



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 18. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 17. Juni 2008, StNr., betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird abgeändert:

„Gemäß § 190 Abs. 1 2. Satz BAO i.V.m. § 188 Abs. 1 lit. b BAO und § 191 Abs. 1 lit. c und Abs. 3 BAO hat eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2006 mangels Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zu unterbleiben.“

### Entscheidungsgründe

Am 7.1.2008 wurden die Formulare Verf 16 und Verf 25 beim Finanzamt eingereicht. Danach haben die Bw mitgeteilt, dass Frau A.A. ab 7.2.2006 gemeinsam mit Herrn B.B. eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gegründet habe und sie gemeinsam Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit erzielt hätten.

Am 29.11.2006 sei die Tätigkeit wieder aufgegeben worden.

Am 4.2.2008 wurde bei Frau A.A. eine Betriebsprüfung durchgeführt. Im Betriebsprüfungsbericht ist unter TZ 1 ausgeführt, dass laut Auskunft der Frau A.A. über die

GesnbR kein schriftlicher Gesellschaftsvertrag errichtet worden sei, auch nicht über das Beteiligungsausmaß und die Tätigkeit.

Weiters erfolgte ein Verweis auf die gesetzlichen Bestimmungen betreffend Anzeigepflichten nach den Bestimmungen der BAO; diese lauten:

*§ 120. (1) Die Abgabepflichtigen haben dem Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der Umsatzsteuer oder Abgaben vom Vermögen die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden. Sie haben dem Finanzamt auch den Wegfall von Voraussetzungen für die Befreiung von einer solchen Abgabe anzuzeigen.*

*(2) Wer einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, einen gewerblichen Betrieb (eine Betriebsstätte) oder eine sonstige selbständige Erwerbstätigkeit begründet oder aufgibt, hat dies dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt anzuzeigen.*

*§ 121. Die Anzeigen gemäß den §§ 120 sind binnen einem Monat, gerechnet vom Eintritt des anmeldungspflichtigen Ereignisses, zu erstatten.*

Im vorliegenden Fall sei die Anzeige fast zwei Jahre später und erst, nachdem eine Hausdurchsuchung am 5.3.2007 stattgefunden habe, erfolgt.

Die Gesellschaft sei in keiner Weise nach außen in Erscheinung getreten, weshalb unter Berücksichtigung des Sachverhaltes für die Prüfungsjahre 1999 bis 2006 bei der Bw die Gesellschaft steuerlich nicht anzuerkennen sei und sämtliche Umsätze und Einkünfte des Jahres 2006 zur Gänze der Frau A.A. zuzurechnen seien.

Die Schlussbesprechung wurde am 9.6.2008 durchgeführt.

Mit Bescheid vom 17.6.2008, StNr., wurden die Einkünfte gem. § 188 BAO für 2006 mit € 0,00 festgestellt und den beiden Gesellschaftern jeweils € 0,00 zugerechnet.

Mit der Berufung vom 18.7.2008 wenden sich die Bw gegen die Nichtanerkennung der Gewinnverteilung an die beiden Gesellschafter und die Zurechnung der gesamten Einkünfte an Frau A.A.. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Berufung der Frau A.A. bezüglich der Einkommensteuer 2006 verwiesen.

Am 25.8.2008 gab der Prüfer eine Stellungnahme zur Berufung ab. Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Nachdem Frau A.A. selbst in der Begründung der Berufung auf ihren Abgabenakt verweist, wurden für die Beurteilung auch die Unterlagen des Abgabenaktes der Frau A.A. mit einbezogen.

Aus den Akten der Betriebsprüfung bei Frau A.A. ergibt sich, dass Herr B.B. selbst aussagte, dass er von Frau A.A. nur Spenden für seine Kirchengemeinde auf den Philippinen erhalten habe und zwar 2006 insgesamt € 3.200,00.

Frau A.A. bringt selbst in der Berufung vor, dass der finanzielle Vorteil bei dieser Tätigkeit der „Heiler“ nicht im Vordergrund stand, im Gegenteil, das würde die energetische Kräfte eines Heilers schmälern.

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

#### **A.) Sachverhaltsfeststellung:**

Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag der Frau A.A. mit Herrn B.B. liegt nicht vor.

Erst im Zuge der Erstellung der Steuererklärung für 2006 wurde trotz der Anzeigepflichten nach §§ 120 ff BAO das Verf 16 mit der angeführten Steuererklärung eingereicht.

Eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zur Erzielung von gemeinsamen Einkünften bestand 2006 nicht.

#### **B.) Beweiswürdigung:**

Aufgrund der folgenden Umstände, die allesamt gegen das Vorliegen einer GesnBR sprechen, geht die Abgabenbehörde II. Instanz davon aus, dass keine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zwischen Frau A.A. und Herrn B.B. bestanden hat:

# Die Erfüllung der Anzeigepflichten gemäß §§ 120 ff BAO mit fast zweijähriger Verspätung.

# Das Nichtvorliegen einer schriftlichen Vereinbarung.

# Die klare Aussage des Herrn B.B., wonach er von Frau A.A. nur Spenden erhalten würde.

# Die eigenen Angaben der Frau A.A. in der Berufung, wonach der finanzielle Vorteil bei dieser Tätigkeit der „Heiler“ nicht im Vordergrund stand, im Gegenteil, das würde die energetische Kräfte eines Heilers schmälern.

Die beiden letzten Punkte sprechen sehr konkret dafür, dass der „Heiler“ das „Wirtschaften“ Frau A.A. überlassen hat und er mit den finanziellen Dingen nicht nur nicht belastet sondern auch nicht negativ beeinflusst werden wollte.

### **C.) Rechtliche Ausführungen:**

#### **C.1.) Zur Änderung des Bescheidspruches:**

Nach der Bestimmung des § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

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

Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken Feststellungsbescheide iSd § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

Damit ein Feststellungsbescheid die ihm nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO zukommende Wirksamkeit äußern kann, muss er nach § 97 Abs. 1 BAO auch seinem Adressaten zugestellt sein oder als zugestellt gelten (VwGH 12.09.1996, 96/15/0161). Das ergibt sich aus der Regelung des § 101 Abs. 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert, von welcher die Behörde Gebrauch machen kann, aber nicht muss (VwGH 5.10.1994, 94/15/0004).

Zu diesen Bescheiden zählen auch solche, mit denen ausgesprochen wird, dass die genannten Feststellungen zu unterbleiben haben (vgl. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Tz 10 zu § 101 BAO).

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO 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.

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 in einer Zusammenschau der dargestellten Regelungen somit 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) [VwGH 02.08.2000, 99/13/0014].

Sache iSd § 289 BAO ist bei veranlagten Abgaben nicht nur die Feststellung der Steuerpflicht sowie die Festsetzung der Abgabenbemessungsgrundlage und der Abgabe, sondern auch die Prüfung der Frage, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Durchführung einer Veranlagung vorliegen. Ein Bescheid, mit dem festgestellt wird, dass keine Veranlagung durchzuführen ist, ergeht in derselben Sache, in der der Abgabenbescheid ergangen wäre, wenn die Abgabenbehörde das Vorliegen der Voraussetzungen für die Durchführung einer Veranlagung bejaht hätte (VwGH 17.05.1989, 85/13/0176). Die Berufungsbehörde darf sich nicht darauf beschränken, den angefochtenen erstinstanzlichen Bescheid aufzuheben und das Finanzamt anzuweisen, einen so genannten "Nichtveranlagungsbescheid" zu erlassen. Die Berufungsbehörde hat diesen Bescheid allenfalls selbst zu erlassen (VwGH 23.10.1990, 89/14/0302 und 08.11.1989, 85/13/0190).

#### C.2.) Zum Nichtvorliegen einer Mitunternehmerschaft:

Gemäß § 23 Z 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften).

Als Mitunternehmerschaften kamen nach der im Berufszeitraum geltenden Rechtslage vor dem Unternehmensgesetzbuch neben der im Gesetz ausdrücklich erwähnten Offenen Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft unter anderem die offene Erwerbsgesellschaft (OEG), die Kommanditerwerbsgesellschaft (KEG) und die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die einen Gewerbebetrieb unterhält, in Betracht (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar<sup>11</sup>, § 23, Tz 226).

Gemeinschaftliche Einkünfte im Sinne des § 188 BAO liegen nach der ständigen Judikatur (vergleiche Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 4f zu § 188 und die dort angeführten Fundstellen) dann vor, wenn

eine zur Gemeinschaftlichkeit führende Verbundenheit bezüglich der Einkünfte besteht.

Geboten sei dabei allein ein gemeinschaftsrechtliches, gesellschaftsrechtliches oder selbst nur ein faktisches gemeinschaftliches Band in Bezug auf die originäre Erzielung der Einkünfte der Beteiligten. Eine solche Gemeinschaftlichkeit werde bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb vor allem dann angenommen, wenn die Gemeinschaft in einer Mitunternehmerschaft besteht (Ritz, aaO.).

Nach § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Eine Mitunternehmerschaft oder faktisches gemeinschaftliches Band im Sinne des Steuerrechts liegt jedoch mangels gemeinsamen Unternehmerrisikos oder gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung nicht vor. Dies vor allem auch deswegen, weil der Geschäftspartner ausgesagt hat, für seine Tätigkeit nur Spenden für seine Kirchengemeinschaft zu erhalten.

Auch aus dem Berufungsvorbringen geht hervor, dass der wirtschaftliche Vorteil auf Seiten des Heilers nicht im Vordergrund stand, im Gegenteil, das würde die energetischen Kräfte eines Heilers schmälern. Dies ist ein weiteres Indiz, dass seitens des ... kein gemeinsames Wirtschaften gewollt und gegeben war.

Auch aus dem Blickwinkel der von Judikatur entwickelten Grundsätze zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (vergleiche etwa VwGH 18.04.2007, 2004/13/0025) ergibt sich kein anderes Bild. In diesem Erkenntnis ist ausgeführt:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Bei einer an Sinn und Zweck orientierten Anwendung dieser Grundsätze auf die vorliegende Vertragsgestaltung kommt man zu dem Ergebnis, dass der Nachweis des Bestehens einer Gesellschaft nach bürgerlichen Recht nicht geglückt ist und das Vorliegen auch nur eines faktischen gemeinschaftlichen Bandes in Bezug auf die originäre Erzielung der Einkünfte aufgrund der geistig-ideologisch gefärbten Unterschiede im Zugang zur Heilmethode nicht gegeben ist. Herr B.B. nahm nur Spenden an, lehnte aber das gemeinsame Wirtschaften ab, weil es nach seinem geistigen Verständnis negativ auf seine energetische Arbeit auswirkte.

Es liegen daher aufgrund des Fehlens eines gemeinschaftlichen Bandes zur Erzielung von Einkünften aus der von den Bw ausgeübten Tätigkeit keine gemeinschaftlichen Einkünfte im Sinne des § 188 Abs. 1 lit. b BAO vor und hat daher eine solche einheitliche und gesonderte Feststellung, wie im Spruch dargestellt, zu unterbleiben.

Salzburg, am 10. August 2010