



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert WP GesmbH und Co KG, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf, betreffend Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 1997, Feststellung und Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1997 bis 2005 sowie Umsatzsteuer 1998 bis 2001 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2001 gelten gem. § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen.

Die Berufungen gegen den Bescheid mit dem das Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 1997 wiederaufgenommen wurde und gegen die Bescheide betreffend Feststellung und Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 1997 bis 2005 werden als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 22.10.1997 wurde die XY (Bw) gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist der gewerbliche Grundstückshandel. Als persönlich haftende Gesellschafter (Komplementäre) wurden Kompl1 und Kompl2 bestimmt, diese bringen ausschließlich ihre Arbeitskraft ein.

Kommanditisten sind Komm1, Komm2, Komm3 und Komm4. (Als Gründungskommanditist trat Komm5 mit einer Vermögenseinlage von S 1.000,-- auf, mit dem Zusatz, dass diese nach Aufnahme weiterer Kommanditisten ausscheidet.)

Über die Aufnahme von Kommanditisten mit einer geplanten Pflichteinlage von insgesamt ca. 5 Mio. S bestimmen It. Gesellschaftsvertrag alleine die persönlich haftenden Gesellschafter. Die Beteiligung eines jeden Kommanditisten am Vermögen der Gesellschaft bestimmt sich verhältnismäßig nach seinen jeweiligen einbezahlten Pflichteinlagen. Gewinn- u. Verlustanteile, Entnahmen der Gewinnanteile sowie Kapitalrückzahlungen werden über variable Verrechnungskonten abgerechnet.

Vertraglich festgelegte Gewinn- u. Verlustzuweisung:

Die Komplementäre nehmen grundsätzlich am Gewinn und Verlust der KEG nicht teil. Sie erhalten jedoch unabhängig von der Gewinnverteilung jeweils eine pauschale Haftungsvergütung in Höhe von 3 % des Jahresnettoumsatzes, mindestens jedoch S 100.000,- ausbezahlt.

Die Kommanditisten nehmen am Gewinn und Verlust der Gesellschaft teil. Die Verteilung des Gewinns erfolgt im Verhältnis der vertraglich vereinbarten Kommanditeinlagen. Verluste sind auch über die Höhe der Kommanditeinlage hinaus zu übernehmen, maximal jedoch bis zu 300% der Kommanditeinlage.

Am 5.12.2006 erließ das Finanzamt Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 1998 bis 2001, einen Bescheid, mit dem das Feststellungsverfahren 1997 wiederaufgenommen wurde, sowie Feststellungsbescheide betreffend die Jahre 1997 bis 2001 und am 5.12.2007 Feststellungsbescheide betreffend die Jahre 2002 bis 2005. In den Feststellungsbescheiden hat das Finanzamt die Einkünfte je zur Hälfte den Komplementären zugewiesen.

Betreffend die Jahre 1997 bis 2001 wurde in Nichtfeststellungsbescheiden vom 1.12.2006 ausgesprochen, dass hinsichtlich der Kommanditisten die Einkünfte nicht festgestellt werden. Die Nichtfeststellungsbescheide betreffend die Jahre 2002 bis 2005 ergingen am 24.8.2008. Die Nichtfeststellungsbescheide wurden jeweils den Kommanditisten und der Bw zugestellt.

Umsatzsteuer:

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 und die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 1997 enthielt keine Begründung, weshalb das Finanzamt mit Bescheid vom 11.10.2007 der Bw aufgetragen hat, die Mängel bis zum 20.11.2007 zu beheben.

In der Eingabe vom 20.11.2007 wurde die Begründung betreffend Wiederaufnahmbescheid nachgereicht, diese Eingabe enthielt aber keine Ausführungen betreffend Umsatzsteuer.

Da die Bw der Mängelbehebungspflicht betreffend Umsatzsteuer nicht nachgekommen ist, war die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 gem. § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen zu erklären.

Feststellung bzw. Nichtfeststellung von Einkünften:

Das Finanzamt hat hinsichtlich der Kommanditisten eine Mitunternehmerschaft verneint und mit den angefochtenen Feststellungsbescheiden die Einkünfte ausschließlich den Komplementären zugewiesen. Hinsichtlich der Kommanditisten wurden auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 iVm § 188 BAO gestützte Bescheide erlassen, mit denen ausgesprochen wurde, dass der Anteil des jeweiligen Kommanditisten am Ergebnis der KEG nicht in die Feststellung der Einkünfte einzubeziehen ist und hinsichtlich der Kommanditisten eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat. Die diesbezüglichen Bescheide ergingen an die KEG und den jeweiligen Kommanditisten und wurden jeweils beiden zugestellt.

Im Erkenntnis vom 5.9.2012, 2001/15/0024 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibt, ein Grundlagenbescheid im Sinne des § 188 BAO darstellt. Die Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gilt auch für den Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung zu unterbleiben hat. Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehr auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos.

Im gegenständlichen Fall wurden Feststellungsbescheide erlassen und die Einkünfte der Bw ausschließlich den Komplementären zugewiesen. Im Spruch der Feststellungsbescheide sind auch nur die Komplementäre angeführt.

In diesen Bescheiden hätte im Spruch ausgeführt werden müssen, dass hinsichtlich der Kommanditisten die Einkünfte nicht festgestellt werden.

Lt. den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes hätten gesonderte Nichtfeststellungsbescheide nicht ergehen dürfen. Schon aus diesem Grund handelt es sich bei den Nichtfeststellungsbescheiden um Nichtbescheide.

Aber auch die Feststellungsbescheide konnten keine Rechtswirkung entfalten, da nicht alle Rechtssubjekte (Kommanditisten) in den Feststellungsbescheiden angeführt sind.

Da Nichtbescheide vorliegen, waren die Berufungen gegen diese Bescheide zurückzuweisen.

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Für den Fall, dass man entgegen der Ansicht des UFS entgegen dem Wortlaut auf der

Rückseite der behördlichen Erledigung vom 25.10.2006 die Ansicht vertreten sollte, der auf der Rückseite des Bescheides befindliche Text mit der Überschrift " 2. Hinweis für einen Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO" gelte auch für den Wiederaufnahmebescheid vom 25.10.2006: Die Information auf der Rückseite des "Bescheides" vom 25.10.2006 mit der Überschrift "2. Hinweis für einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO" enthält u.a. folgenden Text "Der Bescheid hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen...". Aus dem Betriebsprüfungsbericht (BP-Bericht) ergibt sich, dass nach Ansicht des Finanzamtes in Bezug auf die Kommanditisten eine Mitunternehmerschaft nicht vorliege. Diejenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen, waren daher nach Ansicht des Finanzamtes nicht die Kommanditisten, sondern nur die Komplementäre, da die Anordnung betreffend Wirkungen gegenüber denjenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen, nur für positive Feststellungen, nicht aber für Nichtfeststellungen geeignet ist (vgl. VwGH vom 20.4.2004, 2003/13/0145; vgl. VwGH 10.12.2002, 99/15/0051).

Sollte man entgegen der Ansicht des UFS die Ansicht vertreten, der auf der Rückseite befindliche Text mit der Überschrift "2. Hinweis für einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO" gelte auch für den "Wiederaufnahmebescheid", so würde der "Wiederaufnahmebescheid" Wirkungen nur für die Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen, somit nur für die Komplementäre, nicht aber für die Kommanditisten entfalten. Dies wäre ein Verstoß gegen das Gebot der Einheitlichkeit, der diesen Bescheid ebenso zu einem Nichtbescheid machen würde. Es ist nicht zulässig, ein Feststellungsverfahren in Bezug auf eine Personengesellschaft nur mit Wirksamkeit für einen Teil der Gesellschafter wiederaufzunehmen.

Da auch der Wiederaufnahmebescheid ein Nichtbescheid ist, war auch die Berufung gegen diesen Bescheid zurückzuweisen.

Mit Eingabe vom 19.11.2012 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Wien, am 22. November 2012