



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M. GmbH u Mitgesellschafter, nnnn Wien, R.-gasse 48, vertreten durch XY-GmbH, der A.-GmbH, des Ing.F., des A.H., des Dr.B., des F.B., des Dr.H., des J.G., des Dr.M., des G.H., des Dr.J., der Mag.E., des H.H., des A.J., der I.-GmbH, der K.-GmbH, des H.K., des F.K., des G.K., des Dr.N., des J.K., der G.L., des Dr.W., des Ing.J., des Dr.L., des O.M., des A.O., der O.-GmbH, des Ing.E., des Dr.P., des K.R., des F.S., der T.-GmbH, des Dr.I., des K.U., des J.V., des Dr.X., des J.W., und der M. GmbH Liqu, nnnn Wien, R.-gasse 48, vom 26. Juli 2000 gegen die Erledigung des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 1990 bis 1996 **beschlossen**:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer die Jahre 1990 bis 1996 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung führte die Prüferin in ihrem über diese Prüfung erstatteten Bericht bzw in der Niederschrift über die Schlussbesprechung aus, die M. AG sei mit Satzung vom 27.10.1987 gegründet und mit Gesellschaftsvertrag vom 26.9.1997 in eine GmbH umgewandelt worden. Betriebsgegenstand sei der Betrieb einer Medienagentur. Im Jahr 1990 seien mit 31 natürlichen Personen und fünf juristischen Personen Gesellschaftsverträge über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft abgeschlossen worden, wobei mit vier dieser Gesellschaften ein gesellschaftsrechtliches Naheverhältnis bestehe. Die Unterfertigung der Zeichnungsscheine sei seitens der M. AG am 28. Dezember 1990 erfolgt. Das Volumen habe 17,3 Mio S betragen. Zu den einzelnen Gesellschaftsverträgen gebe es Ergänzungen, die sich insbesondere auf den

§ 13 „Ansprüche des stillen Gesellschafters bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses“ bezögen. Laut § 7 des Gesellschaftsvertrages sei der stille Gesellschafter am Gewinn und Verlust des Unternehmens des Geschäftsherrn ab Beginn des Geschäftsjahres 1990 beteiligt. Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 23.3.1994, 93/13/0280) sei eine rückwirkende Ergebnisverteilung steuerlich nicht anzuerkennen; vielmehr sei zwingend von einem entsprechenden Rumpfwirtschaftsjahr auszugehen (ab Dezember 1990). Kurz vor Konkurseröffnung am 14.12.1992 seien zwei weitere Gesellschaftsverträge abgeschlossen worden. Einer mit Dr. X. in Höhe von 6 Mio. S am 10.12.1992 und einer mit OM in Höhe von 300.000 S, ebenfalls am 10.12.1992. In beiden Gesellschaftsverträgen werde ebenfalls festgehalten, dass der stille Gesellschafter rückwirkend ab Beginn des Geschäftsjahres 1992 am Gewinn und Verlust des Unternehmens beteiligt sei (§§ 2 und 7). Weiters führte die Prüferin aus, aus näher genannten Gründen, insbesondere aufgrund der Besonderheit der vertraglichen Gestaltung liege nach dem Gesamtbild der Verhältnisse insbesondere im Hinblick auf die vertraglichen Vereinbarungen für den Fall der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses kein Mitunternehmerrisiko vor. Es handle sich daher tatsächlich nicht um eine atypische stille Gesellschaft, somit um keine Mitunternehmerschaft. Es handle sich bei den Anlegern vielmehr um echte stille Gesellschafter.

Das Finanzamt erließ daraufhin folgende Erledigung:

„Finanzamt für den 8., 16. u. 17. Bezirk
Josefstädter Str. 39
1080 Wien

Wien, 28.3.2000

St.Nr. 06 – yyy/yyyy
Referatxx

M. GmbH und Mitgesellschafter
R.-gasse 48
nnnn Wien

Bescheid

Gem. § 190 (1) BAO wird festgestellt, dass in den Jahren 1990 – 1996 eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb unterbleibt.

Begründung

Die Nichtfeststellung erfolgte aufgrund der Feststellungen der abgabebehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Zur St.Nr. 06 – xxx/xxxx des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk sind daher ab 1990 keine Einkünfte gem. § 188 BAO festzustellen. Aus den Bp-Bericht zu St.Nr. 06 - xxx/xxxx , der als Begründung einen Teil des gegenständlichen Bescheides darstellt, wird verwiesen.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem oben bezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung schriftlich oder telegraphisch eingebracht werden. Die Berufung ist zu begründen. Durch Einbringen einer Berufung wird die

Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gem. § 254 BAO nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Abgabe nicht aufgehalten. Zur Einbringung der Berufung gegen einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften ist die Personenvereinigung (Personengemeinschaft), an die der Bescheid ergangen ist, sowie jeder befugt, gegen den dieser Bescheid wirkt (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO).“

Diese Erledigung wurde der M. GmbH und Mitgesellschafter laut Rückschein am 3.4.2000 zugestellt.

Gegen diese Erledigung erhob die M. GmbH und Mitgesellschafter vertreten durch eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Berufung. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen zusammengefasst aus, es treffe zu, dass die stillen Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen seien. Dies sei allerdings systemimmanent, da auch ein Kommanditist nie an der Geschäftsführung beteiligt sei. Darüber hinaus sei aber im § 8 des Gesellschaftsvertrages die Teilnahme an der jährlichen Gesellschafterversammlung vorgesehen. Selbst wenn darin jedoch keine ausreichende Unternehmerinitiative gesehen werden könne, bestehe für die stillen Gesellschafter volles Unternehmerrisiko und damit verbunden ein Unternehmerwagnis, sodass von einer atypisch stillen Gesellschaft gesprochen werden könne. Betreffend das Unternehmerrisiko gelte für die im Jahr 1990 geschlossenen Verträge, dass die in den Ergänzungen zu § 13 des Gesellschaftsvertrages bestimmte Abfindungsbandbreite im Falle der ordnungsmäßigen Kündigung vorgesehen sei. Nach der Rechtsprechung stehe eine für die Zeit der ordentlichen Kündigung vereinbarte Errechnung des Auseinandersetzungsguthabens in einer Bandbreite von 90 % bis 150 % der Einlage einer Anerkennung einer Mitunternehmerschaft nicht entgegen. Die Vereinbarung einer Beteiligungsbandbreite schließe also eine Teilnahme der stillen Gesellschafter am wirtschaftlichen Erfolg bzw Misserfolg des Unternehmens nicht aus, sodass die stillen Gesellschafter dadurch sehr wohl ein Unternehmerrisiko zu tragen hätten. Daher komme ihnen die Position als Mitunternehmer zu. Die Rechtsprechung gelte genauso für den vorliegenden Fall. Der VwGH erwähne in keiner Weise, dass eine Beteiligungsbandbreite von wenigstens unter 100 % Voraussetzung für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft sei. Darüber hinaus wurden in der Berufung noch weitere Argumente vorgebracht.

Die Prüferin gab zur Berufung eine Stellungnahme ab.

Der steuerliche Vertreter der M. GmbH und Mitgesellschafter gab eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zustellung:

Gemäß § 190 Abs 1 BAO sind die für Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO geltenden Vorschriften sinngemäß auf Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

§ 101 Abs 3 BAO bestimmt:

Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit a und c), sind einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Das Finanzamt hat in der angefochtenen Erledigung ausgesprochen, dass gemäß § 190 BAO eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb unterbleibt.

Einheitliche Feststellungsbescheide **wirken** (außer gemäß § 97 Abs 1 gegen die Personenvereinigung als solche): (...) bei einheitlicher Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Wirksam werden solche Bescheide den Genannten gegenüber allerdings nur dann, wenn sie ihnen auch zugestellt werden (oder nach § 101 Abs 3 BAO als zugestellt gelten) (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung², § 191 Rz 3 f).

Zu ihrer Wirksamkeit bedurfte die angefochtene Erledigung daher einer Zustellung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinsame Einkünfte zufließen bzw im vorliegenden Fall nach Ansicht des Finanzamtes eben nicht zufließen. Dabei konnte sich das Finanzamt der Zustellfiktion des § 101 Abs 3 BAO bedienen, es musste dies jedoch nicht. § 101 Abs 3 BAO normiert nur eine Zustellfiktion, die der Vereinfachung der Zustellung an Personengemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit dienen soll. Die Vorschrift zwingt die Behörde jedoch nicht, von der Fiktion Gebrauch zu machen; sie hindert insbesondere nicht eine anderweitig wirksame, etwa in der Zustellung an sämtliche Mitglieder der Personengemeinschaft ohne Rechtspersönlichkeit bestehende Zustellung von an die Personengemeinschaft gerichteten Bescheiden (VwGH 5.10.1994, 94/15/0004).

Die in Berufung gezogene Erledigung enthält keinen Hinweis gemäß § 101 Abs 3 BAO. Eine Zustellung an sämtliche „Beteiligten“ ist nach der Aktenlage nicht erfolgt (es finden sich weder im Feststellungsakt noch im Arbeitsbogen entsprechende Bescheidzweitschriften noch entsprechende Rückscheine). Damit ein Feststellungsbescheid denn Gesellschaftern (Mitgliedern) gegenüber aber auch iSd § 97 Abs 1 BAO wirksam wird, muss er ihnen auch zugestellt sein oder als zugestellt gelten. Das ergibt sich aus der Regelung des § 101

Abs 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert (zB VwGH 12.9.1996, 96/15/0161 mwN). Die Zustellwirkung im Sinne des § 101 Abs 3 zweiter Satz BAO ist im gegenständlichen Fall mangels des in dieser Gesetzesstelle vorgesehenen Hinweises auf der als Bescheid intendierten Erledigung nicht eingetreten. Da somit die Erledigung den Gesellschaftern gegenüber, denen Einkünfte zugerechnet werden sollten, nicht wirksam geworden ist, entfaltet sie im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit der Feststellung geprägte Wesen eines Bescheides nach § 188 BAO keine Rechtswirkungen (VwGH 20.11.1996, 95/15/0169). Entfaltet ein Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO gegenüber einer Person, der gegenüber die einheitliche und gesonderte Feststellung wirken soll, keine Wirkung, dann findet eine einheitliche und gesonderte Feststellung insgesamt nicht statt. Entspricht es doch dem Wesen einer einheitlichen Feststellung von Einkünften, dass sie gegenüber allen an der Feststellung Beteiligten wirkt, wie sich dies auch aus § 191 Abs 3 lit b BAO ergibt, wonach einheitliche Feststellungsbescheide gegen alle wirken, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (VwGH 27.6.1991, 91/13/0002).

Es liegt somit kein wirksam ergangener erstinstanzlicher Bescheid vor, weshalb sich die gegen die angefochtene Erledigung erhobene Berufung bereits aus diesem Grund mangels Anfechtungsgegenstand als unzulässig erweist.

2. Bescheidadressat:

Die angefochtene Erledigung richtet sich an die:

M. GmbH und Mitgesellschafter

R.-gasse 48

nnnn Wien

Die angefochtene Erledigung benennt ihren Adressaten durch die Bezeichnung der Geschäftsherrin der stillen Gesellschaften mit den einzelnen stillen Gesellschaftern und knüpft an die Bezeichnung der Geschäftsherrin den Zusatz „und Mitgesellschafter“ an. Solcherart hat das Finanzamt seine Erledigung aber nicht an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit iSd § 191 Abs 1 lit c BAO gerichtet. Die „M. GmbH und Mitgesellschafter“ gibt es nämlich nicht. Da die stille Gesellschaft wesensmäßig durch ihre Zweigliedrigkeit gekennzeichnet ist, gibt es handelsrechtlich im vorliegenden Fall nur 37 gesonderte und voneinander unabhängige stille Gesellschaften zum Geschäftsherrn, nicht aber eine alle stillen Gesellschafter umfassende Personengemeinschaft. Eine steuerliche Anerkennung als Mitunternehmerschaft ist der in der angefochtenen Erledigung bezeichneten Personenmehrheit gegenüber auch nicht erfolgt.

Die angefochtene Erledigung ist damit an einen im § 191 Abs 1 lit c BAO genannten Adressaten nicht ergangen. Einen solchen gab es nicht. Es entfaltet damit die Erledigung des

Finanzamtes auch der Geschäftsherrin gegenüber ungeachtet der korrekten Anführung ihrer firmenmäßigen Bezeichnung keine Wirksamkeit. Die Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gilt im Grunde des § 190 Abs 1 zweiter Satz BAO auch für den Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine solche Feststellung zu unterbleiben hat. Auch ein solcher Bescheid muss die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausgesprochen wird. Ein nur an eines der in Betracht kommenden Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos (VwGH 2.8.2000, 99/13/0014).

Da somit auch aus diesem Grund kein wirksam ergangener erstinstanzlicher Bescheid vorliegt, erweist sich die gegen die angefochtene Erledigung erhobene Berufung auch aus diesem Grund mangels Anfechtungsgegenstand als unzulässig.

3. Zusammenfassung:

Im Einklang mit dieser Rechtsprechung sehen die für den unabhängigen Finanzsenat nicht bindenden EStR 2000 in Rz 5903 und 5906 vor:

5903

Liegen keine gemeinschaftlichen Einkünfte (zB Liebhaberei) vor, so ist in Erledigung einer gem § 43 Abs 2 EStG 1988 eingereichten Feststellungserklärung ein Bescheid gemäß § 92 BAO, wonach eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat, zu erlassen (VwGH 9.2.1982, 81/14/0060). Auf einen solchen Bescheid sind gemäß § 190 Abs 1 zweiter Satz BAO die Vorschriften für Einkünftefeststellungsbescheide sinngemäß anzuwenden. Wenn es der behaupteten, jedoch steuerlich nicht anerkannten Mitunternehmerschaft an der abgabenrechtlichen Rechtsfähigkeit (Parteifähigkeit) mangelt, ist der „Einkünftenichtfeststellungsbescheid“ an alle behaupteten Beteiligten, die im Bescheid namentlich anzuführen sind, zu richten und jedem behaupteten Beteiligten eine Ausfertigung zuzustellen.

5906

Ist eine zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personenvereinigung (GesBR, atypische stille Gesellschaft) Trägerin von Rechten und Pflichten im abgabenrechtlichen Sinn (bei GesBR im Falle der Unternehmereigenschaft und/oder Eigenschaft als Mitunternehmerschaft, bei atypischer stiller Gesellschaft im Falle der Eigenschaft als Mitunternehmerschaft denkbar), so liegt ein iSd Abgabenrechtes rechtsfähiges (parteifähiges) Gebilde vor. Im umgekehrten Fall – die GesBR oder stille Gesellschaft ist nicht Trägerin von abgabenrechtlichen Rechten und Pflichten, etwa bei Verneinung der Einkunftsquelleneigenschaft durch das Finanzamt ab Beginn der stillen Gesellschaft (vgl VwGH 21.10.1999, 99/15/0121) – geht ein an "Geschäftsherr und Mitgesellschafter" gerichteter (vermeintlicher) Bescheid mangels eines rechtsfähigen Gebildes als Bescheidadressat ins Leere und kann daher nicht rechtswirksam erlassen werden (VwGH 2.8.2000, 99/13/0014).

Die in § 191 Abs 3 lit b BAO festgelegte Wirkung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO oder eines Bescheides, mit dem ausgesprochen wird, dass eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, tritt nur beim kumulativen Vorliegen folgender Voraussetzungen ein:

1. Der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs 1 lit c BAO iVm § 93 Abs 2 BAO).

2. Der Bescheid muss seinem Adressaten zugestellt sein oder kraft Zustellfiktion ihm gegenüber als zugestellt gelten (§ 97 Abs 1 BAO iVm § 101 Abs 3 BAO).

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen. Ist der Adressat im Spruch des Bescheides gesetzmäßig bezeichnet, wird die Erledigung aber trotzdem nicht wirksam, wenn sie nicht gesetzmäßig zugestellt wurde. Umgekehrt verhilft auch eine im Einklang mit den Gesetzesvorschriften stehende Zustellung der Erledigung ihr nicht zur normativen Wirksamkeit, wenn im Spruch (einschließlich des Adressfeldes) der Erledigung ihr Adressat nicht gesetzmäßig bezeichnet worden ist (vgl nochmals VwGH 2.8.2000, 99/13/0004).

Beiden Voraussetzungen wird die angefochtene Erledigung nicht gerecht. Weder ist der Adressat gesetzmäßig bezeichnet, noch wurde bzw gilt die angefochtene Erledigung (als) zugestellt.

Wird die erstinstanzliche Erledigung aus den oben genannten Gründen rechtlich nicht existent, so ist eine dagegen gerichtete Berufung zurückzuweisen. Ein derartiger verfahrensrechtlicher Zurückweisungsbescheid ist individuell an alle jene Rechtssubjekte zu richten, denen die erhobene Berufung zuzurechnen ist (nochmals VwGH 2.8.2000, 99/13/0014).

Die angefochtene Erledigung war daher gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Da die M. GmbH und Mitgesellschafter kein Steuerrechtssubjekt ist, war die Berufung den Beteiligten zuzurechnen.

Die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung konnte gemäß § 284 Abs 3 iVm Abs 5 BAO unter Abstandnahme von der beantragten mündlichen Berufungsverhandlung erfolgen.

Wien, am 13. Oktober 2004