



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 11

GZ. RV/1290-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Mag. Helga Preyer, Mag. Gertraud Lunzer und Ing. Helmut Jörg über die Berufung der Bw., F.Pl., vertreten durch Scheck WT-UNION Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungskanzlei, 2000 Stockerau, Josef Sandhofer-Straße 4, des Mag.M.J.B., des Mag.A.B-G., des G.B., des W.B., des F.B.jun., der Dr.G.A.(vorm.B.), des Dr.K.B., der Dr.B.B., des Dr. J.B., des Dr.H.Ch., des Dr. U.C., des Dr.G.D., des K.D., des Mag.D.D., des G.F., des Dkfm.W.F., des Dr.K.F., des R.G., des Mag.H.G., des W.G., des Dr.F.G., des L.H., der A.H.(Erbe.n.R.H.), der Dr.E.-M.H., des Mag.H.H., des Dr.H.H., des Mag.He.H., des Dr.M.H., des A.H., der Mag.K.J.-G., des F.J., des H.K., des F.K., des G.K., des Mag.F.K., der Mag.E.K., des Dr.E.K., der E.K., des A.K., der Ge.K., des Dr.J.K., des G.L., des Dr.W.L., der G.M., des W.M., der Mag.H.M.-J., der Mag.S.M., des Dr. K.M., des Dr.W.M., des Dr.L.N., des S.N., der A.N., des Dr.W.Ö., des Mag.G.P., der Mag.St.P., des Dr.H.P., des J.P., des Dr.W.P., der Mag.K.P., des K.P., des J.R., des Dr.M.R., des Dr.A.Ch.R., des K.R., des Mag.H.Sch., des Dr.G.S., des Mag.L.Sch., des Dr.W.Sch., der Mag.M.St., des Mag.R.S., des H.S., des Dr.J.S., des Dr.R.T., der Mag.I.T., des Dr.M.T., des Mag.D.I., des J.V., des Dkfm.K.V., des Dr. H.V., des Dr.J.W., der Mag.M.W., des Dr.K.W., der Mag.B.W., des Mag.Be.W., des DI.H.W., des Mag.G.W., des P.Z. vom 27. Oktober 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 19. August 1998 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 92 BAO für das Jahr 1991 entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. handelt es sich um ein Unternehmen mit dem Betriebsgegenstand "Produktion und Handel von Heiz- und Klimasystemen".

Die die Berufung betreffenden Feststellungen der Betriebsprüfung (BP) sind folgende:

Zur Erlangung von Beteiligungskapital wäre im Jahr 1991 (20.6.1991 bzw. 27.6.1991) zwischen der C.GmbH und der P.GmbH eine Vereinbarung über die Aufbringung von atypischem stillen Gesellschafterkapital von rund S 30 Mio. abgeschlossen, und in der Folge mit insgesamt 87 beitretenen Gesellschaftern im Jahre 1991 die Errichtung einer atypischen Gesellschaft vereinbart worden.

Mit 85 der 87 natürlichen stillen Gesellschafter sei weiters eine Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag betreffend Auseinandersetzungsguthaben und Bankgarantie abgeschlossen worden.

Die Einlagen aller natürlichen stillen Gesellschafter hätten insgesamt S 22.000.000,-- zuzügl. Agio betragen, und wären Wertpapiere um S 8.306.720,-- zur Sicherstellung der Bankgarantie gekauft worden.

Zur rechtlichen Würdigung führt die BP im Wesentlichen aus:

Entscheidend, ob die beteiligten stillen Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien, sei die Voraussetzung, dass mit deren Position Unternehmenswagnis verbunden wäre. Unternehmerwagnis würde sich in der Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko ausdrücken. Unternehmerinitiative würde entfalten, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen könne.

Nach Ansicht der BP hätten die 85 stillen Gesellschafter insbesondere bei Betrachtung der Vereinbarungen für den Fall der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses kein Unternehmerrisiko getragen. Mit der Garantie des Geschäftsherrn, bei Abschichtung 110 bis 170 % bzw. 100 bis 160 % der Einlage zu erhalten, wäre sichergestellt worden, dass eine Abschichtung nicht unter der Höhe der Einlage erfolge und daher kein Verlust erzielt bzw. den Gesellschafter nicht das Risiko die Einlage zu verlieren, trifft.

Darüber hinaus wäre den stillen Gesellschaftern eine teilweise (60%ige) Bankgarantie eingeräumt worden. Ein anderer nicht an der Bw. beteiligter echter stiller Gesellschafter hätte somit ein größeres Risiko des Verlustes der Einlage zu tragen, wenn der Geschäftsinhaber zahlungsunfähig bzw. im Falle eines Darlehensgebers dessen Schuldner zahlungsunfähig würde.

Nach Ansicht der BP würde es sich auch bei den zwei weiteren ausgeschiedenen Gesellschaftern um echte stille Gesellschafter handeln, da weder Unternehmerinitiative noch Unternehmerrisiko getragen worden wären. Die stillen Gesellschafter wären daher insgesamt keine Mitunternehmer, und eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung daher für 1991 nicht vorzunehmen.

Mit Datum vom 19. August 1998 ergeht vom Finanzamt daher folgende Erledigung:

An die

C.undMitges..
z.H. S.GmbH

J.S.Str.

S.

Betrifft:

C.u.Mitges.,

W.,F.PI.

BESCHEID gemäß § 92 BAO

Eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO findet für 1991 nicht statt.

Begründung: siehe Betriebsprüfungsbericht

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem vorbezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung schriftlich oder telegraphisch eingebracht werden. Die Berufung ist zu begründen. Durch die Einbringung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gem. § 254 BAO nicht gehemmt.

In der form- und fristgerechten Berufung gegen diesen Nichtfeststellungsbescheid wurde eingewendet, dass die Bw. eine atypische stille Gesellschaft "C.&Stille darstellen würde und daher eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 1991 vorzunehmen sei.

Im Jahre 1991 hätte die Bw. mit 87 natürlichen Personen Gesellschaftsverträge als atypische stille Gesellschafter abgeschlossen, und würden auch die Regelungen betreffend die Beendigung der stillen Gesellschaften in den §§ 10 bis 14 des Gesellschaftsvertrages für die Annahme einer atypischen Gesellschaft sprechen.

In einer in der Folge eingebrachten, fälschlicherweise auch als Berufungsbeitritt bezeichneten, Ergänzung zur Berufung vom 16. November 1998 betreffend das Jahr 1991 wird weiters ein Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat gemäß § 323 Abs. 12 BAO eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad Bescheidadressat)

Das Finanzamt hat in der angefochtenen Erledigung ausgesprochen, dass gemäß § 92 BAO eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb zu unterbleiben hat. Dieser Bescheid ist an die "C.u.Mitges., z.H. S.GmbH " gerichtet. Der streitgegenständliche Bescheid wurde somit unrichtigerweise an eine Gesellschaft und deren Mitgesellschafter gerichtet. Da die stille Gesellschaft wesensmäßig durch ihre Zweigliedrigkeit gekennzeichnet ist, gibt es handelsrechtlich im vorliegenden Fall 87 gesonderte und voneinander unabhängige stille Gesellschaften zum Geschäftsherrn, nicht aber eine Mitunternehmerschaft. Eine steuerliche Anerkennung als Mitunternehmerschaft ist der behaupteten atypischen stillen Gesellschaft gegenüber auch nicht erfolgt.

Die angefochtene Erledigung ist somit an einen im § 191 Abs. 1 lit c BAO genannten Adressaten nicht ergangen, und entfaltet damit auch dem Geschäftsherrn gegenüber ungeachtet der Anführung der firmenmäßigen Bezeichnung keine Wirksamkeit.

Da somit kein wirksam ergangener erstinstanzlicher Bescheid vorliegt, erweist sich die gegenständlich erhobene Berufung mangels Anfechtungsgegenstand als unzulässig. Es liegt somit eine so genannter Nichtbescheid vor.

ad Zustellung)

Einheitliche Feststellungsbescheide **wirken** (außer gemäß § 97 Abs 1 gegen die Personenvereinigung als solche): (...) bei einheitlicher Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Wirksam werden solche Bescheide den Genannten gegenüber allerdings nur dann, wenn sie ihnen auch zugestellt werden (oder nach § 101 Abs 3 BAO als zugestellt gelten) (vgl *Ritz*, BAO, § 191 Tz 3 f).

Gemäß § 190 Abs 1 BAO sind die für Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO geltenden Vorschriften sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit a und c), 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 (§ 101 Abs 3 BAO).

Damit ein Feststellungsbescheid den Gesellschaftern (Mitgliedern) gegenüber aber auch iSd § 97 Abs 1 BAO somit wirksam wird, muss er ihnen auch zugestellt sein oder als zugestellt gelten. Das ergibt sich aus der Regelung des § 101 Abs 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert (ua. VwGH 12.9.1996, 96/15/0161).

Im Einklang mit der Rechtsprechung wird in den EStR 2000 in Rz 5903 und 5906 ausgeführt:

Liegen keine gemeinschaftlichen Einkünfte (zB Liebhaberei) vor, so ist in Erledigung einer gem § 43 Abs 2 EStG 1988 eingereichten Feststellungserklärung ein Bescheid gemäß § 92 BAO, wonach eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat, zu erlassen (VwGH 9.2.1982, 81/14/0060). Auf einen solchen Bescheid sind gemäß § 190 Abs 1 zweiter Satz BAO die Vorschriften für Einkünftefeststellungsbescheide sinngemäß anzuwenden. Wenn es der behaupteten, jedoch steuerlich nicht anerkannten Mitunternehmerschaft an der abgabenrechtlichen Rechtsfähigkeit (Parteifähigkeit) mangelt, ist der "Einkünftenichtfeststellungsbescheid" an alle behaupteten Beteiligten, die im Bescheid namentlich anzuführen sind, zu richten und jedem behaupteten Beteiligten eine Ausfertigung zuzustellen.

Ist eine zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personenvereinigung (GesBR, atypische stille Gesellschaft) Trägerin von Rechten und Pflichten im abgabenrechtlichen Sinn (bei GesBR im Falle der Unternehmereigenschaft und/oder Eigenschaft als Mitunternehmerschaft, bei atypischer stiller Gesellschaft im Falle der Eigenschaft als Mitunternehmerschaft denkbar), so liegt ein iSd Abgabenrechtes rechtsfähiges (partefähiges) Gebilde vor. Im umgekehrten Fall - die GesBR oder stille Gesellschaft ist nicht Trägerin von abgabenrechtlichen Rechten und Pflichten, etwa bei Verneinung der Einkunftsquelleneigenschaft durch das Finanzamt ab Beginn der stillen Gesellschaft (vgl VwGH 21.10.1999, 99/15/0121) - geht ein an "Geschäftsherr und Mitgesellschafter" gerichteter (vermeintlicher) Bescheid mangels eines rechtsfähigen Gebildes als Bescheidadressat ins Leere und kann daher nicht rechtswirksam erlassen werden (VwGH 2.8.2000, 99/13/0014).

Die in § 191 Abs 3 lit b BAO festgelegte Wirkung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO oder eines Bescheides, mit dem ausgesprochen wird, dass eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, tritt somit nur beim kumulativen Vorliegen folgender Voraussetzungen ein:

1. Der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs 1 lit c BAO iVm § 93 Abs 2 BAO).
2. Der Bescheid muss seinem Adressaten zugestellt sein oder kraft Zustellfiktion ihm gegenüber als zugestellt gelten (§ 97 Abs 1 BAO iVm § 101 Abs 3 BAO).

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen. Ist der Adressat im Spruch des Bescheides gesetzmäßig bezeichnet, wird die Erledigung aber trotzdem nicht wirksam, wenn sie nicht gesetzmäßig zugestellt wurde. Umgekehrt verhilft auch eine im Einklang mit den Gesetzesvorschriften stehende Zustellung der Erledigung ihr nicht zur normativen Wirksamkeit, wenn im Spruch (einschließlich des Adressfeldes) der Erledigung ihr Adressat nicht gesetzmäßig bezeichnet worden ist (vgl nochmals VwGH 2.8.2000, 99/13/0014).

Der ersten dieser genannten Voraussetzungen wird die angefochtene Erledigung nicht gerecht, der Adressat ist nicht gesetzmäßig bezeichnet.

Die Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gilt in Hinblick auf § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO auch für einen Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine solche Feststellung zu unterbleiben hat. Auch ein solcher Bescheid muss die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausgesprochen wird (VwGH 2.8.2000, 99/13/0014).

Wird die erstinstanzliche Erledigung aus einem der oben genannten Gründe rechtlich nicht existent, so ist eine dagegen gerichtete Berufung gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO zurückzuweisen. Ein derartiger verfahrensrechtlicher Zurückweisungsbescheid ist individuell an alle jene Rechtssubjekte zu richten, denen die erhobene Berufung zuzurechnen ist.

Die Berufung war daher als unzulässig zurückzuweisen.

Wien, am 27. Juli 2005