

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Dieter Ortner, Monique Weinmann und Gerhard Raub über die Berufung der Bw., vertreten BWV, vom 12. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 29. Jänner 2008 gemäß § 92 Abs1 lit b, § 190 Abs 1 und § 188 BAO für 2005 an DI Anleger1 und an die Bw. nach der am 24. Juni 2009 in VHS, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung **beschlossen**:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Im Jahr 2005 hatte die Berufungserberin (Bw.) Bw. 26 stille Gesellschafter, von welchen fraglich ist, ob es sich um atypisch stille oder echte stille Gesellschafter handelt.

Dabei handelte es sich um folgende Gesellschafter, die in weiterer Folge als Anleger bezeichnet werden:

Anleger2 Anleger3, Anleger4, Anleger5, Anleger6, Anleger7. Die Stellung dieser Anleger als Gesellschafter der Bw. geht auf 2 Gesellschaftsverträge zurück:

Auf Grund eines echten stillen Gesellschaftsvertrages (Annahme des Finanzamtes) oder atypisch stillen Gesellschaftsvertrages (Ansicht der Bw.), datiert vom 28.2.1996 und 28.12.1995 sind dem Unternehmen der Bw. stille Gesellschafter (= Anleger) ab 31.7.1995 beigetreten und haben Einlagen gewährt. Dieser genannte Gesellschaftsvertrag wurde zwischen der Bw. als der Geschäftsherrin und der Treuhänderin-, Treuhand-, und

Verwaltungsgesellschaft m.b.H. als Treuhänderin für die Anleger geschlossen  
 [Gesellschaftsvertrag vom 28.12.1995 und 28.2.1996 = Dauerbeleg S. 26 im Akt des Finanzamtes betreffend die Bw.; Schreiben der Bw. vom 25.4.1996; Liste der 1995 beigetretenen Anleger= Dauerbeleg im Akt betreffend die Bw. S. 28; Treuhandvereinbarung Arbeitsbogen betreffend die Bw. (AB) I 463].

In diesem Gesellschaftsvertrag wurde u.a. vereinbart:

Die Bw. nehme die Treuhänderin als atypisch stillen Gesellschafter auf. Die Treuhänderin bringe die vereinbarte Einlage ein, die in das Vermögen der Bw. übergehe (Punkt II, III des Vertrages).

Liegt eine nachhaltige Verletzung des Vertrages durch den Geschäftsherrn (= Bw.) vor, die trotz schriftlicher Aufforderung nicht innerhalb von 4 Wochen eingestellt und behoben wird, ist der stille Gesellschafter (= Anleger) zur außerordentlichen Kündigung des Vertrages berechtigt [Gesellschaftsvertrag vom 28.2.1996 und 28.12.1995, Punkt XI Abs 2; Arbeitsbogen betreffend die Bw. (AB) II 679 ff].

Für den Fall des Ausscheidens des stillen Gesellschafters gemäß Punkt XI Abs 2 wird dieser mit dem Betrag abgefunden, der dem Buchwert seiner Beteiligung entspricht (Gesellschaftsvertrag vom 28.2.1996 und 28.12.1995, Punkt XIV Abs 2.).

Auf Grund eines zweiten echten stillen Gesellschaftsvertrages (Annahme des Finanzamtes) oder atypisch stillen Gesellschaftsvertrages (Ansicht der Bw.), datiert vom 31.12.1996 und 11.9.1997 ist dem Unternehmen der Bw. ein weiterer stiller Gesellschafter (Dr. Alexander Anleger8) mit Wirkung ab 15.12.1996 beigetreten und hat eine Einlage gewährt. Dieser stille Gesellschafter wird in weiterer Folge als Anleger bezeichnet. Dieser genannte Gesellschaftsvertrag wurde zwischen der Bw. als der Geschäftsherrin und der Treuhänderin - , Treuhand-, und Verwaltungsgesellschaft m.b.H. als Treuhänderin für den Anleger geschlossen [Gesellschaftsvertrag vom 31.12.1996 und vom 11.9.1997 = Hauptakt (HA) 2, 3/1996 im Akt des Finanzamtes betreffend die Bw.; Schreiben der Bw. vom 11.9.1997 an das Finanzamt ; = HA 1/1996 im Akt betreffend die Bw.; Treuhandvereinbarung HA 5/1996; Angebot zum Abschluss einer Treuhandvereinbarung, HA 4/1996].

Der Text dieses zweiten Vertrages ist in den wesentlichen Punkten gleichartig (Punkte II, III, XI Abs 2 und XIV Abs 2 = AB II 681 ff).

Die Gesellschafterstellung des Dr. Anleger8 geht somit auf den Gesellschaftsvertrag datiert vom 31.12.1996 und 11.9.1997 zurück, die Gesellschafterstellung der übrigen genannten Gesellschafter resultiert aus dem Gesellschaftsvertrag vom 28.2.1996 und 28.12.1995.

In ihrer Steuererklärung 2005 betreffend Einkünfte von Personengesellschaften begehrte die Bw. die Aufteilung ihrer Einkünfte auf Ihre Komplementärin, ihre Kommanditistin und auf die Anleger.

Mit Bescheid vom 29.1.2008 an den Anleger DI Helmut Anleger9 und die KG (= Bw.) wurde festgestellt, dass ein Anteil dieses Anlegers am Ergebnis der KG nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einzubeziehen ist. Eine Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO betreffend diesen Anleger habe für das Jahr 2005 zu unterbleiben. Im Spruch dieses Nichtfeststellungsbescheides wurde zudem festgestellt, dass dieser Anleger ein "als Nichtmitunternehmer anerkannter Gesellschafter der KG" sei.

Dieser Bescheid wurde der KG, nicht aber dem Anleger DI Anleger9 zugestellt. Das Finanzamt hatte zwar je eine Bescheidausfertigung für die KG und eine für diesen Anleger verfasst. Die für diesen Anleger gedachte Ausfertigung wurde jedoch irrtümlich dem steuerlichen Vertreter der KG zugestellt, der keine Vertretungsvollmacht dieses Anlegers innehat (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 24.6.2009, Vorbringen des steuerlichen Vertreters der KG, S. 10 und 11).

Ferner erließ das Finanzamt zeitgleich Nichtfeststellungsbescheide mit gleichartigem Inhalt an 12 andere Anleger (Mag. Ernst Anleger10, Anleger11, Anleger12, Anleger13) und die KG, wobei für jeden einzelnen Anleger ein eigener Bescheid erlassen wurde, der an den Anleger und die KG adressiert war. In Bezug auf jeden einzelnen Anleger wurde ausgesprochen, dass ein Anteil dieses Anlegers am Ergebnis der KG nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einzubeziehen ist. Eine Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO betreffend diesen Anleger habe für das Jahr 2005 zu unterbleiben. Im Spruch des Bescheides wurde zudem festgestellt, dass dieser Anleger ein "als Nichtmitunternehmer anerkannter Gesellschafter der KG" sei.

Gegen diese Bescheide haben berufen:

- Die Bw. (KG) mit Berufung vom 12. Feber 2008 gegen die Nichtfeststellungen betreffend DI Helmut Anleger14, Dr. Anleger15, Adolf Anleger16;
- Mag. Ernst Anleger17 mit Berufung vom 3.3.2008 gegen die Nichtfeststellung betreffend seine Person und
- Ing. Anton Anleger18 mit Berufung vom 5.3.2008 gegen die Nichtfeststellung betreffend seine Person. Andere Berufungen wurden vom Finanzamt nicht vorgelegt und sind daher nicht feststellbar.

An die 13 anderen Anleger Anleger19, Anleger20, Anleger21I, Anleger23 wurde kein Nichtfeststellungsbescheid 2005 zugestellt.

Über die Berufung der KG gegen den Nichtfeststellungsbescheid an **DI Helmut Anleger9 und an die KG wurde erwogen:**

**Rechtliche Beurteilung:**

Die beiden Gesellschaftsverträge, aus denen sich die Stellung der Anleger als Gesellschafter der Bw. herleiten lässt, sind auf Grund der Vertragstexte echte stille Gesellschaftsverträge, keine atypisch stillen Gesellschaftsverträge:

Der Ausschluss von der Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert darf nur auf jene Fälle eingeschränkt sein, in denen der Gesellschafter zur Unzeit oder aus einem von ihm zu vertretenden wichtigen Grund vorzeitig aus der Gesellschaft ausscheidet und damit ein für die Gesellschaft schädliches Verhalten an den Tag legt (VwGH 17.5.1989, 85/13/0175 oder 0176; 16.2.1994, 90/13/0048 ).

Da der stille Gesellschafter für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft auf Grund einer Vertragsverletzung durch den Geschäftsherrn (=Bw.) von der Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ausgeschlossen ist, ist seine Beteiligung nicht als atypisch stille Beteiligung anzusehen. Daher liegt eine echte stille Beteiligung vor. Dies gilt für alle Anleger. Daher sind die Einkünfte, die für 2005 gemäß § 188 BAO festgestellt werden, lediglich auf die Komplementärin und die Kommanditistin der Bw. zu verteilen, nicht aber auf die Anleger, die sich ab 1995 und zum Teil ab 1996 an der Bw. beteiligt haben.

Auf Grund der Steuererklärung betreffend Einkünfte von Personengesellschaften 2005 der Bw. und der mit Wirksamkeit ab 1995 und 1996 abgeschlossenen Gesellschaftsverträge hätte ein einheitlicher Nichtfeststellungsbescheid für 2005 erlassen werden müssen, in welchem festgestellt hätte werden müssen, dass in Bezug auf die oben erwähnten 26 Anleger eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung unterbleibt.

Gelangt die Behörde zum Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind, sind diejenigen Personen die Gesellschafter, i. S. d § 191 Abs 1 – 3 BAO, denen, falls das sich als Gesellschaft oder Gemeinschaft gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären. Ein solcher Bescheid muss die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften festzustellen ist. Ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Spruch wird kein individueller Verwaltungsakt gesetzt (VwGH 26.7.2007,

2004/15/0137; VwGH 30.3.2006, 2004/15/0048; VwGH vom 19.1.2005, 2004/13/0164; 8.2.2007, 2006/15/379; 25.9.1001, 2000/13/0203).

Diesen Anforderungen werden die erlassenen 13 Nichtfeststellungsbescheide nicht gerecht. Sie sind entgegen § 188 Abs 1, § 190 Abs 1 und § 191 Abs 1 und 3 BAO nicht einheitlich in einem Verfahren ergangen, vielmehr wurden 13 verschiedene Verfahren abgewickelt, da diese Bescheide abgesehen von ihrer Adressierung an die Bw. an 13 verschiedene Personen adressiert waren und da die in diesen Bescheiden ausgesprochen Nichtfeststellungen gegen 13 verschiedene Personen ausgesprochen wurden. Zudem haben diese 13 Bescheide nicht alle 26 Anleger erreicht, gegenüber welchen die Nichtfeststellung hätte ausgesprochen werden müssen.

Daraus ergibt sich für den gegenständlichen Nichtfeststellungsbescheid:

Der Nichtfeststellungsbescheid an die Bw. und den Anleger DI Anleger9 ist keine einheitliche Feststellung gem. der genannten Bestimmungen der BAO, weil er nicht einheitlich an alle 26 Anleger gerichtet ist, gegenüber welchen die Nichtfeststellung hätte ausgesprochen werden müssen. Ferner ist er auch Herrn DI Anleger9 nicht wirksam zugestellt worden, da er irrtümlich dem steuerlichen Vertreter der Bw., der keine Vollmacht dieses Anlegers innehat, übergeben worden ist.

Der gegenständliche Bescheid hat somit keine Wirkungen entfaltet.

Daher ist spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. Juni 2009