

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Martin Schober, gegen die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes Neunkirchen betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1994 vom 26. März 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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

### **Entscheidungsgründe**

Mit Berufungsentscheidung vom 18. November 2003, GZ. X, wurde vom Unabhängigen Finanzsenat folgender Sachverhalt festgestellt:

Die A GmbH wurde 1992 gegründet. Ihr Haupt- bzw in der Folge Alleingesellschafter A beteiligte sich mit Vertrag vom 10. März 1993 rückwirkend ab dem Geschäftsjahr 1992/93 als stiller Gesellschafter. Seit August 1999 ist A Geschäftsführer der A GmbH.

Für die Jahre 1993 bis 1999 wurden für die "A GmbH und Mitbesitzer" als atypische stille Gesellschaft (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Das Finanzamt erließ erklärungskgemäß - gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige - an die "A GmbH und Mitges." gerichtete Bescheide iSd § 188 BAO, mit welchen Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt wurden (für das Jahr 1994 mit Ausfertigungsdatum 4. September 1997).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung gelangte das Finanzamt zur Auffassung, die Einlage des stillen Gesellschafters stelle verdecktes Stammkapital dar, weshalb eine atypische stille Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) nicht anzuerkennen sei. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften iSd § 188 BAO habe daher zu unterbleiben.

Das Finanzamt erließ daraufhin für die Jahre 1993 bis 1999 "Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften" (Ausfertigungsdatum 26. März 2001), in denen es zum Ausdruck brachte, dass eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung nicht durchzuführen sei (negative Feststellungsbescheide iSd § 190 Abs. 1 BAO). Diese Bescheide sind, soweit sie die Jahre 1993 sowie 1995 bis 1999 betreffen, an die "A GmbH und Mitbesitzer" zu Händen des A gerichtet. Der Bescheid betreffend das Jahr 1994 ist an die A GmbH zu Händen des A (ihres Geschäftsführers) gerichtet.

Mit sieben Schriftsätzen vom 23. April 2001, je einen für die Jahre 1993 bis 1999, wurde gegen die Bescheide vom 26. März 2001 Berufung erhoben. Jeder Schriftsatz weist als Einschreiter jeweils die "A GmbH und Mitbesitzer", die A GmbH sowie A (alle vertreten durch Dr. B) auf. Begehrt wurde jeweils die Anerkennung der atypisch stillen Gesellschaft und Feststellung von Einkünften.

Hinsichtlich dieser Berufungen kam der Unabhängige Finanzsenat in der oa. Berufungsscheidung vom 18. November 2003 zu folgendem Ergebnis:

A) Die Berufung der A GmbH gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 1994 wurde abgewiesen.

B) Die Berufung des Dr. B und die Berufung des A gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 1994 wurden als unzulässig zurückgewiesen.

C) Die Berufungen des Dr. B, die Berufungen des A und die Berufungen der A GmbH gegen die Feststellungsbescheide 1993 und 1995 bis 1999 wurden als unzulässig zurückgewiesen.

Die oa. Berufungsentscheidung erging an A, an die A GmbH sowie an Dr. B (Es steht nicht in Streit, dass der Bescheid jeder dieser Personen wirksam zugestellt worden ist.)

In der Bescheidbegründung wird ua ausgeführt, die Einschreiterin "A GmbH und Mitbesitzer" sei kein parteifähiges Gebilde, weshalb deren Berufung Dr. B zuzurechnen sei.

Die vom Finanzamt an die "A GmbH und Mitbes." als Bescheidadressatin gerichteten Erledigungen vom 26. März 2001 seien nicht an ein parteifähiges Gebilde ergangen und deshalb nicht als Bescheide wirksam geworden, weshalb die dagegen eingebrachten Berufungen unzulässig seien. Lediglich der an die A GmbH (zu Händen des A) gerichtete Bescheid vom 26. März 2001 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für 1994 sei wirksam geworden, allerdings nur gegenüber der A GmbH, nicht gegenüber dem bloß als Zustellempfänger im formellen Sinn genannten A.

Hinsichtlich der Berufung der A GmbH gegen den Bescheid betreffend das Jahr 1994 gelangte der Unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass eine Mitunternehmerschaft nicht vorliege.

Die Behandlung der gegen die oa. Berufungsentscheidung erhobenen Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof lehnte dieser mit Beschluss Y, Z, ab. Unter einem trat er die Beschwerde gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab, der mit Erkenntnis C, D, über die Beschwerde entschied. Im Einzelnen führte der Verwaltungsgerichtshof aus (Erstbeschwerdeführer=A, Zweitbeschwerdeführer=A GmbH):

*"1. Soweit mit dem angefochtenen Bescheid die "Berufung gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 1994" abgewiesen worden ist, ist auszuführen:*

*Das Finanzamt hat zunächst mit vorläufigem Feststellungsbescheid nach § 188 BAO den beiden Beschwerdeführern gegenüber betriebliche Einkünfte festgestellt (Ausfertigungsdatum 4. September 1997). In der Folge ist das Finanzamt zur Auffassung gelangt, dass keine Mitunternehmerschaft vorliege. Es hat sodann die als "Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften" bezeichnete Erledigung erlassen, mit welcher es zum Ausdruck gebracht hat, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibe (negativer Feststellungsbescheid iSd § 190 Abs. 1 BAO). Dieser "negative Feststellungsbescheid" sollte gleichsam contrarius actus zur seinerzeitigen "positiven Gewinnfeststellung" sein, wurde aber nur an die Zweitbeschwerdeführerin gerichtet.*

*Auch die Feststellung, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften iSd § 188 BAO zu unterbleiben hat, ist ein Feststellungsbescheid iSd zitierten Be-*

stimmung. Dieser wirkt gemäß § 191 Abs 3 lit b BAO gegen alle, "denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen". Es trifft zwar zu, dass den Gesellschaftern (Mitgliedern) keine Einkünfte zufließen, wenn gemeinschaftlich erzielte Einkünfte nicht vorliegen; ob allerdings solche gemeinschaftlich erzielten Einkünfte gegeben sind oder nicht, wird mit dem Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO entschieden. Gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass Einkünfte erzielt worden sind, ist gemäß § 188 BAO im Feststellungsbescheid auch über die Verteilung der Einkünfte auf die Teilhaber abzusprechen. Das sind die in § 191 Abs. 1 BAO erwähnten und auch von § 191 Abs. 3 BAO gemeinten Gesellschafter (Mitglieder). Gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind, sind diejenigen Personen die Gesellschafter (Mitglieder) iSd § 191 Abs. 1 und 3 BAO, denen, falls das sich als Gesellschaft/Gemeinschaft gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären [...].

Die Wirkung von Bescheiden, mit denen Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt werden, kommt sohin auch negativen Feststellungsbescheiden zu. Dies entspricht auch dem Inhalt des durch die Novelle BGBl 1996/201 eingefügten letzten Satz des § 190 Abs. 1 BAO.

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 [...]. Auch negative Feststellungsbescheide müssen die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausgesprochen wird. Mangelt es dem Bescheid an dieser Einheitlichkeit, kommt ihm keine Bescheidqualität zu [...].

Die Abweisung der Berufung als unbegründet ist so zu werten, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem bekämpften Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte [...]. Auch im gegenständlichen Fall entspricht der normative Inhalt des angefochtenen Bescheides dem Inhalt der erstinstanzlichen Erledigung, unterscheidet sich allerdings dahingehend von dieser, dass er ua. an beide Beschwerdeführer gerichtet ist. Er ist in der Folge auch beiden Beschwerdeführern iSd § 97 BAO bekannt gegeben worden. Ein Mangel an der Einheitlichkeit des Abspruches gegenüber den sich als Mitunternehmer gerierenden Personen ist somit der angefochtenen Berufsentscheidung nicht vorzuwerfen, weshalb auch keine Zweifel an ihrer Bescheidqualität bestehen.

Die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes vom 26. März 2001 war unwirksam, weil sie nicht an alle Beteiligte (beide Beschwerdeführer) ergangen ist (wodurch auch nicht der Rechtszustand eintreten kann, dass dem Erstbeschwerdeführer gegenüber der Feststellungsbescheid vom 4. September 1997 und der Zweitbeschwerdeführerin gegenüber der negative Feststellungsbescheid wirksam wären). Entschidet jedoch die Abgabenbehörde zweiter Instanz über eine bei ihr anhängige Berufung in der Sache, obwohl die bekämpfte Erledigung keine Wirksamkeit erlangt hat, handelt sie außerhalb ihrer Zuständigkeit [...]. Die Unzuständigkeit der belangten Behörde war vom Verwaltungsgerichtshof von Amts wegen wahrzunehmen [...].

2. Im Übrigen sind mit dem angefochtenen Bescheid Berufungen mit der Begründung zurückgewiesen worden, dass die vom Finanzamt als Bescheid intendierten Erledigungen (betreffend die Jahre 1993 sowie 1995 bis 1999) keine Bescheide darstellen und deshalb nicht mit Berufung bekämpft werden können. Im Rahmen der geltend gemachten Beschwerdepunkte sind die Beschwerdeführer durch diese Zurückweisungen nicht in subjektiven Rechten verletzt worden. Die Zurückweisungsbescheide sprechen nicht über Einkommensteuer ab und stellen auch keine negativen Feststellungsbe-

*scheide iSd § 190 Abs. 1 iVm § 188 BAO dar. Dass Berufungen ua. auch als von Dr. B eingebracht gewertet und die solcherart als von ihm erhoben angesehenen Berufungen zurückgewiesen worden sind, vermag auf die Rechtsposition der Beschwerdeführer keine Auswirkungen zu zeitigen.*

*Abschließend ist auf Folgendes zu verweisen: Im gegenständlichen Fall ist in der Zurückweisung eine Feststellung der Unwirksamkeit der erstinstanzlichen Erledigungen betreffend die Jahre 1993 und 1995 bis 1999 zu erblicken [...]. Dass vor diesem Hintergrund das Finanzamt die aufgrund der Erledigungen vom 26. März 2001 gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommen- bzw Körperschaftsteuerbescheide (betreffend die Beschwerdeführer) aufgehoben hat, zeigt die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift auf und ist auch aus den Verwaltungsakten nachvollziehbar.*

*3. Der angefochtene Bescheid war somit - soweit er die Abweisung der Berufung betrifft - gemäß § 42 Abs. 2 Z 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen."*

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

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO, BGBl. Nr. 194/1961, hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

§ 63 Abs. 1 VwGG, BGBl. Nr. 10/1985 idF BGBl. Nr. 470/1995, normiert, dass, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde gemäß Art. 131 B-VG stattgegeben hat, die Verwaltungsbehörden verpflichtet sind, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Wie sich aus der oa. Wiedergabe des Bezug habenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes ergibt (va. Punkt 1. der Begründung des Erkenntnisses), hat der Unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung vom 18. November 2003, GZ. X, die "Berufung gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 1994" der A GmbH abgewiesen, *obwohl sie nach der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes zurückzuweisen gewesen wäre* (die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes vom 26. März 2001 war unwirksam gewesen, weil sie nicht an alle Beteiligten (beide Beschwerdeführer) ergangen war; der Unabhängige Finanzsenat hatte somit über eine bei ihm anhängige Berufung in der Sache entschieden, obwohl die bekämpfte Erledigung keine Wirksamkeit erlangt hatte).

Da die beim Verwaltungsgerichtshof belangte Behörde (hier: der Unabhängige Finanzsenat) gemäß § 63 Abs. 1 VwGG (siehe oben) verpflichtet ist, den der Rechtsanschauung des Ver-

waltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand unverzüglich herzustellen, war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 11. Mai 2006