



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der "A1" Bw Immobilien Handel KG vom 21. Dezember 2006 gegen den gem. § 200 Abs 2 BAO endgültigen Bescheid des Finanzamtes FA FAA vom 28. November 2006 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1997 entschieden:

Die Berufung wird zurückgewiesen.

### **Hinweis**

Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person Prof. Dr. VN WP GmbH & Co KG gilt die Zustellung an alle Gesellschafter der Bw. als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.), damals eine KEG mit zwei Komplementären und sieben Kommanditisten, brachte am 2.9.1998 ihre Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Streitjahr ein. Sie erklärte einen Verlust von 12,401.930 S (901.283,40 €). Sie beantragte, diesen Verlust zur Gänze ihren Kommanditisten zuzuweisen. Sie beantragte, ihren Komplementären Gewinnanteile von je Null zuzuweisen.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 19.11.1998 betreffend Feststellungen gem. § 188 BAO für 1997 wurde antragsgemäß entschieden. Mit Bescheid der Finanzlandesdirektion vom 2.6.1999, GZ1999 wurde der Feststellungsbescheid vom 19.11.1998 gemäß § 299 BAO wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Dieser Bescheid der Finanzlandesdirektion vom 2.6.1999 enthält keine Erläuterung gemäß § 101 Abs 3 2. Satz BAO. Gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion vom 2.6.1999 wurde kein Rechtsmittel eingebracht.

Mit vorläufigem Bescheid vom 5.10.1999 betreffend Feststellungen 1997 wurden die Einkünfte der Bw. gem. § 188 BAO vorläufig festgestellt. Dagegen wurde keine Berufung eingebracht.

Mit Bescheid vom 28. 11.2006 (gem. § 200 Abs 2 BAO endgültiger Bescheid) wurden die 1997 erzielten Einkünfte abweichend von der Steuererklärung und abweichend vom Erstbescheid vom 19.11.1998 festgestellt. Das Finanzamt stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. in Höhe eines Gewinnes von 66.481,40 € fest und wies diese Einkünfte nur den beiden Komplementären zu jeweils gleichen Anteilen zu. Der Bescheid vom 28.11.2006 enthielt im Spruch keine Feststellungen betreffend die Kommanditisten.

Im BP-Bericht heißt es in diesem Zusammenhang (TZ 2), es werde betreffend die Kommanditisten die Mitunternehmerschaft untersagt. Verlustzuweisungen an die Kommanditisten seien nicht anzuerkennen. Der Feststellungsbescheid vom 28.11.2006 enthielt folgenden Hinweis: „Erläuterung siehe umseitig Punkt 2“. Auf der Rückseite des Feststellungsbescheides vom 28. 11.2006 heißt es bei Punkt 2: „Der Bescheid hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen.“

In Bezug auf die Kommanditisten erließ das Finanzamt auch mit Wirksamkeit für 1997 eigene „Nichtfeststellungsbescheide“ vom 27.11.2006, die der UFS als unwirksame behördliche

Erledigungen beurteilt hat. Auf die Berufungsentscheidungen in diesen Angelegenheiten wird verwiesen (Berufungsentscheidungen des UFS RV/557-K/07; RV/356-K/10; RV/357-K/10; RV/358-K/10; RV/359-K/10; RV/360-K/10, RV/361-K/10; Nichtfeststellungsbescheide des Finanzamtes vom 27.11.2006 betreffend 1997-2001 an die Kommanditisten Dr. Werner und Dr. Harald KD1, Dr. Ismail KD3, Marion KD7, Mag. Gerhard KD8, Michael KD5, DI Helmut KD9). Gegen diese Beurteilung als unwirksame behördliche Erledigungen hat das Finanzamt Amtsbeschwerde an den VwGH erhoben (VwGH-Verfahren 2011/15/0015; 2011/15/0024; 2011/15/0025; 2011/15/0011; 2011/15/0010; 2011/15/0013; 2011/15/0012).

Gegen den Bescheid vom 28.11.2006 betreffend Feststellungen 1997 wurde mit Schriftsatz vom 21. Dezember 2006 berufen.

Mit Schreiben vom 9.12.2010 zog die Bw. ihre Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Die Bw. war 1997 eine KEG, bestehend aus zwei Komplementären und sieben Kommanditisten. Im Feststellungsbescheid vom 28.11.2006 sind nur Feststellungen betreffend die Komplementäre erkennbar.

Der Grundsatz der einheitlichen Feststellung gilt trotz des AbgVRefG BGBl I 2009/20 nach wie vor. Andernfalls wären die Bestimmungen § 188 Abs 5, § 191 Abs 5 und § 290 Abs 3 BAO, die Ausnahmen von diesem Grundsatz enthalten, unnötig.

In dieses Bild fügen sich die Erläuterungen zur RV, aus denen hervorgeht, dass § 188 Abs 5, § 191 Abs 5 und § 290 BAO den Grundsatz der Einheitlichkeit durchbrechen. Daraus folgt, dass nach der in diesen Erläuterungen zum Ausdruck kommenden Rechtsansicht der Grundsatz der Einheitlichkeit der Feststellung nach wie vor geltendes Recht ist (vgl. Erläuterungen zur RV 38 der Beilagen XXIV. GP zu Z 49).

Das Finanzamt ist der Ansicht, dass nur die Komplementäre Mitunternehmer seien, nicht aber die Kommanditisten (BP-Bericht, TZ 2; Bescheid vom 28.11.2006 betreffend Feststellungen 1997).

Wäre nur ein Teil der Gesellschafter nicht als Mitunternehmer anzuerkennen, hätte das Finanzamt nach der bisherigen RSp des VwGH zwei Möglichkeiten:

**1.) Erlassung eines Feststellungsbescheides an die Personengesellschaft gem. § 191 Abs 1 lit c BAO mit Wirksamkeit für die als Mitunternehmer anerkannten Gesellschafter und Erlassung eines davon getrennten Nichtfeststellungsbescheides gem. § 190 BAO mit Wirksamkeit für die nicht als Mitunternehmer anerkannten Gesellschafter.** Jeder dieser Bescheide muss für sich dem Grundsatz der Einheitlichkeit entsprechen, dh der Feststellungsbescheid muss einheitlich für alle als Mitunternehmer

anerkannten Gesellschafter gelten und der Nichtfeststellungsbescheid muss einheitlich für alle nicht als Mitunternehmer anerkannten Gesellschafter gelten. Der Grundsatz der Einheitlichkeit erfordert jeweils die Erlassung nur eines Bescheides (vgl. VwGH 11.6.1991, 90/14/0048; VwGH 24.9.1996, 93/13/0018; § 190 BAO; VwGH 26.7.2007, 2004/15/0137), dh eines Bescheides mit Wirksamkeit für die als Mitunternehmer anerkannten Gesellschafter und eines Bescheides mit Wirksamkeit für die nicht als Mitunternehmer anerkannten Gesellschafter (vgl. VwGH vom 9.2.1982, 81/14/0060; Erläuterungen zur RV zu 72 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen der NR XX GP, S. 290, 291).

Für diese Auslegung spricht, dass der Grundsatz der Einheitlichkeit nur die Erlassung eines Bescheides pro Gesellschaft (VwGH 24.9.1996, 93/13/0018 betreffend die Jahre 1979-1981; VwGH 11.6.1991, 90/14/0048 betreffend das Jahr 1981) verlangt. Personen, deren Stellung als Mitunternehmer nicht anzuerkennen ist, gehören jedoch nicht zur Gesellschaft.

## **2.) Die zweite Möglichkeit besteht in der Erlassung eines kombinierten**

**Feststellungs- und Nichtfeststellungsbescheides**, dh Erlassung eines einzigen Bescheides, in welchem Feststellungen für die als Mitunternehmer anerkannten Gesellschafter und Nichtfeststellungen für die nicht als Mitunternehmer anerkannten Gesellschafter enthalten sind (vgl. VwGH vom 19.12.2002, 99/15/0051; vgl. VwGH 23.2.1994, 90/13/0042).

Die Zulassung beider Varianten entspricht dem Grundsatz, dass der Zweck der Feststellungen gem. §§ 188 BAO vor allem darin liegt, ein ausreichendes Maß an Verfahrensökonomie zu erreichen (vgl. Ritz, BAO, § 185 TZ 2)

Die in Punkt **2.)** dargestellte Alternative wäre allerdings zweckmäßiger.

Dies sei anhand eines Beispiels verdeutlicht:

Angenommen, das Finanzamt erlässt nur in Bezug auf die als Mitunternehmer anerkannten Gesellschafter einen Feststellungsbescheid, in Bezug auf die nicht als Mitunternehmer anerkannten Personen jedoch einen davon getrennten Nichtfeststellungsbescheid:

Angenommen, die zweite Instanz ist der Ansicht, dass alle angeblichen Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Würde die zweite Instanz z.B. die Berufung gegen den Feststellungsbescheid meritorisch erledigen und den Nichtfeststellungsbescheid in einen Feststellungsbescheid abändern, so gäbe es zwei Feststellungsbescheide für einen und denselben Zeitraum in Bezug auf dieselbe Personengesellschaft. Dies würde jedenfalls dem Gebot der einheitlichen Feststellung widersprechen. In so einem Fall hätte die zweite Instanz somit keine legale Möglichkeit, abändernd zu entscheiden.

Angenommen, die erste Instanz erlässt im Sinne der hier dargestellten Variante **2.)** einen Bescheid, in welchem die Einkünfte auf die Komplementäre aufgeteilt werden und in welchem mit Wirksamkeit für die Kommanditisten angeordnet wird, dass Feststellungen zu unterbleiben haben. Angenommen, die zweite Instanz ist der Ansicht, dass mit Wirksamkeit für alle

angeblichen Gesellschafter eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften durchzuführen ist, so darf sie den Bescheid des Finanzamtes dahingehend abändern (vgl. Ritz, BAO, § 289 TZ 42).

Die bei Punkt **2.)** dargestellte Vorgangsweise erscheint daher grundsätzlich als zweckmäßiger. Ergeht ein Bescheid im Sinne des § 191 Abs 2 BAO nicht an alle Personen, denen Einkünfte zugeflossen sind **oder hinsichtlich derer der Zufluss von Einkünften in Streit steht**, so ist diese Erledigung nicht für alle Personen, gegenüber welchen über die Einkünfte einheitlich abgesprochen werden sollte, wirksam geworden. Sie entfaltet daher im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit der Feststellung geprägte Wesen eines Bescheides gem. § 188 BAO keine Rechtswirkungen (VwGH vom 19.12.2002, 99/15/0051). Dieselbe Wertung muss für einen Fall gelten, in welchem eine Personenvereinigung noch existiert: Der Bescheid muss an die Personenvereinigung gerichtet sein (§ 191 Abs 1 lit c BAO) und er muss seine Wirkungen gegenüber allen Personen entfalten, denen Einkünfte zugerechnet werden **oder hinsichtlich derer der Zufluss von Einkünften in Streit steht (§ 191 Abs 3 letzter Satz BAO i.V.m. § 190 Abs 1 BAO)**. Aus dem Erkenntnis 99/15/0051 ergibt sich somit jedenfalls die Zulässigkeit der Erlassung eines kombinierten Feststellungs- und Nichtfeststellungsbescheides.

**3.)** Es wird hier die Ansicht vertreten, dass es zulässig ist, bei Anerkennung nur eines Teiles der Gesellschafter als Mitunternehmer einen Feststellungsbescheid und einen davon getrennten Nichtfeststellungsbescheid zu erlassen. Es stellt sich die Frage, welche Konsequenzen sich für den Feststellungsbescheid ergeben, wenn die als Nichtfeststellungsbescheid intendierte Erledigung unwirksam ist. Hierzu wird bemerkt: Ein **einheitliches** Feststellungsverfahren verlangt die Erlassung nur **eines** Bescheides pro Jahr und Gesellschaft (VwGH 24.9.1996, 93/13/0018; VwGH 11.6.1991, 90/14/0048; VwGH 26.7.2007, 2004/15/0137) für den Bereich innerhalb derselben Einkunftsart (VwGH vom 26.7.2007, 2004/15/0123; 11.9.1997, 93/15/0127). Daraus folgt: Wenn das Gesetz im Feststellungsverfahren die Erlassung von **zwei** Bescheiden zulässt, dann müssen beide Bescheide im Verhältnis zueinander nicht einheitlich ergehen. Bei der Nichtanerkennung nur eines Teiles der Gesellschafter als Mitunternehmer lässt das Gesetz die Erlassung von zwei Bescheiden zu (1 Feststellungsbescheid für die anerkannten Mitunternehmer, 1 Nichtfeststellungsbescheid für die nicht als Mitunternehmer anerkannten Personen: VwGH 9.2.1982, 81/14/0060; 26.7.2007, 2004/15/0137; Zu 72 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR XX. GP, S. 290, 291). Wenn der vom Feststellungsbescheid getrennte Nichtfeststellungsbescheid unwirksam ist, so kann dies daher grundsätzlich nicht bedeuten, dass auch der Feststellungsbescheid unwirksam ist, vorausgesetzt, die Mitunternehmerschaft wurde für jenen Teil der Gesellschafter, die im Feststellungsbescheid nicht erwähnt sind, zu Recht verweigert.

4.) Im vorliegenden Fall wurden betreffend das Streitjahr Nichtfeststellungsbescheide an jeden Kommanditisten erlassen, die als unwirksam anzusehen sind (siehe oben) und ein Feststellungsbescheid mit Wirksamkeit nur für die Komplementäre. Es stellt sich die Frage, ob das Finanzamt die Kommanditisten zu Recht nicht als Mitunternehmer angesehen hat. Nur unter dieser Voraussetzung wäre der Bescheid vom 28.11.2006, mit welchem nur Feststellungen mit Wirksamkeit für die Komplementäre getroffen wurden, wirksam.

Der Aufhebungsbescheid der Finanzlandesdirektion vom 2. 6. 1999 war eine unwirksame behördliche Erledigung, weil eine Erläuterung gem. § 101 Abs 3 BAO fehlte. Daher hätte der vorläufige Bescheid vom 5.10.1999 nicht erlassen werden dürfen, weil zum Zeitpunkt dieses vorläufigen Bescheides bereits ein rechtskräftiger Bescheid betreffend Feststellungen 1997 (vom 19.11.1998) existierte. Der Rechtszustand, wie er durch den Erstbescheid vom 19.11.1998 bestand, hätte beibehalten werden müssen.

Zum Verhältnis zwischen dem vorläufigen Bescheid vom 5.10.1999, dem Erstbescheid vom 19.11.1998 und dem mit der gegenständlichen Berufung bekämpften Bescheid vom 28.11.2006:

Endgültige Bescheide, die an Stelle eines früheren vorläufigen Bescheides treten, sind auch in Belangen voll anfechtbar und abänderbar, in denen keine Änderung eingetreten ist und sogar in solchen Punkten, über die in einem Rechtsmittel gegen den früheren Bescheid schon abgesprochen wurde (vgl. VwGH 18.11.1993, 92/16/0068).

§ 251 BAO ermöglicht eine Berufung gegen den endgültigen Bescheid in vollem Umfang, somit auch gegen die Steuerfestsetzung mit einer Begründung, die bereits gegen den vorläufigen Bescheid möglich war (vgl. VwGH vom 1.3.2007, 2004/15/0002). Bei Erlassung eines endgültigen Bescheides kann die Abgabenbehörde nicht nur hinsichtlich jener Punkte, in denen die Ungewissheit bestand, vom vorläufigen Bescheid abweichen, sondern auch in anderen Punkten (vgl. VwGH vom 27.10.2008, 2005/17/0166; vgl. VwGH vom 30.9.1975, 43/74).

Der vorläufige Bescheid vom 5.10.1999 unterliegt keiner Teilrechtskraft (vgl. VwGH vom 18.11.1993, 92/16/0068; 10.5.1994, 93/14/0104).

Endgültige Bescheide, die an Stelle eines vorläufigen Bescheides treten, sind in vollem Umfang anfechtbar (§ 251 BAO). Daraus folgt, dass in der Berufungsentscheidung über eine Berufung gegen den endgültigen Bescheid jeder Fehler korrigiert werden muss, der im vorläufigen Bescheid gemacht worden ist. Es ist daher gleichgültig, ob der frühere, vorläufige oder erst der ersetzende, endgültige Bescheid bekämpft worden ist.

Der vorläufige Bescheid vom 5.10.1999 war fehlerhaft, weil er zu Unrecht in die Rechtskraft des Bescheides vom 19.11.1998 eingegriffen hatte. Daher hätte der endgültige Bescheid vom 28.11.2006 jenen Rechtszustand wiederherstellen müssen, der unmittelbar vor Erlassung des vorläufigen Bescheides vom 5.10.1999 bestanden hatte und der im Bescheid vom 19.11.1998 angeordnet worden war. Dies geschah jedoch nicht. Der mit der gegenständlichen Berufung bekämpfte endgültige Bescheid vom 28.11.2006 wich wesentlich von den Feststellungen des Bescheides vom 19.11.1998 ab.

Der Feststellungsbescheid vom 19.11.1998 enthielt Zuweisungen von negativen Einkünften an alle Kommanditisten und Zuweisungen von Einkünften von Null an die beiden Komplementäre der Bw.. In diesem Bescheid wurde ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 12,401.930 S (901.283,40 €) festgesetzt.

Der Feststellungsbescheid vom 28.11.2006 enthielt in seinem Spruch nur Feststellungen gegenüber den Komplementären, nicht aber Feststellungen gegenüber den Kommanditisten. Auf der Rückseite des Bescheides vom 28.11.2006 heißt es bei Punkt 2, dass der Bescheid Wirkungen gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Damit waren jedoch die Kommanditisten nicht gemeint, da im BP-Bericht, TZ 2, zu den Kommanditisten bemerkt wird, es werde betreffend die Kommanditisten die Mitunternehmerschaft untersagt, Verlustzuweisungen an die Kommanditisten seien nicht anzuerkennen, es seien Nichtfeststellungsbescheide zu erlassen gewesen.

Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die Angelegenheit in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges, klar zum Ausdruck zu bringendes Inhaltserfordernis des Bescheides. Die Formulierung „Der Bescheid hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen...“ wäre ein Widerspruch zu einer Nichtfeststellung i.S. von § 190 BAO (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0145; 10.12.2002, 99/15/0051; 21.10.1999, 99/15/0121). Daher deutet diese Formulierung darauf hin, dass das Finanzamt im Bescheid vom 28.11.2006 keine Nichtfeststellung getroffen hat, sondern nur Feststellungen gegenüber den Komplementären ergehen ließ.

Dass der Bescheid vom 28.11.2006 betreffend Feststellungen 1997 nach der Absicht des Finanzamtes keine Wirkungen gegenüber den Kommanditisten entfalten sollte, kann auch daran erkannt werden, dass das Finanzamt in Bezug auf jeden Kommanditisten der Bw. eine behördliche Erledigung ergehen ließ, die als Nichtfeststellungsbescheid intendiert war, allerdings unwirksam geblieben ist (siehe oben).

Der Wortlaut des Spruches des Bescheides vom 28.11.2006 in Verbindung mit der Erläuterung auf der Rückseite in Verbindung mit dem Text des BP-Berichtes (TZ 2) zeigen, dass der Bescheid keine Wirkungen gegenüber den Kommanditisten entfaltet hat.

Der Bescheid des Finanzamtes vom 28.11.2006 hätte so wie der Erstbescheid vom 19.11.1998 einheitlich mit Wirkung für alle Gesellschafter erlassen werden müssen. Das Erfordernis der einheitlichen Feststellung beinhaltet die Pflicht, nur einen und nicht mehrere Bescheide für alle Gesellschafter zu erlassen (VwGH 11.6.1991, 90/14/0048; 24.9.1996, 93/13/0018). Der Bescheid entsprach dem Erfordernis eines einheitlichen Verfahrens für alle Gesellschafter nicht, weil er gegenüber den Kommanditisten keine Wirkungen entfaltet hat. Er war daher unwirksam. Die dagegen gerichtete Berufung ist somit zurückzuweisen. Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

---

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Dezember 2011