

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 06. Dezember 2013 (St.Nr.: xxx), betreffend Feststellung der Einkünfte ("Nichtfeststellung") nach § 188 BAO für die Jahre 2008, 2009, 2010 und 2011 beschlossen:

Die Beschwerde vom 8. Jänner 2014 wird als unzulässig zurückgewiesen (§ 260 Abs. 1 lit. a BAO).

Der Vorlageantrag vom 29. Jänner 2015 wird als unzulässig zurückgewiesen (§ 260 Abs. 1 lit. b BAO).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit **Schreiben vom 31. März 2010** wurde die Beschwerdeführerin seitens des zuständigen Finanzamtes aufgefordert, einen Regelbesteuerungsantrag betreffend Umsatzsteuer abzugeben (aufgrund der Umsatzsteuererklärung 2008).

Zugestellt wurde dieses Schreiben Herrn Mag. O S.

In den **Steuererklärungen** der Jahre 2008 bis 2011 wurden folgende Daten übermittelt:

- < Umsatzsteuer 2008: Umsätze: 0,00 €; Vorsteuern: 75,35 €
- < Einkommensteuer 2008: Einkünfte Gewerbebetrieb: -914,11 €
- < Umsatzsteuer 2009: Umsätze und Vorsteuer: 0,00 €
- < Einkommensteuer 2009: Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 1.004,95 €
- < Umsatzsteuer 2010 (FSU): 0,00 €
- < Einkommensteuer 2010: Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -1.758,14 €
- < Umsatzsteuer 2011: keine Eingaben
- < Einkommensteuer 2011: Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -2.735,50 € (vom FA korrigiert: -1.000,00 €).

Im Zuge einer die beschwerdegegenständlichen Jahre betreffenden **Außenprüfung** wurden im Bericht folgende Feststellungen angeführt.

#### Tz 1 Sachverhalt:

Herr G R ist als Stencil-Graffiti-Sprayer künstlerisch tätig. In den Prüfungsjahren wurden die Einnahmen und Ausgaben wie folgt erklärt:

	2008	2009	2010	2011
Einnahmen	0,00	2.500,00	0,00	0,00
Abschreibung	-500,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00
Ausgaben (ohne AfA)	-414,11	-495,05	-758,14	
Erfolg	-914,11	1.004,95	-1.758,14	-1.000,00
Anteil R	-457,05	1.752,48	-879,07	13.350,00
Anteil S	-457,06	-747,53	-879,07	-14.350,00

Bei den Einnahmen im Jahr 2009 über 2.500,00 € würde es sich um die Zahlung einer Ausgangsrechnung handeln, welche den Zeitraum vor Gesellschaftsgründung betreffe, daher sei dieser Erlös nur Herrn G R zugerechnet worden.

Bei dem erklärten Anteil im Jahr 2011 über -14.350,00 € handle es sich lt. Mag. S um ein Darlehen, welches Herrn G R von Herrn Mag. S gewährt worden sei. Aufgrund dessen, dass Herr G R im Jahr 2011 ein Sanierungsverfahren gehabt hätte, sei das Darlehen im Rahmen der Gewinnverteilung als uneinbringlich abgeschrieben worden.

#### Tz 2 Rechtsform Stille Beteiligung:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 3.11.2008 hätte sich Mag. O S bei G R als atypisch stiller Gesellschafter mit einer Einlage von 4.000,00 € beteiligt. Unter Punkt 4 des Vertrages sei vereinbart worden, dass G R berechtigt sei, von der Bareinlage einen Betrag von 4.000,00 € als Vorweggewinn für die Besteitung seines Lebensunterhaltes aufzuwenden.

#### Tz 3 Gewinnverteilung 2011:

In der Gewinnverteilung 2011 sei ein Betrag in Höhe von 13.850,00 € bei G R als Gewinn, bei Mag. O S als Verlust, angesetzt worden.

Dazu hätte Mag. S am 29.7.2013 wie folgt Stellung genommen:

Herr G R (vorm. F) sei ein ehemaliger Schulfreund. Am 4.11.2008 hätte Mag. S die Gesellschaftereinlage in Höhe von 4.000,00 € geleistet, am 10.11.2008 ein Darlehen in Höhe von 11.000,00 €.

Da er mit diesem Darlehen nicht ausgekommen sei, hätte Herr R in Form von 13 Zahlungen zwischen 70,00 € und € 700,00 € erhalten; im Zeitraum vom 4.1.2009-23.9.2012 insgesamt weitere 2.850,00 €.

Ob das Darlehen widmungsgemäß verwendet worden sei, hätte Mag. S nicht sagen können. Da G R im Jahr 2011 ein Sanierungsverfahren gehabt hätte, sei das Darlehen im Rahmen einer Gewinnverteilung als uneinbringlich abgeschrieben worden. Im Rahmen des Sanierungsverfahrens hätte Mag. S keine Forderungsanmeldung vorgenommen.

G R sei am 7.8.2013 befragt worden und hätte angegeben, dass es betreffend dem Darlehen keinen schriftlichen Darlehensvertrag gebe, dass zwischen dem Darlehen von Mag. S und der Firma G R und Mitgesellschafter kein Zusammenhang bestehe, und dass er den Darlehensbetrag von 13.850,00 € für die Bestreitung seinen Lebensunterhaltes verwendet hätte.

Am 19.9.2013 erklärte der steuerliche Vertreter Mag. A H in Anwesenheit von Mag. S, dass die Aussage von G R falsch sei und begründete dies:

Mag. S sei interessiert gewesen, sich als stiller Gesellschafter an einem Unternehmen zu beteiligen und hätte rd. 15.000,00 € investieren wollen.

Als Nachweis, dass die Beteiligung als stiller Gesellschafter mit einer Einlage von € 15.000,00 geplant gewesen sei, sei ein Vertragsentwurf mit G R vorgelegt worden, in dem eine Einlage von € 15.000,00 € aufgeschiene sei. Da das von G R eingebrachte Vermögen (Folien) nur einen Wert von 4.000,00 € aufgewiesen hätte, sei - um den Wert der Beteiligung im gleichen Ausmaß zu haben - die Beteiligung in Höhe von 4.000,00 € festgesetzt und ein Darlehen in Höhe von 11.000,00 € gewährt worden.

Auf Wunsch der steuerlichen Vertretung von Herrn Mag. O S sei Herr G R am 7.11.2013 neuerlich zu dem Sachverhalt befragt worden. In dieser Befragung hätte er niederschriftlich seine Aussage vom 7.8.2013 bestätigt.

Tz 4 Abschreibung für Abnutzung:

Unter der Bezeichnung "Schablonen" seien per 3.11.2008 Wirtschaftsgüter im Wert von 4.000,00 € in das Anlagevermögen aufgenommen und mit einer Nutzungsdauer von 4 Jahren abgeschrieben worden.

Bei den Schablonen hätte es sich um Blätter aus denen Teile ausgeschnitten seien gehandelt, um ein Graffiti-Bild sprayen zu können. Am 9.10.2013 hätte G R angegeben, dass er im Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung ca. 100 Folien gehabt hätte. Diese Folien würden ca. 6-7 mal verwendet werden können. Eine genaue Auflistung über die Folien hätte es nicht gegeben. Mittlerweile seien die Folien unbrauchbar, verschimmelt und seien entsorgt worden.

Am 19.9.2013 hätten Mag. S und der steuerliche Vertreter (C) erklärt, dass der Wert des Anlagevermögens mit 4.000,00 € angesetzt worden sei, da die Einlage des stillen Gesellschafters 4.000,00 € betragen hätte.

Bei dem Wertansatz von 4.000,00 € hätte es sich nicht um den gemeinen Wert, sondern um einen Schätzwert gehandelt, in dem die Eigenleistung des Unternehmers enthalten gewesen seien. Es hätte höchstens der Materialwert angesetzt werden können. Dass die Folien praktisch wertlos seien, würde auch daraus hervorgehen, dass G R im Jahr 2011 ein Insolvenzverfahren gehabt hätte. Ein Erlös für das angebliche Anlagevermögen hätte nicht erzielt werden können.

Für das Finanzamt sei es nicht nachvollziehbar:

- wie viele Folien überhaupt vorhanden gewesen seien
- zu welchem Zeitpunkt diese aus dem Betrieb ausgeschieden seien

- ob es sich überhaupt um Wirtschaftsgüter handeln würde, die dem Betrieb länger als 1 Jahr dienen (§ 7 (1) EStG).

Daher würde die AfA in der Höhe von 500,00 € (2008) bzw. 1.000,00 € (2009-2011) nicht anerkannt werden können.

Dies würde einen Wiederaufnahmegrund gem. § 303 (4) BAO für den Zeitraum 2008 bis 2011 darstellen.

#### Tz 5 Liebhabereivermutung:

In der Besprechung am 19.9.2013 sei von Seite des Finanzamtes erwähnt worden, dass die Tätigkeit nach dessen Ansicht unter § 1 (2) der Liebhabereiverordnung fallen würde, und dass im gesamten Prüfungszeitraum 2008-2011 nur Verluste erwirtschaftet worden seien, wobei in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 2011 überhaupt kein Materialeinkauf aufscheine.

In einer E-mail vom 20.9.2013 hätte der Steuerberater dazu Stellung genommen. Nach seiner Ansicht könne es sich im vorliegenden Fall nicht um Liebhaberei handeln, da Herr R diese Tätigkeit hauptberuflich und nicht bloß in geringem Umfang ausgeübt hätte.

Dieser Umstand sei klar durch zahlreiche Ausstellungen dokumentiert. Herr R hätte sonst keine Einkünfte.

#### Tz 6 Rechtliche Würdigung:

##### a) bezüglich Darlehen von Mag. S:

Eine Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen könne in dem Darlehen nicht erkannt werden. Das Darlehen sei ausschließlich privat verwendet worden. Zwischen Mag. S und G R hätte eine Freundschaft bestanden, die auch aus der Vertragsgestaltung über die stille Gesellschaft hervorgehe (der Unternehmer ist berechtigt, die Einlage des stillen Gesellschafters für seinen Lebensunterhalt zu entnehmen).

Zu dem Darlehen sei Mag. S am 29.7.2013, G R am 7.8.2013 befragt worden.

Eine Zweckwidmung sei nicht bekanntgegeben worden. G R hätte angegeben, dass es zwischen dem Darlehen und der künstlerischen Tätigkeit keinen Zusammenhang geben würde.

Der von Mag. S vorgelegte Vertragsentwurf sei nicht geeignet, die Rechtsansicht zu ändern, da er lediglich eine Absicht darstelle, zu dessen Durchführung es allerdings nie gekommen sei.

Die Zuordnung des Darlehens zum notwendigen Betriebsvermögen könne nicht anerkannt werden.

Dies würde einen Wiederaufnahmegrund gem. § 303(4) BAO für das Jahr 2011 darstellen.

##### b) bezüglich Liebhaberei:

Den Argumenten des Steuerberaters könne nicht gefolgt werden. Unter "beruflich" sei eine Tätigkeit zu verstehen, die geeignet sei, den Lebensunterhalt bestreiten zu können. Bis dato sei noch kein Umsatz erzielt worden; es seien nur Ausgaben angefallen.

Der Argumentation "*Herr R hat sonst keine Einkünfte*" könne nicht gefolgt werden, da Herr R auch aus seiner Tätigkeit als Künstler keine Einkünfte erzielt hätte.

In der Besprechung vom 7.11.2013 sei Herrn R mitgeteilt worden, dass das Finanzamt der Ansicht sei, dass die Tätigkeit eine Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO darstellen würde. Herr R hätte sich dieser Ansicht angeschlossen, zumal es sich bei dieser Tätigkeit um sein Hobby handeln würde.

Tz 7 Bescheid über die Aufhebung gem. § 299 BAO:

Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2011 vom 6.11.2013 sei mit Bescheid gem. § 299 am 8.8.2013 aufgehoben und Herrn Mag. S O zugestellt worden. Zu diesem Zeitpunkt sei die Zustellungsbevollmächtigung von Herrn Mag. S O nicht mehr aufrecht gewesen, somit sei dieser Bescheid nicht in den Rechtsbestand getreten.

Demgemäß sei die Berufung vom 21.8.2013 - eingelangt am Finanzamt am 27.8.2013 - zurückzuweisen gewesen.

Die Sachbescheide des Prüfungszeitraumes würden wiederaufgenommen. Es ergehen Bescheide über die Nichtfeststellung von Einkünften.

Tz 8 Begründung für die Wiederaufnahme:

Die Wiederaufnahme sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

**Gesellschaftsvertrag 3. November 2008** (auszugsweise): Errichtung einer stillen Gesellschaft zwischen Herrn G F (Anmerkung: Name jetzt G R) und Mag. O S:

„1.)

*Gegenstand dieses Gesellschaftsvertrags bildet die Produktion, der Vertrieb und der Verkauf der von G F bereits angefertigten und noch anzufertigenden Produkte aus dem Bereich der bildenden Kunst, wobei G F Stencil-Graffitis, Bilder, Kunstdrucke oder sonstige Produkte herstellt. Es ist beabsichtigt, diese Stencil-Graffitis, Bilder und Kunstdrucke auf Kleidungsstücken oder sonstigen Produkten in limitierter Auflage anzubringen, zu vertreiben und zu verkaufen, wobei beabsichtigt ist, die auf den Kleidungsstücken oder sonstigen Produkten angebrachten Motive auch als Kunstdrucke oder Bilder zu produzieren, zu vertreiben und zu verkaufen.*

...

*An diesem Unternehmen räumt G F hiermit Mag. O S, im Folgenden kurz stiller Gesellschafter genannt, die Stellung eines stillen Gesellschafters ein.*  
*Dieser Vertrag tritt am Tag seiner Unterfertigung in Kraft.*

2.)

*Das Vermögen des Unternehmens von G F besteht aus von ihm vorgefertigten Schablonen, die zur Anfertigung von Stencil-Graffitis verwendet werden und wird der Wert des unternehmerischen Vermögens des G F mit € 4.000,00 bewertet. Der stille*

*Gesellschafter leistet zur ausschließlichen Verwendung im Rahmen des Unternehmens eine Bareinlage in der Höhe von € 4.000,00 (in Worten Euro viertausend). Dieser Betrag ist sofort zur Zahlung fällig und wird vom stillen Gesellschafter umgehend auf das Geschäftskonto zur Anweisung gebracht. Der stille Gesellschafter ist damit an der Substanz des Unternehmens, am Firmenwert und an den stillen Reserven mit 50% beteiligt.*

3.)

*Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit errichtet. Sie kann nur aus wichtigem Grund zum Ende eines Geschäftsjahres unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten aufgekündigt werden.*

4.)

*Es wird vereinbart, dass G F berechtigt ist, von der Bareinlage einen Betrag von € 4.000,00 als Vorweggewinn für seinen Lebensunterhalt aufzuwenden. Folgende Geschäfte bedürfen der vorherigen schriftlichen Zustimmung des stillen Gesellschafters:*

- a. Gänzliche oder teilweise Veräußerung oder Verpachtung des Unternehmens, wobei in diesem Fall dem stillen Gesellschafter ein außerordentliches Kündigungsrecht zusteht.*
- b. Änderung des Gegenstands des Unternehmens*

5.)

*G F hat binnen 6 Monaten nach Schluss des Geschäftsjahres unter Beachtung der steuerlichen Vorschriften den Jahresabschluss zu erstellen und dem stillen Gesellschafter eine Kopie zu übersenden. Der stille Gesellschafter ist berechtigt, Einwände gegen den Jahresabschluss binnen 8 Wochen nach Erhalt mittels eingeschriebenen Briefes schriftlich geltend zu machen.*

...

6.)

*Für die Gewinn- und Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters ist der Jahresabschluss maßgeblich. Unberücksichtigt bei der Bemessung bleibt jedoch der auf den stillen Gesellschafter entfallende Gewinnanteil.*

*Am Gewinn der unter 1.) genannten Geschäfte und der Einnahmen, die mit den unter 1.) genannten Geschäften in jedwedem Zusammenhang stehen, nimmt der stille Gesellschafter mit 50 % teil.*

*An sonstigen Auftragsarbeiten, insbesondere Herstellung von Stencil-Graffitis, Bildern oder Kunstdrucken über Auftrag von Dritten, nimmt der stille Gesellschafter mit 40% teil, wobei G F aus diesen gesondert zu bewertenden Tätigkeiten im Monatsmittel, berechnet auf das Geschäftsjahr, zumindest € 2.000,00 (in Worten Euro zweitausend) brutto als Vorweggewinn zu verbleiben hat und der stille Gesellschafter erst darüber hinaus am Gewinn mit 40% teilnimmt.*

*Am Verlust nimmt der stille Gesellschafter bis zur Höhe seiner Einlage teil.*

*Abschreibungen sind nur in dem Rahmen zulässig, wie sie steuerlich anerkannt werden. Durch die Bildung offener Rücklagen darf der anteilige Gewinn des stillen Gesellschafters*

*nicht gemindert werden. Der Gewinnanteil ist dem stillen Gesellschafter jährlich, spätestens bis zum 15.7. des Folgejahres, auszuzahlen.*

*Den stillen Gesellschafter trifft keine Nachschusspflicht, und zwar auch dann nicht, wenn die zugewiesenen Verluste die gezeichnete Einlage übersteigen sollten. Der stille Gesellschafter ist insbesondere nicht verpflichtet, empfangene Gewinnbeteiligungen wegen späterer Verluste ganz oder teilweise zurückzuzahlen.*

...“

In den vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde findet sich noch ein zweiter **Gesellschaftsvertrag** vom 14.3.2007 – dieser ist allerdings von keinem der beiden Gesellschafter unterzeichnet.

Im Unterschied zum oben genannten Gesellschaftsvertrag sei hier eine Bareinlage von 15.000,00 € angeführt worden. Der Betrag von 4.000,00 € sei hier als ein Teil der Bareinlage bezeichnet worden, welchen Herr F für seinen Lebensunterhalt aufwenden dürfe.

Mit **Bescheiden vom 6. Dezember 2013** sei den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt und die Einkünfte der Jahre 2008, 2009, 2010 und 2011 gemäß § 188 entsprechend nicht festgesetzt worden (nach Wiederaufnahme bzw. Aufhebung der Verfahren).

Mit Eingabe vom 8. Jänner 2014 wurde **Beschwerde** gegen diese Bescheide eingebracht.

1.) Sachverhalt:

G R und Mag. S hätten am 3.11.2008 einen Vertrag über eine stille Gesellschaft errichtet. Bekannt geworden seien die beiden als Schulkollegen.

Gegenstand des Vertrages sei die Produktion, der Vertrieb und der Verkauf der von G R angefertigten Kunstgegenstände (Künstlername „ab“) gewesen. Unmittelbar nach der Gesellschaltereinlage in Höhe von 4.000,00 € hätte Herr Mag. S, wie mit Herrn R damals auch ausdrücklich vereinbart, ein Darlehen in Höhe von 11.000,00 € zum Beginn der betrieblichen Tätigkeit gegeben. Das Motiv für die Vergesellschaftung für Herrn Mag. S sei damals gewesen, dass Herr R ein noch nicht der breiten Öffentlichkeit bekannter Künstler gewesen sei. Herr Mag. S sei davon überzeugt gewesen, dass Herr R in Zukunft höchst erfolgreich und damit die Investition in Form der Beteiligung am Geschäft des Herrn R jedenfalls sehr lukrativ sein würde. Da in den ersten Jahren seit 2008 keine wesentlichen Einnahmen entstanden seien, hätte Mag. S als Gesellschafter der stillen Gesellschaft weitere kleinere Beträge in Form einer Darlehenszahlung an Herrn R überwiesen - insgesamt 13.850,00 €. Diese Beträge hätten dazu dienen sollen, Herrn R die Weiterführung des Betriebes zu ermöglichen. Im Jahr 2011 sei Herr R gezwungen gewesen, ein Sanierungsverfahren durchzuführen, da weiterhin keine Einnahmen erzielt worden seien. Wie Herr R auch niederschriftlich erklärt hätte, hätte er weiterhin noch keine Einkünfte aus dem Verkauf seiner Kunstgegenstände erzielt, aber wie aus den im Akt befindlichen Dokumenten ersichtlich sei, die Tätigkeit weiter aufrechterhalten. So sei

zum Beispiel vom 10.5.2013 bis zum 23.6.2013 eine Ausstellung im Museum zu sehen gewesen. Weitere Tätigkeitsnachweise würden sich bereits im Steuerakt befinden. In der Steuererklärung 2011 seien aufgrund des Sanierungsverfahrens von Herrn R die gegebenen Darlehen als uneinbringlich ausgebucht und bei Herrn R als Sanierungsgewinn erfasst worden. Eine Anmeldung der Darlehen im Rahmen des Sanierungsverfahrens sei von Herrn Mag. S unterlassen worden, da dies ohnehin zwecklos erschien. Mit Bescheiden vom 9.12.2013 hätte das Finanzamt die Veranlagung der Einkünfte 2008 bis 2011 abgelehnt.

## 2.) Begründung:

Der Umstand, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliege, würde sich eindeutig aus zahlreichen Dokumentationen von Ausstellungen und Tätigkeiten des Künstlers ergeben. Dass sich aus einer künstlerischen Tätigkeit gerade in den ersten Jahren häufig keine Einnahmen ergeben, sei gängige Praxis. Das Einkommensteuergesetz sehe aufgrund dieser häufigen Konstellation im § 37 (9) EStG ausdrücklich die Möglichkeit der Verteilung der Einkünfte über mehrere Jahre vor. Herr R würde seine Tätigkeit mit der ernsten Absicht betreiben, daraus in Zukunft seinen Lebensunterhalt zu bestreiten. Die Ausstellung im St im Jahr 2013 würde diesen Umstand deutlich belegen. Die stillen Gesellschaft sei mit dem Sanierungsverfahren keineswegs beendet worden. Dies würde sich einerseits aus dem UGB und andererseits aus dem Willen der Parteien ergeben, da der Vertrag nicht beendet worden sei.

Herr R hätte das Darlehen entnommen und auch für private Zwecke verwendet. Dieser Umstand sei durch die der Steuererklärung 2011 beigelegten Aufstellung der Kapitalkonten dokumentiert (Entnahmen) worden. Dass Herr R das gegebene Darlehen entnommen und auch zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes verwendet hätte, bedeute nicht, dass dieses aus rein privaten Motiven von Mag. S gegeben worden sei. Ein Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit sei einerseits aus der zeitlichen Abfolge erkennbar: Die Darlehen seien alle erst ab Beginn der stillen Gesellschaft auf dasselbe Bankkonto wie die Einlage gegeben worden. 11.000,00 € seien überhaupt innerhalb von 6 Tagen nach der Einlage einbezahlt worden. Auch der damals zuständige Steuerberater Mag. H würde sich an die Besprechung erinnern, in der klar von einem Gesamtbetrag von 15.000,00 € als Zuwendung zum Start der stillen Gesellschaft die Rede gewesen sei. Davon seien schlussendlich 4.000,00 € als Einlage und 11.000,00 € als zivilrechtliches Darlehen gewährt worden. Die restlichen Darlehensbeträge seien dann in weiteren kleineren Beträgen nachträglich gewährt worden, um den Betrieb weiter aufrecht zu erhalten. Wie bereits im Sachverhalt beschrieben, hätte sich Mag. S aus der Beteiligung lukrative Einnahmen in der Zukunft erwartet.

Andererseits sei aus dem fehlenden Naheverhältnis von Mag. S zu Herrn R (sie seien weder verwandt noch verschwägert, kennen sich lediglich aus der Schulzeit) ebenfalls der betriebliche Zusammenhang dokumentiert:

Niemand würde einem ehemaligen Schulkollegen 13.850,00 € grundlos und unverzinst aus rein privaten Motiven übergeben.

In ständiger Rechtsprechung halte der VwGH fest: „*Fremde pflegen einander gewöhnlich nichts zu schenken*“(auch EStRI Rz 6627).

Der Gesellschaftsvertrag würde eindeutig die Grundlage für die Vergabe der Darlehen an Herrn R darstellen. Ohne diesen hätte Mag. S die Darlehen nicht gegeben.

Es werde außerdem darauf hingewiesen, dass Herrn Mag. S als Gesellschafter der R und Mitges. bisher die Zustellung der bezeichneten Bescheide durch das Finanzamt verweigert worden sei. Diese Weigerung sei mit Verweis auf Ritz (BAO § 101 Tz 10) unzulässig, da Herr Mag. S die Ausstellung des Bescheides begeht hätte. Eine umfassendere Begründung der Berufung sei daher erst im weiteren Verfahren möglich. Diese könne aufgrund des vorliegenden Zeitdruckes aber erst später nachgeholt werden.

3.) Antrag:

Es werde daher die Aufhebung der oben bezeichneten Bescheide beantragt und die Feststellung der Einkünfte der R und Mitges. für die Jahre 2008, 2009 und 2010 wie bisher veranlagt bzw. für 2011 entsprechend der eingereichten Erklärungen.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 23. Juni 2014** wurde gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Für die Beurteilung, ob eine Tätigkeit vorliege, welche geeignet sei, Überschüsse zu erwirtschaften, sei das Betriebsergebnis und nicht die vom Unternehmer gesetzten Versuche, Erlöse zu erzielen, heranzuziehen. Die Argumentation der Beschwerde, dass Herr R seine Tätigkeit mit der Absicht betreibe, daraus in Zukunft seinen Lebensunterhalt zu bestreiten, stehe im Widerspruch zu den bisher erklärten Ergebnissen und zu der Aussage von Herrn R (Beilage im BP-Bericht).

Die Argumentation unter Hinweis auf das UGB, dass die stille Gesellschaft mit dem Sanierungsverfahren nicht beendet worden sei, stehe im Widerspruch zu § 185 (2) UGB und zur Aussage von G R vom 7.11.2013 (Beilage im BP-Bericht).

Die Ausführungen hinsichtlich des Darlehens von Mag. S an G R (Grund der Darlehenshingabe und dessen Verwendung) hätten mit der Beurteilung dass Liebhaberei vorliege, nichts zu tun.

Betreffend die angebliche Verweigerung der Bescheidzustellung werde darauf hingewiesen, dass die Bescheide der Jahre 2008 bis 2011 an Herrn Mag. S mittels Rsb-Brief am 9.1.2014 zugestellt worden seien.

Mit **Eingabe vom 29. Jänner 2015** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Die Beschwerdevorentscheidungen seien trotz Antrag nicht an den Gesellschafter Mag. O S zugestellt worden. Nach nochmaliger Urgenz seien diese am 25. Jänner 2015 zugestellt worden.

Im Übrigen werde auf die Argumente lt. den Stellungnahmen im Zuge der BP und im Zuge der Bescheidbeschwerde vom 8. Jänner 2014 verwiesen.

Mit **Eingabe vom 28. August 2015** wurde gegenständlicher Vorlageantrag wie folgt ergänzt:

Ein Aktenvermerk einer Besprechung zwischen den beiden Gesellschaftern wurde übermittelt.

Der Aktenvermerk würde die unzureichend durchgeführte Befragung von Herrn R im Zuge der Prüfung durch das Finanzamt ergänzen.

„Besprechung mit Herrn G R am 29. Juli 2015:

1. Der Grund für die Zahlung von EUR 15.000,00 und der danach erfolgten sonstigen Darlehen.

Es wurde zwischen Herrn R und Herrn Mag. S vereinbart, dass dieses Geld für betriebliche Zwecke verwendet werden soll. Insbesondere für Ankauf von Spraydosen, Leinwänden, etc..

Es war überdies vereinbart, dass Herr R unter anderem versucht mit Galerien bzw. Geschäftspartnern unter anderem in Berlin etc. in Kontakt zu treten und waren diese Gelder auch für Reisekosten vorgesehen, die im Zusammenhang mit derartigen Reisen ausgegeben wurden.

Es lagen daher für die Hingabe der 15.000,00 € sowie der Darlehen von insgesamt 2.850,00 € betriebliche Motive vor und keine privaten Zwecke.

Das Geld sollte selbstverständlich durch Mag. S an Herrn R nicht geschenkt werden.

Vor Geschäftsabschluss bzw. vor Abschluss des Stillen Gesellschaftsvertrages vom 3.11.2008 bestand seit der Schulzeit (Matura 1985) kein Kontakt mehr zwischen Mag. S und Herrn R.

Es gab auch einen Vertragsentwurf für die Gründung einer Stillen Gesellschaft mit Einlage in Höhe von 15.000,00 €.

Nach Rücksprache mit der steuerlichen Vertretung wurde der Vertragsentwurf dann dahingehend geändert, dass eine Einlage von 4.000,00 € geleistet wird und der Rest von 11.000,00 € als Darlehen ausgewiesen wird.

Es ist richtig, dass im Jahr 2013 im Stadtmuseum eine Ausstellung mit Werken des G R stattgefunden hat und geringfügige Tätigkeit als Plakatierer bei der Fa. Prohaska.

Es gibt defacto keine Einnahmen aus der künstlerischen Tätigkeit.

Herr G R bestreitet seinen Lebensunterhalt zurzeit durch Bezug von Notstandshilfe und geringfügige Tätigkeit als Plakatierer.

Herr R ist nach wie vor daran interessiert, seine Werke zu verkaufen bzw. ist nach wie vor als Künstler tätig, kann jedoch derzeit keine Absätze mit seinen Bildern bzw. keine Einnahmen mit seinen Bildern erwirtschaften.

Zusammenhang mit Frage drei:

Wurde von Herrn R der Zusammenhang zwischen dem Darlehen und der betrieblichen Tätigkeit verneint. Herr R gibt an, dass er das Darlehen nicht nur für betriebliche Zwecke genutzt hat, sondern auch aufgrund seiner angespannten Lebenssituation auch für Lebensunterhaltskosten aufgewendet hat.

Dies hätte jedoch nichts mit der ursprünglichen Vereinbarung zwischen Herrn R und Mag. S zu tun, wonach diese Gelder für betriebliche Zwecke aufgewendet werden sollten.

Bezug nehmend auf die Fragen des Finanzamtes zur Frage 7:

Herr R hat keine Ahnung was ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut ist.

*Herr R hat keine Ahnung was der Begriff der Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung bedeutet.*

*Der Gesellschaftertrag wurde am 28. Juni 2012 erneuert.“*

**Mit Vorlagebericht vom 7. Juli 2017** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Neben einer umfassenden Darstellung des Sachverhaltes wurde seitens der belangten Behörde zur streitgegenständlichen Sachlage wie folgt Stellung genommen:

*„Seitens des Finanzamtes kann dem Vorbringen im Vorlageantrag, es sei bezüglich der Beschwerdeentscheidung 2011 nur eine Kopie an Herrn Mag. O S zugestellt worden, und der daraus resultierenden Folgen auf Grund der Aktenlage nicht entgegen getreten werden. Im Übrigen vertritt das Finanzamt jedoch die Ansicht, dass die Art und Weise und der Umfang, wie die Tätigkeit im konkreten Fall von Herrn G R im Rahmen der Mitunternehmerschaft ausgeübt wurde, der Ausübung eines steuerlich unbeachtlichen Hobbytätigkeits gleichkommt und daher Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung vorliegt.“*

*Sollte man dieser Argumentation nicht folgen können, so wird seitens des Finanzamtes bezüglich des von Herrn Mag. O S hingegebenen Darlehens neben den im laufenden Verfahren seitens des Finanzamtes geäußerten Argumenten noch folgende Ansicht vertreten:*

*Herr G R und Herr Mag. O S haben eine steuerliche Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft vereinbart bzw. gegründet (siehe Gesellschaftsvertrag vom 3.11.2008). Auf Grund der getroffenen Vereinbarungen sind die Gesellschafter der Gesellschaft als Mitunternehmer anzusehen. Wie sowohl aus den Aussagen des Herrn G R als auch der Vorbringen des Herrn Mag. O S eindeutig zu entnehmen ist und hervorgeht, wurde das gegenständliche Darlehen von Herrn Mag. O S nicht mit der steuerlichen Mitunternehmerschaft gegenüber vereinbart, sondern der Person des Herrn G R, der seinerseits wieder bloß Mitgesellschafter der steuerlichen Mitunternehmerschaft ist, gegeben. Auch wird seitens des Finanzamtes die Auffassung vertreten, dass den (Erst)Aussagen des Herrn G R im Rahmen der Außenprüfung der größere Wahrheitsgehalt zukommt. Auch bezüglich der geltend gemachten Absetzung der Abnutzung steht das Finanzamt wie bisher auf dem Standpunkt, dass die eingelegten Schablonen kein Anlagevermögen darstellen und weiters weder die Anzahl noch die Werthaltigkeit der eingelegten Schablonen im bisherigen Verfahren nachgewiesen werden konnte.“*

**Mit Schreiben vom 12 Dezember 2017** seitens des nunmehr zuständigen Gerichts wurde beiden Gesellschaftern die Sachlage nochmals dargestellt. Weiters wurden beide aufgefordert weitere Unterlagen hinsichtlich der streitgegenständlichen Sachlage (Liebhaberei?) vorzulegen:

- Tätigkeiten um Bekanntheit zu steigern
- Auflistung der Ergebnisse seit Beginn der Tätigkeit (auch vor Gründung der Stillen Gesellschaft)

- Prognoserechnung
- Unterlagen zu den Geldzuwendungen von Herrn Mag. S

Mit **Eingabe vom 9. Jänner 2018** wurden hierzu folgende Darstellungen übermittelt (vom Mitgesellschafter Mag. O S):

*„Grundsätzlich verweisen wir auf unsere detaillierten Ausführungen in der Beschwerde vom 21.8.2013 und 6.12.2013.*

*Tätigkeit des Herrn R:*

*Die Aktivitäten von Herrn R sind in zahlreichen Internetauftritten dokumentiert. Siehe dazu z.B.: Internet ; Eine Facebook Seite mit dem Titel „ab“ wird ebenfalls aktuell betrieben: Internet2 , dort gibt es auch einen Hinweis auf eine Versteigerung eines Bildes im April 2017. Es liegen uns leider keine weiteren Nachweise über die Aktivitäten oder Einnahmen vor. Herr Mag. S erinnert sich, dass bei der bereits im Akt erwähnten Ausstellung im Museum die Werke von Herrn R mit durchschnittlich 3.000 Euro angepriesen wurden. Die Ausstellung ist in diversen Internetseiten dokumentiert, die bereits im Akt enthalten sind.*

*Da einzelne Belege aus den ersten Jahren der stillen Gesellschaft noch bei uns in der Kanzlei vorhanden sind, können wir Ihnen eine Kopie des Beleges der von Ihnen erwähnten Einnahme in Höhe von 2.500 Euro übermitteln (Gesamtauftrag 5.500 Euro). Es handelt sich hier um eine Auftragsarbeit für das yyy. Sie finden die Belege im Anhang. Da es sich um Arbeiten vor Beginn der stillen Gesellschaft handelt, liegt und kein Zahlungsbeleg vor.*

*Einnahmen des Herrn R:*

*Die Behauptung keine weiteren Aktivitäten seit dem Jahr 2011 auszuüben, ist möglicherweise eine Schutzbehauptung, um die Nicht Erklärung von Einnahmen im Zuge der Steuererklärungen zu rechtfertigen. Zahlreiche Aktivitäten sind jedenfalls wie erwähnt dokumentiert. Weitere Informationen zu diesem Bereich liegen uns leider nicht vor.*

*Darlehen/Einlage:*

*Wir verweisen vorab noch einmal auf die in der Beschwerde angeführte Situation im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft. Konkret war eine Einlage in Höhe von 15.000 Euro geplant, die dann im Zuge der Vertragserrichtung in eine Einlage in Höhe von 4.000 Euro und ein zusätzliches „Darlehen“ in Höhe von 11.000 Euro „umgewandelt“ wurde (Tz. 3 Betriebsprüfung). Der Grund dafür lag darin, dass Herr R lediglich ein Vermögen in Höhe von 4.000 Euro beigestellt hat und somit eine Beteiligung im Ausmaß von 50:50 nur mit einer entsprechend geringeren Kapitalbeteiligung von Herrn Mag. S möglich war. Entsprechende Aktenvermerke, Arbeitspapiere und auch ein Vertragsentwurf liegen zum Teil bereits im Akt auf. Wir verweisen insbesondere auf den Aktenvermerk vom 29.7.2015 über eine Besprechung zwischen G R und Mag. S zu den Fragen des Finanzamtes. Sie finden die Kopie noch einmal im Anhang. Daraus ist klar ersichtlich wofür das Darlehen gegeben wurde und dass es sich dabei um eine Gesellschaftereinlage handelte. Warum der klare Wille der Vertragsparteien offenbar in der Betrachtung keine Rolle spielen soll, ist uns nicht ganz verständlich.*

*Der Schluss, dass Herr Mag. S aufgrund der privaten finanziellen Situation von Herrn R damit rechnen musste, dass dieser das Geld privat verwenden würde, sagt uE nichts über die Motivation der Darlehenshingabe aus. Warum sollte Herr Mag. S einem Fremden für private Zwecke ein unbesichertes Darlehen gewähren? Die Gewährung erfolgte ausschließlich aus dem betrieblichen Motiv der Fortführung des Unternehmens und der daraus resultierenden Ertrag bringenden Veranlagung der Einlage. Leider liegen uns keine Belege über die tatsächliche Verwendung der Gelder vor.*

*Das Darlehen wurde bislang nicht zurückgefordert, zumal aufgrund der uns bekannten Vermögenssituation des Herrn R eine Rückforderung wenig Aussicht auf Erfolg hätte. Überdies wurde das Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des G R mit einer Quote von 10% angenommen. Ergänzend halten wir fest, dass auch Herr R vom Bestehen der Gesellschaft über das Jahr 2011 hinaus ausgeht. Dieser Umstand wird durch ein Kündigungsschreiben von Herrn R vom Juli 2017 dokumentiert, Das korrespondierende Antwortschreiben von Herrn Mag. S finden sie ebenfalls im Anhang. Wie dem Schreiben zu entnehmen ist, liegen uns keine Berechnungen der Ergebnisse 2014 bis 2017 vor. Die Frage der mündlichen Verhandlung hängt für uns auch von den Antworten des Herrn R ab. Unseres Erachtens müssten Aufzeichnungen und Unterlagen über die betriebliche Tätigkeit von Herrn R vorhanden sein. Außerdem müsste dieser auch die betriebliche Veranlassung des Darlehens bestätigen können (was er auch im AV vom 29.7.2015 getan hat). Wenn diese Punkte zutreffen, wird die mündliche Verhandlung aus unserer Sicht keine weiteren Aufschlüsse bringen können. Wichtig für uns ist außerdem die im Beschwerdeverfahren bereits vorgebrachte Erinnerung unseres Kollegen Mag. A H, der damals die Erstellung des Gesellschaftsvertrages aus steuerlicher Sicht begleitet hat. Wir bitten sie diesbezüglich um ihre Einschätzung, ob Herr Mag. H im Rahmen der mündlichen Verhandlung seine Erinnerungen wiedergaben soll, oder ob ihnen diesbezüglich ein schriftliches Protokoll seiner Erinnerung ausreicht.“*

#### **Beilagen:**

< Rechnung G F an La vom 26.9.2007:

„zweiter Teilbetrag 2.500,00 €“

< Beauftragung La vom 17. August 2007 an G F (lt. Angebot vom 23.4.2007) in der Garage im 1. UG ein Stencil-Graffiti-Bild im Format 2x2 m anzubringen.

Die Kosten des Auftrages exkl. MWSt belaufen sich somit auf 5.500,00 €

< Rechnung G F an La vom 24.6.2009

„dritter Teilbetrag 2.500,00 €“

< Aktenvermerk vom 29.7.2015:

Der Inhalt wurde bereits oben angeführt.

< Schreiben von G R an Mag. S vom 17. Juli 2017:

„Betreff: Vertragsauflösung per sofort.

Sehr geehrter O!

Sehr geschätzter Freund!

*Aus gegebenem Anlass und aus persönlicher Entscheidung beende ich per sofort jenen Vertrag uns zwei betreffend.“*

< Schreiben Mag. S an G R vom 3.8.2017:

*„Bezugnehmend auf die Vertragsbeendigung halte ich fest, dass eine solche nur aus wichtigem Grund erfolgen kann und gerichtlich vorgenommen werden müsste. Ich ersuche um Präzisierung, welcher Anlass für die Vertragsbeendigung als gegeben betrachtet wird und wäre es durchaus möglich eine Einigung betreffend der Rückübertragung der Gesellschaftsanteile zu finden. Vorab verweise ich jedoch daraufhin, dass ein Betrag von 17.850,00 € geflossen ist.*

*Der Ordnung halber ersuche ich ergänzend darum, betreffend der Ergebnisse aus den Jahren 2014, 2015 und 2016 bis längstens 15.8.2017 Rechnung zu tragen.*

*Bis zur Klärung der offenen Punkte sehe ich mich daher nicht veranlasst, der von dir angesprochenen Kündigung der Gesellschaft zuzustimmen und verbleibe mit der Bitte um Kenntnisnahme.“*

In einem weiteren **Schreiben des zuständigen Bundesfinanzgerichtes** vom 19. Februar 2018 wurden folgende Informationen an beide Gesellschafter übermittelt:

*„1.) Zur Chronologie:*

< 3.11.2008: *Gesellschaftsvertrag*

< 23.12.2008: *Schreiben, dass die Zustellung der Schriftstücke betreffend die Gemeinschaft an Herrn S zuzustellen sind.*

< 26.2.2013: *Schreiben von Mag. S an das Finanzamt, die Zustellbevollmächtigung aufzuheben.*

< 6.12.2013: *Bescheid betreffen Unterbleiben der Feststellungen; nachweislich an Herrn R zugestellt.*

*Im Bescheid wurde darauf verwiesen, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten hat und die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gilt.*

< 8.1.2014: *Beschwerde*

< 23.6.2014: *Beschwerdevorentscheidungen an Herrn R zugestellt. Auch hier der Hinweis, dass Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gilt.*

*Rechtsmittelbelehrung: Beschwerdefrist ein Monat*

< 29.1.2015: *Vorlageantrag*

*Nach der derzeitigen Aktenlage ist dieser Vorlageantrag jedenfalls verspätet (nicht innerhalb eines Monats). Auch wenn die Beschwerdevorentscheidungen Herrn S erst später zugestellt wurden, so gilt die „Erstzustellung“ als relevant.*

*Ich ersuche um allfällige Stellungnahme zu diesen Ausführungen.*

*2.) Bescheidqualität:*

*Sämtliche Bescheide wurden als „G R und Mitges.“ Bezeichnet.*

*Lt. § 185 Abs. 2 UGB wird die stille Gesellschaft durch Eröffnung eines Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters aufgelöst. Betreffend des Gesellschafters R*

wurde im Jahr 2011 ein Sanierungsverfahren durchgeführt; dem folgend wäre also die stille Gesellschaft bereits 2011 beendet.

Den folgenden Bescheiden würde demnach keine Bescheidqualität zukommen (falsche Bezeichnung an wen der Bescheid ergeht).

Ich ersuche auch zu diesem Punkt allenfalls Stellung zu beziehen.

Mit **Schreiben vom 28. Februar 2018** wurde hierzu vom Gesellschafter Mag. S folgendes Schreiben übermittelt.

„Zustellung der Beschwerdevorentscheidung:

Die von Ihnen beschriebene Chronologie wird von uns nicht bestritten.

Ein wesentlicher Punkt ist aber zu ergänzen:

Bereits in der Bescheidbeschwerde vom 8.1.2014 haben wir im letzten Absatz der Begründung darauf hingewiesen, dass Herrn Mag. S die Zustellung der bezeichneten Bescheide vom Finanzamt uE unrechtmäßig verweigert wurde. Wir haben daher die Zustellung begehrt. Die Beschwerdevorentscheidung wurde danach am 23.6.2014 wieder nur an Herrn R mit dem Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO zugestellt. Am 25.1.2015 wurde die Beschwerdevorentscheidung dann an Herrn Mag. S zugestellt und am 29.1.2015 haben wir innerhalb der Frist von einem Monat den Vorlageantrag eingebracht.

UE gilt die „Erstzustellung“ am 23.6.2014 an Herrn R nicht als relevante Zustellung für die Möglichkeit des Rechtsmittels für Herrn Mag. S. Herr Mag. S hat am 8.1.2014 die Zustellung beim Finanzamt begehrt. Dem Finanzamt war daher bewusst, dass zwischen den beiden Gesellschaftern keine Einigkeit besteht und hätte demnach die Zustellung an nur einen Gesellschafter mit dem Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO nicht durchführen dürfen (vgl. Ritz BAO, § 101 Tz 10 letzter Absatz).

Da der Vorlageantrag innerhalb der Frist von einem Monat ab Zustellung der Beschwerdevorentscheidung eingebracht wurde, war er rechtzeitig und nicht verspätet wie von Ihnen angenommen.

**Bescheidqualität:**

Gegen Herrn R wurde im Jahr 2011 ein „Schuldenregulierungsverfahren mit Eigenverwaltung“ beantragt. § 185 Abs. 2 UGB stellt aber explizit nur auf die Eröffnung eines „Konkursverfahrens“ und eben nicht eines „Schuldenregulierungsverfahrens“ ab. Die Einleitung eines Schuldenregulierungsverfahrens/Sanierungsverfahrens stellt daher keinen Auflösungsgrund gem. § 185 Abs. 2 UGB dar, da es sich nicht um ein Konkursverfahren handelt. Im Übrigen enthält auch der Gesellschaftsvertrag keine solche Bestimmung.

Die stille Gesellschaft bestand daher auch nach Eröffnung des Sanierungsverfahrens weiter. Die angeführten Bescheide wurden demnach auch korrekt bezeichnet.

**Angemerkt** wird weiters, dass seitens des Gesellschafters G R keine Stellungnahme übermittelt wurde.

In einem **Telefonat und einem Mail vom 15.3.2018** wurde Herrn Mag. S seitens des zuständigen Richters die weitere Vorgangsweise dargelegt (mangelnde Bescheidqualität,

da Herr R ausdrücklich als Zustellbevollmächtigter angeführt hätte werden müssen – in den Erstbescheiden; Vorlageantrag verspätet).

## **ENTSCHEIDUNG**

### **A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Strittig ist gegenständlich ob die künstlerische Tätigkeit des Herrn G R als Einkunftsquelle im Sinne der steuerlichen Bestimmungen zu beurteilen ist oder nicht.

Liegt also betreffend die Jahre 2008 bis 2011 eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle vor oder handelt es sich aus steuerlicher Sicht um eine sogenannte *Liebhabereibetätigung*?

Bevor allerdings eine „inhaltliche“ Würdigung dieses Sachverhaltes vorgenommen werden kann, sind formalrechtliche Erfordernisse zu prüfen.

Aufgrund der im Rahmen des dargestellten Verfahrensablaufes erzielten Ermittlungsergebnisse ergab sich zusammenfassend folgender entscheidungswesentliche Sachverhalt:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 3. November 2008 beteiligte sich Mag. O S bei Herrn G R als atypisch stiller Gesellschafter.

Zu Beginn der gesellschaftlichen Beziehungen wurde Herr Mag. S als Vertreter und Zustellbevollmächtigter der Gesellschaft gegenüber dem Finanzamt namhaft gemacht.

Dies Zustellvollmacht wurde im Februar/2013 widerrufen und Herr R namhaft gemacht.

In weiterer Folge wurden die Bescheide zwar Herrn R zugestellt, allerdings wurde im Adressfeld der Bescheide nicht der Name R („z.H.“) angeführt.

Innerhalb der Beschwerdefrist wurde Beschwerde gegen diese „Bescheide“ bzw. Erledigungen eingereicht.

Die folgenden Beschwerdevorentscheidungen (Juni/2014) wurde mit dem Vermerk „z.H.“ zugestellt.

Der Vorlageantrag wurde von Herrn Mag. S eingereicht, nachdem ihm die Beschwerdevorentscheidungen zugestellt wurden.

### **B) Beweiswürdigung:**

Herr R wurde mit Schreiben vom 12. Dezember 2017 aufgefordert, seine derzeitige Tätigkeit im Bereich seiner künstlerischen Aktivitäten zu beschreiben. Weiters wurde er aufgefordert Nachweise vorzulegen, aus denen hervorgeht, dass er tatsächlich bestrebt

ist, auf dem Kunstmarkt Fuß zu fassen bzw. wie er es anstellen wolle, künftig tatsächlich Erlöse zu erzielen.

Herr R hat sich diesbezüglich nicht geäußert. Der Mitgesellschafter, Mag. S, hat in seiner Eingabe vom 9. Jänner 2018 auf verschiedene Tätigkeiten hingewiesen (auf facebook). Allerdings konnte auch er keine tatsächlich erwirtschafteten Umsätze darstellen. Lediglich eine einzige Rechnung konnte hinsichtlich des streitgegenständlichen Zeitraumes vorgelegt werden (Land NÖ 2.500,00 € - aus Auftrag 2007).

Herr R konnte diesbezüglich lediglich auf eine einzige Aktivität hinweisen (Ausstellung in St. Pölten im Jahr 2013), in welcher er einer breiteren Öffentlichkeit zugänglich war. Aber auch diese Aktivität führte zu keinen Umsätzen. Die übrigen Aktivitäten/Ausstellungen konnten nicht näher verifiziert werden.

In Würdigung dieser Sachverhalte ist also davon auszugehen, dass Herr R (und demnach auch die in Streit stehende Personengesellschaft) mit der Art seiner Geschäftsführung es nicht geschafft hat, Umsätze zu erzielen. Dass tatsächlich keine Einnahmen erzielt wurden, wurde auch in der Ergänzung zum Vorlageantrag dargestellt („*es gibt defacto keine Einnahmen aus der künstlerischen Tätigkeit*“).

Wie im Punkt A) bereits angeführt, ist allerdings vorerst nicht auf diese Darstellungen einzugehen, sondern die **formalrechtlichen** Gegebenheiten einer Würdigung zu unterziehen.

Als Beweiswürdigung sind folgende – bereits oben genannten – Unterlagen relevant.

< 23.12.2008: Schreiben der steuerlichen Vertretung C (diese war die steuerliche Vertretung sowohl von Herrn R als auch von Herrn Mag. S), dass die Zustellung an Mag. O S erfolgen soll.

< 26.2.2013: Schreiben von Mag. S an das zuständige Finanzamt, seine Zustellbevollmächtigung aufzuheben – Zustellung direkt an G R.

< 6.12.2013: Feststellungsbescheide (Feststellung unterbleibt) mit folgendem Adressfeld:

„*R G und Mitges.*

*Straße*

*Ort*“

In diesen Bescheiden wurde auch auf § 81 und § 101 Abs. 3 BAO verwiesen.

< 8.1.2014: die Bescheide vom 6.12.2013 wurden nunmehr auch an Herrn Mag. S zugestellt.

< 8.1.2014: Beschwerde eingebracht von Mag. S mit dem Hinweis im vorletzten Absatz, dass seitens des Finanzamtes die Zustellung der Bescheide an Mag. S verweigert wurde. Diese Weigerung sei unzulässig.

< 23.6.2014: Beschwerdevorentscheidungen an Herrn R („z.H.“) zugestellt.

< 8.1.2015: Zustellung der Beschwerdevorentscheidungen an Mag. S

< 29.1.2015: Vorlageantrag eingebracht durch Mag. S.

### C) Rechtliche Würdigung:

§ 81 Abs. 2 BAO:

*Kommen zur Erfüllung der in Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hierfür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellbevollmächtigter namhaft gemacht wird.*

Mit Schreiben vom 23.12.2008 wurde Herr Mag. O S unzweifelhaft als Zustellbevollmächtigter der streitgegenständlichen Gesellschaft dem Finanzamt gegenüber namhaft gemacht.

Mit Schreiben vom 26.2.2013 wurde ersucht diese Zustellbevollmächtigung aufzuheben. Des Weiteren ist Herrn G R zuzustellen.

Ein neuerlicher Antrag auf Zustellvollmacht findet sich im Verwaltungsakt des Finanzamtes nicht. Seitens Herrn S wurde in der Bescheidbeschwerde lediglich angeführt, dass das Finanzamt die Zustellung der Bescheide verweigert hätte. Ein Antrag auf allgemeine Änderung der Zustellvollmacht ist darin nicht zu erkennen. Es wurde nur begehrt, die Bescheide auch Herrn Mag. S zuzustellen. Dies hat das Finanzamt auch gemacht. Dies allerdings erst, nachdem Herrn R ordnungsgemäß zugestellt wurde (Beschwerdevorentscheidung).

Im Folgenden noch ein paar Anmerkungen zu Erledigung der ursprünglichen Bescheidbeschwerde (8.1.2014) des Finanzamtes.

§ 101 Abs. 3 BAO: *Schriftliche Ausfertigung, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind, 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.*

Es muss also eine unzweifelhafte Erkennbarkeit des Bescheidadressaten vorliegen.

In den Bescheiden vom 6. Dezember 2013 hat es das Finanzamt unterlassen, den Spruch richtig darzustellen. Es wurde keine Person genannt, an die der Bescheid ergeht; nur so kann die Zustellfiktion dieser gesetzlichen Bestimmung auch greifen.

Es liegt also kein rechtsrichtig dargestellter Bescheid vor – es ist von einem sog.

„**Nichtbescheid**“ auszugehen.

Gegen eine derartige Erledigung kann auch kein Rechtsmittel ergriffen werden. Die Bescheidbeschwerde vom 8. Jänner 2014 hätte demnach rechtrichtig als **nicht zulässig zurückgewiesen** werden müssen (§ 260 Abs. 1 lit. a BAO).

Diese rechtsrichtige Vorgangsweise wird nunmehr richtig gestellt.

Die Bescheidbeschwerde vom 8. Jänner 2014 wird also spruchgemäß als nicht zulässig zurückgewiesen.

Nunmehr aber weitere Ausführungen zum eingereichten **Vorlageantrag** durch Herrn Mag. S am 29. Jänner 2015.

§ 101 Abs. 3 BAO:

*Schriftliche Ausfertigungen, denen in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind, 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 Rechtsfolgen in der Ausfertigung hingewiesen wird.*

In sämtlichen streitgegenständlichen Bescheiden wurde klar ersichtlich auf diese gesetzliche Bestimmung hingewiesen.

Vor allem die Beschwerdevorentscheidungen wurden demnach rechtsrichtig und rechtskräftig unmittelbar Herrn R zugestellt („z.H. R G“), mit der Wirkung, dass die Zustellung auch an den zweiten Gesellschafter als vollzogen gilt; auf diese Zustellfiktion wurde unmissverständlich in der Beschwerdevorentscheidung hingewiesen.

Ist ein Dokument zugestellt, so löst die neuerliche Zustellung des gleichen Dokuments keine Rechtswirkung aus (§ 6 Zustellgesetz).

Die Beschwerdevorentscheidung wurde unverändert und gekennzeichnet als Duplikat im Jänner 2014 an Herrn Mag. S zugestellt. Dies ist lediglich eine neuerliche Zustellung des gleichen Dokumentes. Der Lauf einer (neuen) Rechtsmittelfrist wird dadurch nicht neuerlich in Kraft gesetzt.

Die von Herrn Mag. S angeführte Anmerkung in Ritz BAO § 101 Tz 10 letzter Satz führt zu keinem anderen Ergebnis.

Einerseits scheint diese Darstellung dem erkennenden Richter als zu weit gefasst und andererseits war diese Darstellung aus den Akten nicht nachzuvollziehen.

Selbst im Schreiben vom 17. Juli 2017 (Betreff Vertragsauflösung) bedient sich Herr R noch folgender Anrede:

„Sehr geehrter O! Sehr geschätzter Freund!“

Auch in älteren Schriftstücken sind keine Zwistigkeiten zwischen den Gesellschaftern herauszulesen.

Herr Mag. S brachte lediglich zum Ausdruck, dass er wolle, dass die Bescheide auch ihm zugestellt werden sollten.

Unter diesen Gegebenheiten ist zweifelsfrei davon auszugehen, dass die Beschwerdevorentscheidungen vom 23. Juni 2014 rechtmäßig und rechtsrichtig zugestellt wurden. Nach Zustellung (RSb am 26. Juni 2014) hat also die Rechtsmittelfrist zu laufen begonnen.

Die tatsächliche Zustellung an Herrn Mag. S löst keine neu zu beginnende Rechtsmittelfrist aus.

*Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Beschwerdefrist einen Monat. Dieselbe Beschwerdefrist gilt bei Beschwerdevorentscheidungen (§ 264 Abs. 1 BAO).*

Gegenständlicher Vorlageantrag wurde nachweislich am 29. Jänner 2015 beim zuständigen Finanzamt eingereicht.

Dieser Vorlageantrag gilt demnach keinesfalls als innerhalb der im §§ 245 Abs. 1 bzw. 264 Abs. 1 BAO genannten Frist als eingebracht.

Die auch im Bescheid genannte Frist war demnach unmissverständlich bereits abgelaufen.

*Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie*

- a) nicht zulässig ist oder*
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.*

Unter Beachtung dieser Bestimmung war der eingebrachte Vorlageantrag mit Beschluss als nicht firstgerecht eingebracht zurückzuweisen.

*§ 272 Abs. 4 (idF AbgÄG 2016, BGBI I 2016/117 ab 1.1.2017):*

*Gemäß dieser Bestimmung obliegen dem Berichterstatter Zurückweisungen (§ 260) und Gegenstandsloserklärungen (§ 256).*

Sowohl in der Beschwerdeschrift als auch im Vorlageantrag wurde die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt.

Gemäß dieser Bestimmung kann gegenständliche Erledigung allerdings auch ohne mündliche Senatsverhandlung durch den Berichterstatter durchgeführt werden. Von dieser Möglichkeit wird gegenständlich auch Gebrauch gemacht.

Auch von einer mündlichen Verhandlung kann gemäß § 274 Abs. 3 Z 1 abgesehen werden, wenn die Beschwerde als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen ist (§ 260).

Diese Vorgangsweise wurde vor allem auch deswegen gewählt, da dem Einschreiter ausführlich Gelegenheit geboten wurde (auch vor dem Bundesfinanzgericht), seine Ausführungen darzustellen.

In seiner Eingabe vom 28. Februar 2018 stellte Herr Mag. S auch dar, dass zwar die Sinnhaftigkeit einer mündlichen Verhandlung noch offen sei, allerdings könne eine wahrheitsgemäße Aussage von Herrn R keine weiteren Erkenntnisse bringen.

Zusammengefasst ist also von folgender rechtlichen Beurteilung auszugehen:

1.) Die Beschwerde vom 8.1.2014 richtet sich gegen mit Mängeln behaftete Bescheide.

Diese „Bescheide“ stellen also lediglich sonstige Erledigungen des Finanzamtes dar (Erledigung ohne Bescheidqualität), welche nicht mit Beschwerde anfechtbar sind.

Die als Beschwerde bezeichnete Eingabe ist demnach nicht zulässig.

2.) Der am 29.1.2015 eingereichte Vorlageantrag richtet sich gegen der Form nach richtig erlassene Beschwerdevorentscheidungen, welche allerdings wegen Punkt 1.) nicht ergehen hätten dürfen.

Da er aber tatsächlich ergangen ist, war die Rechtzeitigkeit zu prüfen. Diese

Voraussetzung war aber, wie oben klar dargestellt wurde, jedenfalls nicht gegeben.

Deswegen war auch diese Eingabe nicht zulässig.

#### **D) Revision:**

*Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.*

Aufgrund der festgestellten Sachverhaltslage gibt es klare gesetzliche Regelungen.

Insofern liegt weder die Lösung einer Rechtsfrage vor, noch gibt es Abweichungen von der Rechtsprechung.

Linz, am 15. März 2018