



GZ. RV/0205-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Hans Winter, gegen die nach § 293b BAO berichtigten Bescheide des Finanzamtes Voitsberg, vertreten durch Ewald Zwanzger, vom 27. März 2003 betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1999 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung am 30. Juni 2004 entschieden:

Dem Berufsbegehren wird keine Folge gegeben.

Die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1999 unterbleibt.

Hinweis

Diese Berufsbeurteilung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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 Eingabe vom 29. Dezember 1995 an das Finanzamt Voitsberg wurde um Vergabe einer Steuernummer für die "H. W. GmbH & atypisch stille Gesellschaft " angesucht.

Dieser Eingabe wurden beigelegt:

- 1 Fragebogen anlässlich der Unternehmensgründung (ausgefüllt)
- 1 ein Gesellschaftsvertrag und
- 1 Vertretungsvollmacht

Im Fragebogen wurde die Rechtsform des Unternehmens als GmbH & atypisch stille Gesellschaft angegeben.

Der beigelegte Gesellschaftsvertrag vom 18. August 1995 wurde als "Vertrag über eine atypisch stille Gesellschaft" bezeichnet.

Danach wurde mit der in Gründung befindlichen H. W. GmbH als Geschäftsherrin und den beiden natürlichen Personen C. I. und H. W. als stillen Gesellschaftern ein Gesellschaftsverhältnis über die Errichtung einer stillen Gesellschaft abgeschlossen. Gegenstand der Beteiligung war ein von der H. W. GmbH betriebenes Unternehmen.

Die stillen Gesellschafter waren mit ihrer Einlage am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt.

Die stille Geschäftseinlage der C. I. betrug 6.000.000,00 S, die des H. W. 60.000,00 S.

Die stillen Gesellschafter waren am Gewinn und Verlust wie folgt beteiligt:

- a) C. I. mit 91%
- b) H. W. mit 1% und
- c) die H. W. GmbH mit 8%.

Die Nominaleinlagen der Gesellschafter wurden auf einem fixen Kapitalkonto ausgewiesen. Die Gewinn- und Verlustanteile sowie die Ausschüttungen wurden über variable Verrechnungskonten abgerechnet.

Die stille Gesellschaft wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Die stillen Gesellschafter und auch die H. W. GmbH waren jedoch berechtigt, dieses Gesellschaftsverhältnis mit

einjähriger Kündigungsfrist jeweils zum Monatsende, frühestens aber nach Ablauf von fünf Jahren ab Vertragsabschluss aufzukündigen, wobei den stillen Gesellschaftern ein Abschichtungsguthaben zustand. Die ausscheidenden stillen Gesellschafter sollten den **Buchwert** ihrer Beteiligung, welcher aus dem Saldo des fixen und des variablen Kapitalkontos zu ermitteln war, erhalten. Das Abschichtungsguthaben war in fünf gleichen Jahresraten an den ausscheidenden stillen Gesellschafter zu zahlen.

Ein allfälliger Firmenwert hatte außer Ansatz zu bleiben.

Auf Grund der eingereichten Unterlagen wurde in der Folge für die Bw. unter der Bezeichnung "H. W. GmbH und Still" eine Steuernummer vergeben.

Die Bw. reichten schließlich jeweils für die Jahre 1995 bis 1999 Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften, Formular E6) und Beilagen zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften, Formular E 106) beim Finanzamt ein.

Den Erklärungen folgend stellte das Finanzamt bescheidmässig einheitliche und gesonderte Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die "H. W. GmbH und Still" in nachstehender Höhe in Schilling fest:

1995	-1,411.162,00
1996	-336.280,00
1997	+4.992,00
1998	-77.877,00
1999	-226.250,00

Die jeweiligen Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der W. GmbH würdigte der Prüfer die gegenständliche "atypisch stille Beteiligung" als "echte stille Beteiligung", da die Gesellschafter laut Gesellschaftsvertrag an den stillen Reserven und am Firmenwert nicht beteiligt waren. Die Gewinn/Verlustanteile der Gesellschafter stellten somit Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dar, was zur Folge habe, dass Verluste nur mit künftigen Gewinnen ausgleichsfähig seien.

Die in den Jahren 1995 bis 1999 ergangenen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung seien somit zu korrigieren.

Das Finanzamt änderte in der Folge die Feststellungsbescheide im wiederaufgenommenen Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO mit den Bescheiden vom 15. November 2002 dahingehend, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 1995 bis 1999 mit jeweils null Schilling festgestellt wurden.

Die Wiederaufnahme der Verfahren wurde mit der Begründung bekämpft, dass dem Finanzamt der Sachverhalt bekannt gewesen sei, weshalb keine die Wiederaufnahme rechtfertigenden Tatsachen neu hervorgekommen seien.

Das Finanzamt folgte dem Berufungsbegehren und wurden mit stattgebenden Berufungsvorentscheidungen vom 26. März 2003 die die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide aufgehoben.

Allerdings berichtigte das Finanzamt daran anschließend mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 27. März 2003 gemäß § 293b BAO die Feststellungsbescheide der Jahre 1995 bis 1999 dergestalt, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und folglich auch die Anteile der Gesellschafter neuerlich mit Null festgesetzt wurden.

Die Rechtsvorgängerin des nunmehrigen Bw. bekämpfte die Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO und brachte in der Berufung vor, dass das Finanzamt durch die Vergabe der Steuernummer für die "H. W. GmbH und Still" in rechtlicher Würdigung vom Vorliegen einer Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft ausgegangen sei.

Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge einer Willensbildung (also eines Denkprozesses) unterlaufen, könnten aber keine offensichtlichen Unrichtigkeiten im Sinne des § 293b BAO sein.

Der Behörde bei der Willensbildung unterlaufene Fehler und Irrtümer seien aber nicht berichtigungsfähig und zwar auch dann nicht, wenn der Fehler in der Willensbildung klar zu Tage trete.

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liege nicht vor, wenn die Abgabenbehörde erst im Zuge eines über die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahrens die Unrichtigkeiten in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht erkennen könne.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 20. Juni 2003 wurde die Berufung abgewiesen.

In der Folge wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung begehrt.

Begründend wurde ausgeführt, dass keine Gesetzesstelle definiere, wann ein stiller Gesellschafter Einkünfte aus Kapitalvermögen oder solche aus Gewerbebetrieb beziehe.

Nach der Judikatur des Bundesfinanzhofes und des Verwaltungsgerichtshofes gebe es zu dieser Frage keine eindeutige Definition.

Deshalb könne die Abgabenbehörde in dieser Frage, die bereits mehrmals Gegenstand eines höchstgerichtlichen Verfahrens war, nicht eine offensichtlich unrichtige rechtliche Beurteilung behaupten, da sie bereits eine andere Beurteilung eines in allen Punkten bekannten Sachverhaltes vorgenommen habe.

Erst auf Grund einer Betriebsprüfung habe die Behörde einen schon seit der Gründung der Gesellschaft in allen Einzelheiten bekannten Sachverhalt einer anderen rechtlichen Beurteilung zugeführt.

Dies ergebe sich auch aus dem Umstand, dass der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren vollinhaltlich stattgegeben wurde.

Die Gesellschafter hätten ihr gesamtes Handeln und ihre Entscheidungen auf die steuerliche Beurteilung durch die Abgabenbehörde seit dem Jahr 1995 aufgebaut, weshalb die nunmehrige Vorgangsweise der Behörde eindeutig gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoße.

Unrichtigkeiten, die erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar seien, seien einer Berichtigung nach § 293 BAO nicht zugänglich.

Der Vertrag über die Errichtung einer atypischen Gesellschaft sei bei der Vergabe der Steuernummer vorgelegen und der Abgabenbehörde daher dessen Inhalt bekannt gewesen.

Bei den bisherigen Veranlagungen habe die Behörde das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb akzeptiert, obwohl sicherlich ein Überprüfungsfall vorgelegen sei.

Es handle sich bei der nunmehrigen Berichtigung keinesfalls um eine vom Gesetzgeber intendierte Berichtigungsmöglichkeit für Fehler, die auf Grund der angespannten Personalsituation im Massenverfahren unterlaufen können.

Fehler in der Willensbildung seien nicht berichtigungsfähig, selbst wenn der Fehler in der Willensbildung klar zu Tage trete.

Im Übrigen wendet die Bw. Verjährung der Bescheide über die Feststellung von Einkünften ein, ohne diesen Einwand weiter zu begründen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 30. Juni 2004 brachte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter wiederholend vor, dass bereits beim Ansuchen um Vergabe einer

Steuernummer der Sachverhalt einschließlich Gesellschaftsvertrag zur Gänze offen gelegt worden sei und die Steuernummer für eine GmbH und Stille Mitunternehmerschaft vergeben worden sei. Des Weiteren seien die eingereichten Steuererklärungen in einigen Jahren sogenannte "Überprüfungsfälle" gewesen und hätte das Finanzamt bereits zu diesem Zeitpunkt eine entsprechende rechtliche Würdigung herbeiführen müssen.

In diesem Zusammenhang wurde auf Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Seite 2834 verwiesen.

Der steuerliche Vertreter brachte weiters vor, dass auf Grund der vollständigen Offenlegung des Sachverhaltes eine rechtliche Beurteilung durch das Finanzamt vorgenommen worden sei und es sich keineswegs um eine offensichtliche Unrichtigkeit gehandelt habe, die mittels Bescheid nach § 293b BAO berichtigungsfähig sei.

Weiters verwies er darauf, dass für die Frage des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft auch unter Miteinbeziehung der von der Deutschen Judikatur und Literatur entwickelten Grundsätze eine Vielzahl von Kriterien zu berücksichtigen seien, wie etwa der Einfluss des Stillen Gesellschafters auf die Geschäftsführung, dessen Unternehmerrisiko, Machtstellung und Ähnliches.

Demnach sei Frage des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft dem Grunde nach eine rechtliche, einem Denkprozess unterliegende Beurteilung und könne nicht als offensichtliche Unrichtigkeit nach § 293b BAO gesehen werden.

Von Seiten des Finanzamtes wurde vorgebracht, dass an der bisherigen rechtlichen Beurteilung festgehalten werde und diesbezüglich auf die Berufungsentscheidung vom 13. Juni 2003 verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 293 b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt, ist anhand des Gesetzes und *vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen.*

Der in der Berufung vertretenen Meinung, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer steuerlich anzuerkennenden Mitunternehmerschaft nirgendwo gesetzlich geregelt, sondern durch die Rechtsprechung und Literatur definiert seien, weshalb die Beurteilung dieser Frage nicht so klar und eindeutig sei, dass eine berichtigungsfähige offenkundige Unrichtigkeit

angenommen werden könne, ist daher nicht zu folgen (vgl. in diesem Zusammenhang auch die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.12.2001, 99/13/0035, und vom 27.3.2002, 99/13/0027).

Wenn behördlicherseits bei *entsprechender Prüfung* von vornherein die Gewissheit besteht, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor.

Im Berufungsfall hätte die Abgabenbehörde bei Prüfung des Gesellschaftsvertrages zum Schluss gelangen müssen, dass eine Mitunternehmerschaft nicht vorliegt, weshalb die eingereichten Erklärungen über die gemeinschaftliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die darauf basierende steuerliche Veranlagung offensichtlich unrichtig waren.

In dem dem Erkenntnis des VwGH vom 16.5.2002, 98/13/0180 zu Grunde liegenden Sachverhalt, war beispielsweise die Frage strittig, ob ein zu Unrecht gewährter Investitionsfreibetrag bei einem Wirtschaftstreuhänder für den Erwerb des Klientenstockes -welcher Umstand in der Beilage zur Steuererklärung offen dargelegt worden war-, einer Berichtigung nach § 293b BAO zugänglich sei. Da nach der **ständigen Judikatur** für den Erwerb eines Klientenstockes als wesentliche Geschäftsgrundlage durch einen Wirtschaftstreuhänder ein Investitionsfreibetrag nicht gebildet werden dürfe, liege nach den Ausführungen des Gerichtshofes in der Nichtbeachtung dieser Umstände durch das Finanzamt eine offensichtliche Unrichtigkeit, die mit dem Instrument der Bescheidberichtigung nach § 293b BAO beseitigt werden könne, vor.

Demnach hat der VwGH in einem vergleichbaren Fall bestätigt, dass auch ein Bescheid, der gegen die *von der Judikatur* entwickelten Rechtsgrundsätze bzw. Rechtsansichten verstößt, nach der Bestimmung des § 293b BAO berichtigt werden könne.

Das Vorbringen des Bw., dass für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft eine Reihe von Beurteilungsmerkmalen zu würdigen seien und einem denk- und willensbildenden Prozess unterlägen, ist kein Hindernis für die Anwendbarkeit des § 293b BAO.

Maßgeblich ist die Offenkundigkeit einer Unrichtigkeit auf Grund der vorgelegten Unterlagen.

Die Unrichtigkeit muss sich aus der Aktenlage und den vorgelegten Erklärungen ergeben.

Wie unten noch näher erläutert wird, ist aus dem vorliegenden Gesellschaftsvertrag als Dauerbeleg in Verbindung mit den abgegebenen Feststellungserklärungen und deren Veranlagung die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten evident.

Wenn der Bw. diesbezüglich auf Stoll, BAO Kommentar, S 2834 verweist, wonach Berichtigungsgrund, die aus den Abgabenerklärungen übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten und nicht aber die Nachlässigkeit, die Sorglosigkeit oder das Fehlverhalten des Behördenorgans seien, so ist dem entgegenzuhalten, dass es nicht entscheidend ist, ob

die Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit auf ein Verschulden oder mangelnde Sorgfalt der Behörde zurückzuführen ist (siehe diesbezüglich unten).

In dem Erkenntnis vom 16.12. 2003, 2003/150110 hob der VwGH auf Grund einer *Beschwerde der Amtspartei* eine Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf. Die belangte Behörde hat darin die Auffassung vertreten, ein Einkommensteuerbescheid, der auf einer im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung *vertretbaren* Rechtsauffassung beruhe, über die zwar in der Folge höchstgerichtlich anders entschieden wurde, könne mangels Tatbestandsvoraussetzung nicht nach § 293b BAO berichtigt werden.

Der Gerichtshof hat diese zu Gunsten des Bf. ergangene Entscheidung aufgehoben und in diesem Erkenntnis *wörtlich* ausgeführt:

"§ 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann *sowohl* in einer *unzutreffenden Rechtsauffassung* als auch in einer *in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung* zum Ausdruck kommen (siehe VwGH 1.7.2003, 97/13/0230). Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu *entwickelten Rechtsprechung* zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (siehe VwGH 16.5.2002, 98/13/0180). Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (Stoll, BAO-Kommentar, 2831)".

Damit geht die Argumentation des Bw. ins Leere, dass die strittigen Bescheide nicht berichtigungsfähig seien, weil für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft eine rechtliche Würdigung unter Miteinbeziehung einer Reihe von Merkmalen zu erfolgen habe.

Die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes bedarf nämlich immer eines analytischen Denkprozesses und einer anschließenden willentlich gesteuerten Entscheidungsfindung. Würde man dem Berufungsvorbringen folgen, dürften Unrichtigkeiten im Rechtsbereich aber nie einer Berichtigung zugeführt werden.

Dass die gesetzliche Regelung des § 293b BAO aber sowohl auf Unrichtigkeiten im Rechts- als auch Tatsachenbereich anwendbar ist, wurde bereits hinreichend dargestellt und steht

außer Zweifel.

Wenn nun das Finanzamt für ein bestehendes Rechtssubjekt erklärungsgemäß Feststellungsbescheide erlässt, ohne eine Mitberücksichtigung des im Akt befindlichen Gesellschaftsvertrages vorzunehmen und damit ungeprüft einer rechtswidrigen vom Abgabepflichtigen vertretenen Rechtsansicht folgt, liegt dieser Sachverhalt eindeutig –wie aus den bisherigen Darstellungen hervorgeht- im Anwendungsbereich des § 293b BAO.

§ 293b BAO lässt, wie sich aus der Verwendung des Wortes "insoweit" ergibt, eine Berichtigung lediglich hinsichtlich der übernommenen "offensichtlichen Unrichtigkeiten" zu, erlaubt also keine darüber hinausgehenden Bescheidänderungen. Mit der Bescheidberichtigung kann damit *jener Bescheidspruch hergestellt werden*, wie er bei *ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung* von vornherein gefasst worden wäre (VwGH 26.3.2003, 2002/13/0152).

Es ist dabei *nicht entscheidend*, ob die Übernahme der Unrichtigkeit auf ein Verschulden der Behörde zurückzuführen ist. Nach ständiger Rechtsprechung kommt es nämlich auf das *Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde nicht an* (30.10.2001, 98/14/0085 mit Hinweis auf 25.10.1995, 95/15/0008; 9.7.1997, 95/13/0124 [wie bereits oben dargestellt]).

Der Bw. führt weiters aus, dass die Berichtigungsmöglichkeit nach § 293b BAO wegen des im Abgabewesen vorherrschenden Massenverfahrens und der bestehenden Personalknappheit primär für sogenannte Soforteingabefälle eingeführt worden sei, seine Abgabenangelegenheit aber im Laufe der Jahre sicherlich als sogenannter Überprüfungsfall Gegenstand einer genaueren Überprüfung gewesen sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Beseitigung typischerweise bei so genannten Soforteingabefällen unterlaufener Unrichtigkeiten allenfalls eines der Motive für die Einführung des § 293b BAO gewesen sein mag, diese gesetzliche Bestimmung enthält aber keine entsprechende Beschränkung (siehe VwGH 31.1.2001, 95/13/0065).

Denn aus den Gesetzesmaterialien (1162 BlgNR 17. GP, 15) lässt sich der Grundsatz ableiten, dass Berichtigungen gemäß § 293b BAO im Allgemeinen nur vorzunehmen sind, wenn keine andere verfahrensrechtliche Handhabe zur Herbeiführung des richtigen Besteuerungsergebnisses besteht. Dies ergibt sich aus folgenden Sätzen: "Selbst wenn später diese Unrichtigkeiten erkannt werden, besteht nicht immer eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses, zB wenn ein Wiederaufnahmsgrund fehlt oder wenn die Jahresfrist des § 302 BAO für eine auf § 299 BAO gestützte Bescheidaufhebung durch die Oberbehörde

bereits verstrichen ist. Durch den neuzuschaffenden § 293b BAO soll nun die Möglichkeit geschaffen werden, solche offensichtlichen Unrichtigkeiten zu beseitigen" (vgl. Ritz, Berichtigungen gemäß § 293b BAO in ÖStZ 1990, 187).

Es ist daher unerheblich, dass der Berichtigungszeitraum nicht nur "Soforteingabejahre" umfasst.

Auch das Argument, gegen das Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit spreche der Umstand, dass die Behörde den Fehler wiederholt begangen habe, ist nicht überzeugend. Das weitgehende ungeprüfte Übernehmen des Inhaltes von Abgabenerklärungen in Abgabenbescheide ist nämlich durchaus nichts Unübliches und kann daher auch wiederholt erfolgen. Inwieweit die Behörde dabei gegen Verfahrensvorschriften verstößt (siehe VwGH 17.9.1997, 93/13/0059, 22.4.1998, 93/13/0277), ist für die Berichtigungsmöglichkeit unerheblich.

Auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde - so hat das Finanzamt über mehrere Jahre hinweg das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft nicht hinterfragt - kommt es nicht entscheidend an (siehe VwGH 25.10.1995, 95/15/0008; 9.7.1997, 95/13/0124).

Im Berufungsfall war daher die Berichtigung unabhängig von der so genannten Fallkategorisierung (Soforteingabe oder Überprüfungsfall) und der über mehrere Jahre hinweg erfolgten erklärungsgemäßen Veranlagung zulässig.

Der damit im Zusammenhang vorgebrachte Vorwurf der Verletzung von "*Treu und Glauben*" und die Behauptung, dass die Gesellschafter im Vertrauen auf die jahrelange falsche behördliche Beurteilung zu einem bestimmten Handeln angeregt worden seien (welches Handeln dies gewesen sein soll, wird im Übrigen nicht ausgeführt), ist vollkommen unverständlich. Der Vertrag über die Gründung der Stillen Gesellschaft war nämlich unabhängig von der Würdigung durch das Finanzamt bereits vor dem Antrag auf Vergabe einer Steuernummer abgeschlossen worden.

Die richtige Würdigung des Sachverhaltes durch die Behörde hätte am Abschluss des Gesellschaftsvertrages und dessen steuerlichen Konsequenzen daher auch nichts mehr bewirken können.

Wesentlich ist aber, dass nach dem Grundsatz von "*Treu und Glauben*" ein Vertrauen auf eine rechtsunrichtige Beurteilung im allgemeinen nicht geschützt ist (VwGH 9.7.1997, 95/13/0124 mit Hinweisen auf die Vorjudikatur).

Auch wenn im Berufungsfall aus den Abgabenerklärungen der einzelnen Jahre für sich eine offensichtliche Unrichtigkeit nicht erkennbar war, so ist diese Unrichtigkeit der Erlassung von

Feststellungsbescheiden *im Kontext* mit dem eindeutig eine Mitunternehmerschaft ausschließenden, als Dauerbeleg im Akt befindlichen *Gesellschaftsvertrag*, offenkundig.

Die Rechtsunrichtigkeit der Annahme einer Mitunternehmerschaft war auf Grund aktenkundiger Umstände eindeutig ersichtlich.

Eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO kann auch dann vorliegen, wenn Mitteilungen und Darlegungen des Abgabepflichtigen in seinen Erklärungen und den dazu vorgelegten Beilagen (wie etwa die Geltendmachung der Investitionsfreibeträge in den Gewinnrechnungen und Verlustrechnungen) mit *früheren aktenkundigen Umständen* (Stoll, BAO-Kommentar, S 2833) unvereinbar sind. Nur Unrichtigkeiten, die erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, wären einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich (Ritz, BAO-Kommentar, Tz 6 zu § 293b BAO; siehe VwGH 25.10.1995, 95/15/0008).

Der Einwand des Bw., die Vergabe einer Steuernummer impliziere bereits eine einem Denkprozess unterliegende Willensbildung und die bewusste Würdigung der Behörde im Tatsachen- und Rechtsbereich, die einer Berichtigung nach § 293b BAO nicht zugänglich sei, ist entgegenzuhalten, dass die Vergabe einer Steuernummer lediglich eine interne *ordnungspolitische Maßnahme* ist, der keine wie immer geartete normative Wirkung zukommt. Darüberhinaus darf nicht übersehen werden, dass auch der vorgelegte Gesellschaftsvertrag als *"Vertrag über eine atypische stille Gesellschaft"* übertitelt war.

Offensichtlich hat der die Steuernummer vergebende Organwalter in der Folge diesen Vertrag nicht näher überprüft und ist gerade für derartige Lässlichkeiten das Instrument des § 293b BAO geschaffen worden.

Eine Berichtigung nach § 293b BAO ist eine Ermessensentscheidung.

Eine Ermessensüberschreitung bzw. unrichtige Ermessensübung des Finanzamtes im Zuge der Bescheidberichtigung ist ebenfalls nicht erkennbar.

Die Zweckmäßigkeit der gegenständlichen Berichtigung ergibt sich aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei im Hinblick auf die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zu § 299 und § 303 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist. Schon *angesichts der Höhe der in den Streitjahren festgestellten Verluste* war nach dem Gebot der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen im Sinne des § 114 BAO eine Bescheidberichtigung vorzunehmen.

Die Möglichkeit zur Bescheidberichtigung nach § 293b (auf Antrag der Partei oder von Amts wegen) wurde durch das Abgabenänderungsgesetz 1989, BGBl. Nr.: 660/1989, - unter Bedachtnahme auf die Besonderheiten der EDV-unterstützten (Sofort)Veranlagungstätigkeit - geschaffen, um dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch dann zum Durchbruch zu verhelfen, wenn für den Einsatz anderer - bisher vorhandener - verfahrensrechtlicher Instrumente (so einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO oder einer Bescheidbehebung nach § 299 BAO) die Voraussetzungen fehlen. Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergibt sich damit bereits aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (siehe beispielsweise VwGH 7.8.1992, 91/14/0150, 9.7.1997, 95/13/0124;).

Zur Frage der Mitunternehmerschaft wird ausgeführt:

Die Bw. hat keinesfalls die Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft durch das Finanzamt in Frage gestellt, allerdings vorgebracht, dass im Nichterkennen dieses Umstandes im Zuge der Erstellung der berichtigten Bescheide keine offensichtliche Unrichtigkeit gelegen sei. Dies deswegen, weil nicht das Gesetz, sondern die Rechtsprechung (und auch Literatur) die entsprechenden Kriterien für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft im Rahmen einer Stillen Gesellschaft aufgestellt habe.

Wie bereits ausgeführt, ist aber auch ein Bescheid, der gegen die von der Judikatur entwickelten Grundsätze verstößt –wie dies im Berufungsfall geschehen ist- nach § 293b BAO berichtigungsfähig.

Als Mitunternehmerschaften kommen neben den im Gesetz ausdrücklich erwähnten, auch Innengesellschaften, die nach außen hin nicht in Erscheinung treten, in Frage, wenn die nach außen hin nicht in Erscheinung tretenden Gesellschafter am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt sind (siehe beispielsweise VwGH 29.11.1994, 93/14/0150; Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band II, § 23 Tz. 226). Im Erkenntnis vom 25.6.1997, 95/15/0192 wird beispielsweise unter Bezugnahme auf die zu diesem Thema entwickelten Rechtsgrundsätze zusammenfassend ausgeführt, die wesentlichen Elemente des Mitunternehmers im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 lägen im Entwickeln einer Unternehmerinitiative und in der Übernahme eines Unternehmerrisikos. Unternehmerinitiative entfalte, wer auf das unternehmerische Geschehen Einfluss nehmen könne. Das Unternehmerrisiko bestehe vor allem in der Haftung für Gesellschaftsschulden und der Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert. Eine unechte stille Gesellschaft liegt vor, wenn der stille Gesellschafter

gesellschaftsrechtlich so gestellt wird, als wäre er Kommanditist; es muss also im Innenverhältnis insbesondere vereinbart sein, dass er an den stillen Reserven und am Firmenwert partizipiert (vergleiche etwa Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 23 Tz 26). Für die Besteuerung soll es keinen Unterschied machen, ob -etwa im Rahmen einer Kommanditerwerbsgesellschaft- Gesellschaftsvermögen vorhanden ist oder ob es um die Bewirtschaftung des Vermögens eines Beteiligten geht, welches im Innenverhältnis wie Gesellschaftsvermögen behandelt wird.

Im gegenständlichen Gesellschaftsvertrag ist nicht nur keine Beteiligung der stillen Gesellschafter an den stillen Reserven (das Abschichtungsguthaben wurde mit dem Buchwert festgelegt) vereinbart, sondern wurde außerdem die Beteiligung am Firmenwert, *ausdrücklich ausgeschlossen*.

Darüber hinaus liegen laut Gesellschaftsvertrag keine anderen Merkmale vor, die auf eine Stellung der Stillen als Mitunternehmer schließen lassen.

Das Nichtvorliegen einer Mitunternehmerschaft ist demnach offenkundig und ohne weitere Ermittlungen aus dem dem Finanzamt vorliegenden Gesellschaftsvertrag ersichtlich.

Das Finanzamt hätte daher bei genauerer Prüfung des Gesellschaftsvertrages die berechtigten Feststellungsbescheide nicht erlassen dürfen.

Aber gerade für Berichtigung derartig offenkundiger Fehler wurde das Instrument des § 293b BAO geschaffen und im Berufungsfall zu Recht angewandt.

Mangels Vorliegens einer Mitunternehmerschaft sind den stillen Gesellschaftern nach § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 Einkünfte aus Kapitalvermögen zugeflossen. Da die stillen Gesellschafter jeweils mit der Geschäftsherrin eine echte stille Gesellschaft eingegangen sind, war auch **keine** einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte vorzunehmen (Doralt, a.a.O., § 27 Tz. 78).

Diese rechtlichen Überlegungen wurden im Übrigen vom Bw. auch nicht bekämpft, sondern wurde lediglich die Berechtigung der Behörde zur Bescheidberichtigung in Frage gestellt

Die Bw. haben außerdem ohne nähere Begründung Verjährung eingewandt.

Dazu ist auszuführen, dass der älteste Bescheid betreffend das Jahr 1995 am 8. April 1997 ausgefertigt wurde und demnach schon auf Grund der Unterbrechungshandlungen im Jahr 2002 (Wiederaufnahme des Verfahrens) in keinem der strittigen Jahre Verjährung nach den Bestimmungen der §§ 207 ff BAO für die Festsetzung von Abgaben eintreten hätte können.

Der Bw. übersieht jedoch, dass die berechtigten Bescheide Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide sind.

Feststellungsbescheide können aber ohne Bedachtnahme auf Verjährungsbestimmungen

erlassen werden (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, § 207 Tz. 8 und die dort zitierte Judikatur).

Die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null –wie dies in den angefochtenen Bescheiden erfolgte- **entspricht** inhaltlich einem Bescheid, mit dem das Unterbleiben einer Feststellung im Sinne des § 190 Abs. 1 BAO ausgesprochen wird und entfaltet dieselben rechtlichen Wirkungen. Mangels Beschwer des Bw. kann in dieser Vorgangsweise des Finanzamtes keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide erblickt werden.

Das Berufungsbegehren war daher abzuweisen.

Graz, 8. Juli 2004