheide" anzuwenden. Auch die Feststellung, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften iSd § 188 BAO zu unterbleiben hat, ist ein Feststellungsbescheid iSd zitierten Bestimmung. Dieser wirkt gemäß § 191 Abs. 3 lit b BAO gegen alle, "denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen". Ob allerdings solche gemeinschaftlich erzielten Einkünfte gegeben sind oder nicht bzw. ob eine Personenmehrheit steuerlich als Mitunternehmerschaft anzuerkennen ist, wird mit dem Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO entschieden. Gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind bzw. dass die Personenmehrheit steuerlich nicht als Mitunternehmerschaft anzuerkennen ist, sind diejenigen Personen die Gesellschafter (Mitglieder) iSd § 191 Abs. 1 und Abs. 3 BAO, denen, falls sich das als Gesellschaft/Gemeinschaft gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkunftsanteile zuzurechnen gewesen wären.

Gemäß § 191 Abs. 2 BAO hat der Bescheid, wenn eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet ist, 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 d gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Aus dem Wesen der einheitlichen Feststellung ergibt sich die gänzliche Unwirksamkeit eines Feststellungsbescheides iSd § 188 BAO, wenn er einem Beteiligten gegenüber nicht wirksam sein kann (vgl. VwGH v. 30.3.2006, 2004/15/0048, und die dort zitierte Judikatur). Auch Bescheide, mit denen ausgesprochen wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung zu unterbleiben hat (negative Feststellungsbescheide), müssen die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber das Unterbleiben ausgesprochen wird. Ein nur an eines der in Betracht kommenden Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhalts bleibt wirkungslos. Einem solchen Bescheid mangelt es an der Einheitlichkeit und es kommt ihm keine Bescheidqualität zu.

Im vorliegenden Fall ist die angefochtene Erledigung nicht an alle in den Jahren 1998 bis 2002 "Beteiligten" gerichtet, sondern nur an den Bw.. Richtigerweise wäre der Bescheid an die H-GmbH und den Bw. zu richten gewesen. Die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes war daher unwirksam und die dagegen erhobene Berufung als unzulässig zurückzuweisen.

Ein Eingehen auf die Frage der örtlichen Zuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde, der Rechtmäßigkeit der Berichtigung gemäß § 293b BAO sowie eine inhaltliche Beurteilung, ob das Finanzamt zu Recht der Mitunternehmerschaft die steuerliche Anerkennung versagte, war daher nicht erforderlich.

Ergänzend wird angemerkt: Nach Ansicht des Berufungssenates wurde der Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung, dass der Mitunternehmerschaft die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, mit den mit 6. April 2005 datierten Bescheiden (gemäß § 293b BAO berichtigten Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2002) im Hinblick auf die Formalerfordernisse rechtmäßig Rechnung getragen. Zum Spruch eines Feststellungsbescheides gehören nämlich auch die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile (vgl. Ritz, BAO³, § 188, Tz 10). Sind zwar die Bescheide an die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht mehr existente H-GmbH&Mitges gerichtet, führen sie aber die einzelnen Beteiligten mit Name, Adresse, zuständigem Finanzamt und Steuernummer an, stehen die Bescheidadressaten unzweifelhaft fest. Dass gegen diese Bescheide innerhalb der Rechtsmittelfrist eine Berufung eingebracht worden wäre, ist nicht aktenkundig.

Wien, am 16. Oktober 2006