



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden vs und die weiteren Mitglieder r, b und bs über den Devolutionsantrag der ast, vertreten durch stb, wegen Verletzung der Entscheidungspflicht über die Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften (st.Ges..) für das Jahr 1989 des Finanzamtes Wien 6/7/15, entschieden:

Der Devolutionsantrag wird zurück gewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Antragsteller vertreten die Auffassung, dass die beim Finanzamt im Jahre 1990 eingelangte Abgabenerklärung (betreffend der Feststellung der Einkünfte von Personenvereinigungen) für das Jahr 1989 noch immer unerledigt sei, weil die erlassenen Bescheide keine Rechtswirkung erlangt haben.

Die Tatsache, dass die erlassenen – als Bescheid bezeichneten – Erledigungen keine Rechtswirksamkeit erlangt haben wurde den Abgabenbehörden erst mit Einlangen des Beschlusses des VwGH im Jahre 2008 dadurch bekannt, dass im Beschwerdevorbringen die vor dem Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung liegenden Todestage angeführt waren.

Auf eine Änderung in der Person der Beteiligten wurde im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung nicht hingewiesen, obwohl die Bescheidadressierung Streitthema war.

Seitens des Referenten wurde ein Verlangen nach § 282 Abs 1 Z 2 BAO gestellt, weil die Auswirkungen von Nichtbescheiden auf das übrige Verfahrensrecht (insbesondere auf § 209 a

Abs 2 BAO) in Schrifttum und Rechtsprechung wenig erörtert sind, und die Lösung derartiger Rechtsfragen mit besonderen Schwierigkeiten verbunden ist.

Abgabenerklärung 1989	Eingelangt 6.9.1990
Erster, frühester Sterbetag lt. Liste der Verlassenschaften	6.5.1990 (e)
Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO	28.3.1991
Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheid	10.2.1997
Berufung	17.4.1997
Berufungsergänzung	4.10.2002
Berufungsergänzung	10.10.2002
Niederschrift zur mündlichen Verhandlung	10.10.2002
Berufungsentscheidung RV/x	28.10.2002
Beschwerdevorbringen Liste der Verlassenschaften und Übertragungen	12.12.2002
Beschluss des VwGH ZI 2002/13/0224	27.2.2008
Zurückweisungsbescheid (F-Verfahren)	7.5.2008
Devolutionsantrag	28.11.2008, eingelant am 2.12.2008

#### Stellungnahme des Finanzamtes zum Devolutionsantrag

„Gemäß § 77 Abs. 1 BAO ist Abgabepflichtiger, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt. Abgabepflichtiger ist demnach jeder, sei es eine natürliche oder juristische Person, eine Vermögensmasse oder eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung, mit dem die Abgabenbehörde im Hinblick auf seine möglicherweise gegebene Abgabenschuld in einem Abgabungsverfahren in Verbindung tritt oder in Verbindung treten kann (vgl. VwGH 13.12.2007, 2006/14/0061). Gemäß § 78 Abs. 1 BAO ist Partei im Abgabungsverfahren der Abgabepflichtige (§ § 77 BAO). Nach § 78 Abs. 2 lit. a BAO sind Parteien des Abgabungsverfahrens ferner, wenn die Erlassung von Feststellungsbescheiden vorgesehen ist, diejenigen, an die diese Bescheide ergehen (§191 Abs. 1 und 2 BAO). Andere Personen haben gemäß § 78 Abs. 3 BAO die Rechtsstellung einer Partei dann und insoweit,

als sie auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie bezieht.

Im vorliegenden Fall war Partei des Abgabenverfahrens (§§ 77, 78 BAO) die mittels Einreichung einer Feststellungserklärung gemäß § 188 BAO für das Jahr 1989 als steuerliche Einkünfteerzielungsgemeinschaft gegenüber dem Finanzamt aufgetretene „atyp.st.Ges.“ (im Folgenden kurz: ges).

Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten gemäß § 79 BAO die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Eine (unechte) stille Gesellschaft ist zivilrechtlich eine reine Innengesellschaft (vgl. VwGH 26.7.2007, 2004/15/0137). Nach bürgerlichen Recht konnte die ges mangels eigener Rechtspersönlichkeit den Parteistatus (eigenständige Rechtsperson) nicht erfüllen. Abgabenrechtlich konnte der ges die von ihr mittels Einreichung der Feststellungserklärung (§ 188 BAO) in Anspruch genommene Qualifikation als Partei des Abgabenverfahrens (§§ 77, 78 BAO) jedoch zukommen. Sie hat diesen Parteistatus (eigenständiges Steuersubjekt) auch tatsächlich erlangt, indem sie das Finanzamt mittels des erklärungsgemäß erlassenen (Erst-) Feststellungsbescheides als steuerrechtliche Mitunternehmerschaft (§ 23 Z 2 EStG 1988) anerkannt hatte.

Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (§ 97 Abs. 1 BAO). Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Mit Zustellung des Feststellungsbescheides an die vertretungsbefugte Person bzw. Zustellungsbevollmächtigte iSd § 81 Abs. 2 BAO gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf die Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (§ 101 Abs. 3 BAO). Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. In diesem Fall müssen im Bescheidspruch (Bescheidadressierung) alle Mitglieder der Personengemeinschaft namentlich angeführt werden, andernfalls der Bescheid nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht wirksam erlassen würde. Ab „Beendigung“ erginge ein noch an die Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichteter Feststellungsbescheid unwirksam („ins Leere“). Es kommt dabei auf den Zeitpunkt der Erlassung des (jeweiligen) Feststellungsbescheides an.

Die Frage, wann eine bürgerlich-rechtliche Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit zivilrechtlich als beendet anzusehen wäre, stellte sich im vorliegenden

Fall nicht, weil eine zivilrechtliche Rechtsfähigkeit der ges von vornherein nicht gegeben war. Abgaben(verfahrens)rechtlich wiederum stellte sich die Situation anders dar. Es wäre schon ein Widerspruch in sich, würde gegen die Denklogik und das allgemeine Rechtsverständnis verstoßen, im nachhinein (18 Jahre später) zu behaupten, man wäre nicht was man selbst erklärt hatte zu sein. Faktum ist auch die seinerzeitige (erklärungsgemäße) Anerkennung der ges als Mitunternehmerschaft im steuerrechtlichen Sinn (Erfassung als Steuersubjekt) mittels der mit Bescheid durchgeführten Feststellungsveranlagung (§ 188 BAO). Ob dies zu Recht geschehen ist, ändert daran nichts. Auch nachfolgende Erklärungen, Feststellungen und Erledigungen können darauf keinen Einfluss (mehr) nehmen. Maßgeblich waren vielmehr die Verhältnisse im Zeitpunkt der Bescheiderlassung. Unbestritten ist weiters, dass die 1991 durchgeführte Feststellungsveranlagung mit entsprechenden Rechts(aus)wirkungen gemäß §§ 192, 295 BAO auf von ihr abgeleitete diverse geser-Steuerverfahren verbunden gewesen war. Tatsache ist ferner, dass die ges erst im Berufungsverfahren gegen die im Anschluss an eine Betriebsprüfung im Jahr 1997 erlassenen Bescheide (vom 10. Feber 1997) selbst behauptet hatte, mit 30. April 2000 durch Abfindung und Ausscheidung aller Gesellschafter „beendet“ worden zu sein (vgl. Berufungsentscheidung vom 28.10.2002, GZ. RV/x , Seite 17), worauf der Verwaltungsgerichtshof die gegen die Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 eingebrachte Beschwerde unter Bezugnahme auf seine für den „hier zu beurteilenden Fall der beendeten Mitunternehmerschaft“ geltende Rechtsprechung mit Beschluss vom xxx zurückgewiesen hat.

Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass die ges eine von ihr deklarierte Steuerrechtssubjektivität in Form einer steuerrelevanten Mitunternehmerschaft in dem im Jahr 1991 durchgeführten Feststellungsverfahren betreffend den Veranlagungszeitraum 1989 erhalten hatte. Der Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) war gemäß § 191 Abs. 1 lit c BAO an sie als Verfahrenspartei zu adressieren. Die rechtliche Beurteilung ist auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung (§ 97 BAO) am 28.3.1991, den Bescheidwillen und Kenntnisstand des Finanzamtes zu diesem Zeitpunkt abzustellen. Im Jahr 1991 bestand weder für das Finanzamt ein Anhaltspunkt dafür, die ges sei als „beendet“ anzusehen, noch wurde eine derartige (steuerrechtliche) „Beendigung“ von der ges selbst eingewendet. Es entspricht den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, dass sich Parteien ihre Erklärungen auch zurechnen zu lassen haben. Der an die ges gerichtete Feststellungsbescheid betreffend das Jahr 1989 vom 28.3.1991, mit dem über die von der ges eingereichte Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Feststellungserklärung) betreffend das Jahr 1989 vom 6. September 1990 antragsgemäß abgesprochen wurde, ist in Rechtskraft erwachsen. Dieser Bescheid hat als normativer Verwaltungsakt mit seiner Erlassung an die Partei des Abgabenverfahrens (Steuersubjekt) rechtliche Existenz erlangt (vgl. dazu auch VwGH 28.9.2006, 2002/17/0027;

28.6.2007, 2006/16/0199), selbst wenn er inhaltlich rechtswidrig gewesen sein mag. Von ihm wurden diverse Beteiligteinkünfte-Veranlagungsverfahren (Einkommensteuer) abgeleitet. Das Vorbringen einer „beendeten Personengemeinschaft“ wurde von der Einschreiterin erst viel später erstattet. (Erst-) Feststellungsbescheide entfalten auch dann Wirkung, wenn eine nach Berufung gegen den Feststellungsbescheid ergehende Berufungsentscheidung an eine sodann nicht mehr existente Personengesellschaft ergangen ist und somit keine Rechtswirkungen mehr erzeugt hat (vgl. VwGH 19.12.2007, 2006/13/0018). Im vorliegenden Fall ist die vom VwGH mittels der Beschlussfassung aus 2008 als unwirksam erkannte Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 auch gar nicht über den 1991 erlassenen Feststellungsbescheid, sondern über erst im Jahr 1997 erstinstanzlich erlassene Bescheide ergangen.

Eine unerledigte Feststellungserklärung für 1989, eingereicht am 6. September 1990, liegt aus den angeführten Gründen nicht vor. Somit kann auch eine diesbezügliche, mit Schriftsatz vom 28. November 2008 behauptete Verletzung der Entscheidungspflicht (§ 311 BAO) nicht gegeben sein.“

### **Über den Antrag wurde erwogen:**

Gemäß § 85 Abs 1 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs 3 schriftlich einzureichen.

209 a Abs 2 BAO lautet: „Hängt eine Abgabensfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabensfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, „wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.““

#### **1. Kein Antrag im Sinne des § 209 a Abs 2 BAO**

Abgabenerklärungen (hier Steuererklärung betreffend einheitlich und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO) gehören nicht zu den in Abgabenvorschriften vorgesehenen Anträgen im Sinne des § 85 BAO zur Geltendmachung von Rechten, sondern sind in Abgabenvorschriften (§ 133 Abs 1 BAO in Verbindung mit § 43 EStG 1988) normierte Verpflichtungen, auf die dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung folgend, § 209 a Absatz 2 BAO nicht anwendbar ist.

## 2. Mangelhafte Abgabenerklärung

Die Anführung rechtlich nicht existenter Personen in der Abgabenerklärung kann nicht anders beurteilt werden, als deren Übernahme in einer Berufungsentscheidung oder in einem erstinstanzlichen Bescheid, welche jedenfalls nichtig sind.

Solche Erklärungen weisen schwerwiegende Mängel auf, die wie bereits gezeigt wurde, kein ordnungsgemäßes Veranlagungsverfahren ermöglichen (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 133 Tz 6).

Insoweit lag zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides bzw. des wieder aufgenommenen Feststellungsbescheides 1997 auch kein erledigbares Anbringen vor.

Die (per 2000 beendete Gesellschaft) ist ihren Mitwirkungspflichten nicht hinreichend nachgekommen, weil die Änderung in den Beteiligtenverhältnissen im Rahmen der Offenlegungs- und Anzeigepflicht nicht bekannt gegeben wurde.

## 3. Kein unerledigtes Anbringen

Damit war aber der „Erstbescheid“ von allen Parteien und Beteiligten als solcher (an)erkannt und von allen Parteien und Rechtsnachfolgern unbekämpft geblieben und hat es in weiterer Folge zu dessen Ausscheiden aus dem Rechtsbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens bedurft, die wiederum mit Berufung angefochten wurde.

Demzufolge ist bis zum Jahr 2008 über einen rechtswirksamen Abspruch im Sinne einer intendierten und als solche betrachtete Erledigung) über die Abgabenerklärung des Jahres 1989 auszugehen. Über die gegen diesen Abspruch erhobene Berufung wurde ebenfalls abgesprochen.

Erst im Jahr 2008 erlangte die Abgabenbehörde erster und zweiter Instanz im Wege der Übermittlung des VwGH Beschlusses anhand der Beilagen zur Beschwerdeschrift (Liste der Verlassenschaften) Kenntnis über die Todestage von einzelnen namentlich angeführten Beteiligten.

Mit anderen Worten können keine unerledigten Anträge im Sinne des § 209 a Absatz 2 BAO vorliegen, wenn über diesbezügliche Entscheidungen („Bescheide“) eingebrachte Berufungen abgesprochen wurde, zumal nach damaligen Rechtsverständnis in Einklang mit dem Gesetz Bescheide – auch bei atypisch stillen Gesellschaften – gemäß § 191 Abs 1 lit c BAO an die Personenvereinigung zu ergehen hatte und insoweit dieser auch wirksam zugegangen ist. Nach § 78 Abs. 2 BAO hatte eine solche (noch nicht beendete) Personenvereinigung

Parteistellung (und zwar auch dann, wenn der Spruch infolge Anführung rechtlich nicht existenter Personen rechtswidrig war).

Ein ausschließlich durch die Untätigkeit der Abgabenbehörde noch nicht behandelter Antrag liegt angesichts der Vielzahl an (intendierten) Erledigungen jedenfalls nicht vor.

Wegen des Eintritts der absoluten Verjährung hinsichtlich der vom Feststellungsbescheid abgeleiteten Abgaben und der mehrfachen intendierten Erledigungen der Abgabenbehörden, die infolge Verletzung der Mitwirkungspflichten keine Rechtswirksamkeit erlangten, lag keine Entscheidungspflicht über die Abgabenerklärung des Jahres 1989 mehr vor.

Anzumerken ist, dass selbst wenn man die Abgabenerklärung als Antrag im Sinne des § 209 a BAO werten wollte, der Devolutionsantrag abzuweisen wäre, weil infolge der mangelhaften Erfüllung der Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht dem Finanzamt kein überwiegendes Verschulden zugedacht werden könnte.

Darüber hinaus wäre die Erlassung eines Feststellungsbescheides auch aus Gründen der Verfahrensökonomie nicht zweckmäßig. Ausgehend davon, dass das seitens des Finanzamtes intendierte Veranlagungsergebnis in die vom Feststellungsbescheid abgeleiteten Einkommensteuerbescheide Eingang gefunden hat, solche abgeleiteten Bescheide auch vor Erlassung des Feststellungsbescheides ergehen können (vgl. Ritz, BAO 3, § 295, Tz 10, S. 900) und eine Abänderungsbefugnis der Einkommensteuerbescheide nach § 295 Absatz 1 BAO nur bei einem durch den Feststellungsbescheid abändernden Ergebnis besteht (vgl. Ritz, BAO 3, § 295 Tz 9, Seite 899) stehen die rechtswirksam und rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheide, in denen die einem neuerlich erlassenen Feststellungsbescheid entsprechende Einkunftsanteile bereits richtig und zulässigerweise (und damit nicht rechtswidrig, sondern rechtsrichtig) angesetzt wurden, der erstmaligen Erlassung eines Feststellungsbescheides entgegen. Eine unverhältnismäßige Vorgangsweise kann darin nicht erblickt werden, zumal der Rechtsschutz im Rahmen der Einkommensteuerverfahren gegeben war und die Gesellschaft, deren Organe und Vertreter in jeder Lage des Verfahrens durch eine zumutbare Mitwirkung in Bezug auf die Bekanntgabe der rechtlichen Verhältnisse der Beteiligten diesen auch geltend machen hätte können. Mit anderen Worten führt die im Feststellungsverfahren eingetretene Lage der Nichtigkeit sämtlicher Anbringen und Erledigungen dazu, dass in den abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren de facto eine eigenständige Veranlagung der Beteiligungsergebnisse seitens der Wohnsitzfinanzämter zum Tragen gekommen ist.

Wien, am 1. April 2009