



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/2375-W/02

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufungen der I.GmbH & Stille, W., vertreten durch X.GmbH, des W.A., der Mag.A, des W.B., der Mag.B, des Mag.C, des H.B., des Mag.D, des J.B., des Mag.E, des Mag.F, der M.B., des Mag.G, der M.D., des Dipl.Ing.H, des Dr.A, des D.B, des Ing.C, des T.C., des W.C., des Dr.C, des Ing.W, des Dr.F, des Mag.H, des T.F., des E.F., der Dr.J, des E.K., des Mag.J, des E.J., des Dr.K, des Dkfm.K, des R.G., des Dr.L, des Dr.M, des P.G., des Dr.N, des Mag.M, des Ing.K, des Dr.O, des Dipl.Ing.J, der G.H., des Mag.R, des Ing.A, der I-GmbH, des F.J., der Dr.P, des Dr.Q, des Dr.R, des R.K., des Ing.R, des Dipl.Ing.K, des H.K., des Dr.S, des Dr.T, des Dr.U, des Dr.V, des J.K., der Dr.W, des Dr.X, des Dipl.Ing.A, des Mag.O, des Dkfm.L, des Dipl.Ing.L, des Dr.Y, des G.L., des Dr.Z, des F.M., der U.M., des W.M., des H.M., des W.N., des Dipl.Ing.N, des Ing.E, der E.N., des S.P., des Dr.AB, des Dr.AC, des Ing.P, der Mag.S, des T.P., des J.P., des Ing.B, des H.P., des Dipl.Ing.R, des O.P., des W.P., des Dr.AD, des J.R., der Dr.AE, der Dr.AF, des Dr.AG, des Dr.AH, des Dr.AI, des M.S., des Ing.F, des Dr.AK, des Ing.J, des R.S., des E.S., des S.M., des Dipl.Ing.S., des Ing.T, der Mag.Y, des Dr.AL, des Dr.AM, des Ing.Z, des Mag.Z, der T-GmbH, des Dr.AO, des Mag.AB, des Mag.AC, des Dr.AP, des Dr.AQ, des Mag.AD, des Mag.AE, und des Dipl.Ing.Y, gegen die Erledigung des Finanzamtes XYZ betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 nach der am 23. November 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung beschlossen:

Die Berufungen werden als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit im Jahr 1999 abgeschlossenen Verträgen wurde zwischen der I.GmbH und der T.GmbH die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vereinbart, wobei die T.GmbH als Treuhänderin für 114 „Beteiligte“ (Zeichner der Beteiligungserklärungen) sowie auf eigene Rechnung tätig ist.

Mit Datum vom 6.3.2001 erließ das Finanzamt folgende Erledigung:

„I.GmbH & Stille
zH Y.GmbH
A-Straße 2/1/38
nnnn Wien

BESCHEID **gilt als Mitteilung für den jeweiligen Beteiligten**

Gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 BAO i.V.m. § 188 BAO wird festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1999 zu unterbleiben hat.

Begründung:

Das Wesen einer stillen Beteiligung liegt in der Einlage in das Vermögen des Unternehmens und somit im Erwerb einer internen Beteiligung am kaufmännischen Unternehmen. Bei Bedarf weiterer Finanzmittel ist der stille Gesellschafter über schriftliche Aufforderung (der GmbH) zur Leistung einer weiteren Einlage bis höchstens zum zweifachen Betrag seiner atypischen stillen Beteiligung verpflichtet. Für den Nachschuss gelten dieselben Bestimmungen wie für die ursprünglich geleistete stille Gesellschaftereinlage; eine Zahlung der darauf entfallenden Abschichtung kann jedoch von der GmbH hinausgeschoben werden, falls die Tilgung aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft nur durch Aufnahme von Fremdmittel möglich wäre. Diese Nachschusspflicht ist jedoch in den Verträgen ausdrücklich ausgeschlossen. Wie aus den Verträgen über die Errichtung der atypischen Gesellschaft weiters ersichtlich ist und sich aus der Abgabenerklärung ergibt, wird den Beteiligten eine Verlustzuweisung in Höhe von 180% der Einlage in Aussicht gestellt. Allein diese vorgenannten Fakten, lassen den Schluss zu, dass die Beteiligung am Unternehmen keine solche, mit allen damit verbundenen Chancen und Risken darstellt, sondern nur in Lukrierung entsprechender Verlustzuweisung abgeschlossen wurde.

Außerdem stellen solche Arten der Finanzierungsformen keine ernst gemeinten Beteiligungen am Unternehmen dar, sondern haben diese den Charakter eines Darlehens.

Eine Betätigung ist nur dann als Einkunftsquelle anzusehen, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung eine objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, d.h. wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist (VwGH 93/13/0171 v. 3.7.1996). Da zum Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligung die Möglichkeit des Einnahmenüberschusses durch die Einschränkung der Nachschusspflicht sowie der Tatsache, dass der überwiegende Zweck der Beteiligung in der Anhäufung entsprechend hoher Verlustzuweisungen, zwecks Einkommensteuerminderung bestand, ist im gegenständlichen Fall von Beteiligungsliebhaberei gem. § 1 Abs. 2 LVO auszugehen. Daraus ergibt sich auch, dass im gegenständlichen Fall ein dreijähriger Anlaufzeitraum nicht zugute kommen kann.

Es war daher die stille Gesellschaft mit ihren Verlusten steuerlich nicht anzuerkennen.

Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem vorbezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung schriftlich oder telegraphisch eingebracht werden. Die Berufung ist zu begründen. Durch die Einbringung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gem. § 254 BAO nicht gehemmt.“

Diese Erledigung wurde nach der Aktenlage als Kopie an sämtliche Beteiligte versandt.

Gegen diese Erledigung er hob die „I.GmbH & Stille“ Berufung, wobei sie im wesentlichen zusammengefasst vorbrachte, es liege sowohl Unternehmerrisiko als auch Unternehmerinitiative vor. Für den Fall des freiwilligen Ausscheidens sei eine Beteiligung am good will ausdrücklich vereinbart. Es liege daher kein Darlehen, sondern eine steuerliche Mitunternehmerschaft vor, deren Feststellung der Einkünfte gesondert und einheitlich gemäß § 188 BAO zu erfolgen habe. Darüber hinaus er gebe sich aus der vollkaufmännisch tatsächlich ausgeübten Tätigkeit des Geschäftsgegenstandes, dass die „I.GmbH & Stille“ nicht einmal annähernd jene Kriterien erfülle, die die Vermutung einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs 2 LVO rechtfertigen würde. Es lägen bestenfalls die Kriterien für eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 LVO vor. Es wäre daher die Versagung der Verlustabzugsfähigkeit nur möglich, wenn eine Einstellung der Geschäftstätigkeit bereits erfolgt bzw. absehbar wäre. Dies treffe jedoch nicht zu. Der vertragsgegenständliche Betrieb habe bereits in den Vorjahren teilweise beträchtliche Gewinne erwirtschaftet und vor allem bereits in dem darauf folgenden Wirtschaftsjahr 2000 wieder einen Gewinn erwirtschaftet. Dessen Ertragskraft sei daher nicht in Frage zu stellen. Eine zeitliche Begrenzung sei nicht anzunehmen. Das Beteiligungsverhältnis sei unbefristet eingegangen worden.

Darüber hinaus erhoben zahlreiche der Beteiligten Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bescheidadressat:

Die angefochtene Erledigung richtet sich an die:

I.GmbH & Stille

z.H. Y.GmbH .

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 „& Stille“ 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 „I.GmbH & Stille“ gibt es nämlich nicht. Da die stille Gesellschaft wesensmäßig durch ihre Zweigliedrigkeit gekennzeichnet ist, gibt es handelsrechtlich im vorliegenden Fall nur 114 gesonderte und

voneinander unabhängige stille Gesellschaften zur Geschäftsherrin, 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 kein wirksam ergangener erstinstanzlicher Bescheid vorliegt, erweist sich die gegen die angefochtene Erledigung erhobene Berufung mangels Anfechtungsgegenstand als unzulässig.

Zustellung:

Gemäß § 190 Abs 1 BAO sind die für Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO geltenden Vorschriften sinngemäß für 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 Abs 1 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.).

Damit ein Feststellungsbescheid den 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 in Berufung gezogene Erledigung enthält zwar keinen Hinweis gemäß § 101 Abs 3 BAO, jedoch ist nach der Aktenlage eine Zustellung an sämtliche „Beteiligten“ erfolgt.

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, 99/13/0014).

Der ersten dieser genannten Voraussetzungen wird die angefochtene Erledigung nicht gerecht, der Adressat ist nicht gesetzmäßig bezeichnet.

Wird die erstinstanzliche Erledigung aus einem der oben genannten Gründe 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 I.GmbH & Stille kein Steuerrechtssubjekt ist, war deren Berufung den Beteiligten zuzurechnen, soweit diese nicht ohnehin Berufung erhoben hatten.

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

Wien, am 24. November 2004