



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Beteiligten an der nach außen hin auftretenden K-Ges.m.b.H. & atypisch stille Gesellschaft und zwar: 1.) K -Ges.m.b.H., inX , und 2.) B , inY, beide vertreten durch Wechselberger - Mayrlechner & Partner Steuerberatungsges.m.b.H., Wirtschaftstreuhänder, 5020 Salzburg, Hüttenbergstr. 2/2, vom 6. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 1. Dezember 2003 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Herr B sen. (in der Folge kurz: B) ist seit 1994 Alleingesellschafter der K -Ges.m.b.H. (in der Folge kurz: GmbH).

Geschäftsführer der GmbH ist der im Jahre 1994 als Gesellschafter ausgeschiedene Sohn des Alleingesellschafters.

Im Juni 2000 reichte die GmbH die Abgabenerklärungen für das Jahr 1998 beim Finanzamt ein. In der beiliegenden Bilanz zum 31.12.1998 scheint (erstmalig) eine Einlage stiller Gesellschafter in Höhe von S 2,000.000 auf. Da das Finanzamt von dieser „atypisch stille Gesellschaft“ noch keine Kenntnis hatte, führte es eine die Jahre 1997 bis 1999 umfassende abgabenbehördliche Prüfung bei der GmbH durch.

Im Zuge der Prüfung wurde ein „VERTRAG ÜBER DIE ERRICHTUNG EINER ATYPISCHEN STILLEN GESELLSCHAFT“ abgeschlossen zwischen der GmbH (im Vertrag „Geschäftsinhaberin“ genannt) und dem Alleingesellschafter (im Vertrag „stiller Gesellschafter“ genannt) vorgelegt (Vertragsdatum: „30. Juni 1997“). Unterzeichnet ist die (nichtbeglaubigte) Vereinbarung vom Geschäftsführer der GmbH sowie vom Alleingesellschafter und hat – auszugsweise - folgenden Wortlaut: „

I.

Gegenstand der Beteiligung

1. Die Geschäftsinhaberin ist im Firmenbuch des Landesgerichtes Salzburg zu FN a eingetragen. Sitz der Geschäftsinhaberin ist 5... H. Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt S 500.000,-- und ist zur Gänze eingezahlt. An dieser Gesellschaft ist Herr B beteiligt.

2. Unternehmensgegenstand der Geschäftsherrin ist:

- der Groß- und Einzelhandel mit Waren alle Art, sowohl im eigenen als auch im fremden Namen,
- die gewerbsmäßige Vermittlung von Handelsgeschäften,
- die Beteiligung an gleichartigen oder ähnlichen Unternehmen,
- die Übernahme der Geschäftsführung für solche Unternehmen.

Die Gesellschaft ist berechtigt, sich an anderen Unternehmungen gleicher oder ähnlicher Art zu beteiligen.

3. Herr B beteiligt sich am Unternehmen der Geschäftsinhaberin als atypisch stiller Gesellschafter und die Geschäftsführerin nimmt ihn als stillen Gesellschafter auf.

II.

Bareinlage

1. Der stille Gesellschafter leistet eine Einlage in Höhe von S 2.000.000 (.....).

2. Den stillen Gesellschafter trifft keine Nachschusspflicht. Solange seine Einlage aber durch Verluste gemindert ist, wird der jährliche Gewinn zur Deckung dieser Verluste verwendet.

III.

Konten des stillen Gesellschafters

1. Die Gewinn- und Verlustanteile sowie die Entnahmen des stillen Gesellschafters werden über ein variables Verrechnungskonto abgerechnet. Dieses Konto hat keinen Einfluss auf das Beteiligungsverhältnis und ist ebenfalls unverzinslich.

2. Allfällige Sonderbetriebsausgaben hat der stille Gesellschafter spätestens innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des betreffenden Geschäftsjahres der Geschäftsinhaberin schriftlich mitzuteilen.

IV.

Erfolgsbeteiligung

Der stille Gesellschafter ist am Gewinn und Verlust in Höhe von 80 % beteiligt.

V.

Vermögensbeteiligung

1. Der stille Gesellschafter ist am Vermögen mit 80 % beteiligt.

2. Die Beteiligung umfasst auch den aliquoten Teil der stillen Reserven inkl. eines allfälligen Firmenwertes, der nach dem Beginn dieses Gesellschaftsverhältnisses entstanden ist. Nach der steuerrechtlichen Terminologie liegt demnach eine Mitunternehmerschaft in Form einer atypischen stillen Gesellschaft vor.

.....
Der Prüfer traf zur atypisch stillen Gesellschaft nachstehende Feststellungen
(Schlussbesprechung am 17. Dezember 2001):

„Der Alleingesellschafter B beteiligt sich an der GmbH als atypisch stiller Gesellschafter. Herr B tätigt bereits seit mehreren Jahren hohe Einlagen aus seinem Privatvermögen in die Gesellschaft. Im Jahr 1998 werden 2.000.000,00 von diesen Einlagen, die bisher auf dem Verrechnungskonto bzw. als sonstige Verbindlichkeiten gebucht wurden, auf ein Konto Einlage atypischer stiller Gesellschafter umgebucht. Vertraglich vereinbart wurde, dass Herrn B für seine Beteiligung ein Anteil am Gewinn und Verlust in Höhe von 80% zusteht. Überdies ist er am Vermögen der Gesellschaft mit ebenfalls 80% beteiligt. Die atypisch stille Gesellschaft wurde steuerlich bisher nicht erfasst!“

Nach Ansicht der BP ist die steuerliche Anerkennung der atypisch stillen Gesellschaft aus folgenden Gründen zu versagen:

Vermag der Alleingesellschafter keinen Grund darzustellen, der – vom abgabensparenden Effekt abgesehen – verständlich machen könnte, warum er als Alleingesellschafter einer GmbH mit dieser eine atypisch stille Beteiligung eingeht, ist die Annahme eines Gestaltungsmisbrauchs begründet (VwGH 89/14/0140 v. 10.12.1990).

Unter Anwendung von wirtschaftlichen Kriterien ist es unvorstellbar, dass eine Person, die in keinem Naheverhältnis zu Gesellschaft steht, als stiller Gesellschafter einem Betrieb mit laufend negativer Gebarung beitritt und vertraglich die Tragung von 80% der Verluste übernimmt (VwGH 97/13/0199 v. 02.02.2000).

Das Zustandekommen einer atypischen stillen Gesellschaft zwischen einer GmbH und ihrem Alleingesellschafter ist steuerlich nicht anzuerkennen, wenn die Einlagen der stillen Gesellschaft objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg haben, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen (VwGH 95/13/0171 v. 27.05.1998).

Die Einlagen haben sich folgendermaßen entwickelt:

1997

Konto	Bezeichnung	01.01.	31.12.
9050	Einlage B (lfd. Jahr)	1.924.268,40	0,00
9700	Einlagen Stiller Gesellschafter (nur EB)	4.982.809,01	0,00
	beide Umbuchung auf		
3650	Sonstige Verbindlichkeiten (B)	0,00	6.907.077,41

1998

Konto	Bezeichnung	01.01.	31.12.
3650	Sonstige Verbindlichkeiten (B)	6.907.077,41	0,00
	beide Umbuchung auf		
9700	Einlagen Stiller Gesellschafter	0,00	2.000.000,00

9730	<i>Verrechnung Atypischer Stiller Gesellschafter</i>	3,116.180,10	8,023.257,51
9750	<i>Verlustanteile Atypische Stille Gesellschafter</i>	0,00	1,293.557,46

1999

Konto	Bezeichnung	01.01.	31.12.
9700	<i>Einlagen Stiller Gesellschafter</i>	2,000.000	2,000.000,00
9730	<i>Verrechnung Atypischer Stiller Gesellschafter</i>	8,023.257,51	9,057.993,02
9750	<i>Verlustanteile Atypische Stille Gesellschafter</i>	1,293.557,46	2,595.880,31

....."

Am 20. Dezember 2001 reichte der steuerliche Vertreter für die „K -Ges.m.b.H. & atypisch stille Gesellschaft“ Erklärungen der Einkünfte von Personengemeinschaften (Gemeinschaften) für 1998 und 1999 ein. Darin wurden die Einkünfte wie folgt erklärt (Schilling-Beträge):

	1998	1999
Anteil der GmbH, 20%	- 323.389,00	- 325.581,00
Anteil B 80%	- 1,293.558,00	- 1,302.323,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 1,616.947,00	- 1,627.904,00

I.) Erledigungen vom 21. Februar 2002:

Das Finanzamt erließ – erklärungsgemäß - an die

„ K -Ges.m.b.H. & atypisch stille Gesellschaft

Straße 164

5... N “

gerichtete Bescheide iSd § 188 BAO, mit welchen Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1998 und 1999 festgestellt wurden.

Am 24. Mai 2002 wurde die Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften für 2000 eingereicht (Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -S 4,157.176,00).

II.) Erledigungen vom 3. Februar 2003:

In der Folge erließ das Finanzamt in einer Ausfertigung einen „Aufhebungsbescheid“ gemäß § 299 BAO, mit dem die Erledigungen vom 21. Februar 2002 (siehe oben I.) aufgehoben wurden, und einen „Nichtfeststellungsbescheid“, in dem es zum Ausdruck brachte, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998

und 1999 zu unterbleiben habe. Mit gleichem Ausfertigungsdatum erging ein „Nichtfeststellungsbescheid“ betreffend 2000. Adressiert waren die Erledigungen an die

„K -Ges.m.b.H. & atypisch stille Gesellschaft
z.Hd. (Wirtschaftstreuhandgesellschaft)“

Innerhalb offener Frist wurde dagegen Berufung erhoben.

III.) „Berufungsvorentscheidung“ vom 22. Mai 2003:

Mit der an die „K -Ges.m.b.H. & atypisch stille Gesellschaft z.Hd. (Wirtschaftstreuhandgesellschaft)“ gerichteten Erledigung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

IV.) Mit Erledigung des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. Oktober 2003, GZ. RV/0279-S/03, wurden die „Berufungen“ als unzulässig zurückgewiesen. Begründet wurde dies damit, dass der Berufungsvorentscheidung der Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO fehle, weshalb die Erledigung nicht wirksam ergangen sei. Die Berufung vom 30. April 2003 sei daher nach wie vor unerledigt. Der Vorlageantrag sei zu früh gestellt und daher zurückzuweisen.

Am 14. Oktober 2003 wurde die Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften für 2001 eingereicht (Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -S 2,086.724,00).

V.) Erledigung vom 1. Dezember 2003:

Mit dem nunmehr angefochtenem „Nichtfeststellungsbescheid“ stellte das Finanzamt fest, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2001 zu unterbleiben habe. Die Erledigung enthielt neben der Rechtsmittelbelehrung einen Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO und war an die

„K -Ges.m.b.H. & atypisch stille Gesellschaft
z.Hd. (Wirtschaftstreuhandgesellschaft)“

gerichtet. In der Begründung wurde in verfahrensrechtlicher Hinsicht ausgeführt, dass im gegenständlichen Verfahren bisher noch kein rechtswirksamer Bescheid ergangen sei. Der Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2003 (siehe oben III.) sowie den Bescheiden vom 3. Februar 2003 (siehe oben II.) fehle der Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO, weshalb diese nicht rechtswirksam ergangen seien. Die Feststellungsbescheide vom 21. Februar 2002 für 1998 und 1999 (siehe oben I.) würden zwar den Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO enthalten, seien jedoch nicht an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person ergangen und daher ebenfalls nicht rechtswirksam. In der Sache schloss sich das Finanzamt der Rechtsansicht des Prüfers

an und wiederholte dessen Ausführungen. Ergänzend wies das Finanzamt darauf hin, dass die Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften mit 20. Dezember 2001 eingereicht und eine steuerliche Erfassung der atypisch stillen Gesellschaft erst im Jahre 2002 erfolgt sei.

Die Steuerberatungsgesellschaft er hob mit Schriftsatz vom 6. Dezember 2003 und dem Betreff „St.Nr. 028/1274 Referat 18 K GmbH & atypisch stille Gesellschaft“ Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO und die Nichtfeststellungsbescheide über die einheitlich und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1998, 1999 und 2000.

VI.) Das Finanzamt wies die Berufung gegen den „Aufhebungsbescheid“ als unzulässig zurück und begründete dies damit, dass der Aufhebungsbescheid vom 03.02.2003 nicht rechtswirksam ergangen sei.

Mit gleichem Datum wurde die Berufung gegen den „Nichtfeststellungsbescheid“ betreffend 1998, 1999 und 2000 und der erstinstanzliche Verwaltungsakt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (kurz: VwGH) ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. etwa VwGH 02.08.2000, 99/13/0014; 31.07.2002, 97/13/0127; 17.10.2001, 96/13/0058; 16.02.2006, 2006/14/0011).

Besteht Streit darüber, ob die Voraussetzungen für eine Feststellung im Sinne des § 188 BAO - im Hinblick auf die in von dieser Bestimmung geforderten gemeinschaftlichen Einkünfte - gegeben sind, so hat die Abgabenbehörde, wenn sie dies verneint, bescheidmäßig auszusprechen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung unterbleibt (sog. negative Feststellungsbescheide oder Nichtfeststellungsbescheide).

Ein nach § 92 Abs. 1 lit. b BAO ergangener Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibt, ist ein Grundlagenbescheid im Sinn des § 188 BAO (vgl. VwGH 17.10.2001, 96/13/0058; unter Hinweis auf die hg Erkenntnisse vom 27.01.1998, 97/14/0158, und vom 24.02.2000, 97/15/0129).

Dieser wirkt gemäß § 191 Abs. 3 lit. b BAO gegen alle, "denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen". Es trifft zwar zu, dass den Gesellschaftern (Mitgliedern) keine Einkünfte zufließen, wenn gemeinschaftlich erzielte Einkünfte nicht vorliegen; ob allerdings solche gemeinschaftlich erzielten Einkünfte gegeben sind oder nicht, wird mit dem Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO entschieden. Gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass Einkünfte erzielt worden sind, ist gemäß § 188 BAO im Feststellungsbescheid auch über die Verteilung der Einkünfte auf die Teilhaber abzusprechen. Das sind die in § 191 Abs. 1 BAO erwähnten und auch von § 191 Abs. 3 BAO gemeinten Gesellschafter (Mitglieder). Gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind, sind diejenigen Personen die Gesellschafter (Mitglieder) iSd § 191 Abs. 1 und 3 BAO, denen, falls das sich als Gesellschaft/Gemeinschaft gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären (vgl. VwGH 19.12.2002, 99/15/0051; 27.01.1998, 97/14/0158; 30.03.2006, 2004/15/0048).

Die Wirkung von Bescheiden, mit denen Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt werden, kommt sohin auch negativen Feststellungsbescheiden zu. Dies entspricht auch dem Inhalt des durch die Novelle BGBl 1996/201 eingefügten letzten Satz des § 190 Abs. 1 BAO.

Aus dem Wesen der einheitlichen Feststellung ergibt sich die gänzliche Unwirksamkeit eines Feststellungsbescheides iSd § 188 BAO, wenn er einem Beteiligten gegenüber nicht wirksam sein kann. Auch negative Feststellungsbescheide müssen die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausgesprochen wird. Mangelt es dem Bescheid an dieser Einheitlichkeit, kommt ihm keine Bescheidqualität zu (vgl. etwa VwGH 30.03.2006, 2004/15/0048, unter Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 02.08.2000, 99/13/0014, und den hg Beschluss vom 21. 09.2005, 2005/13/0117).

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 im Sinne des Abgabenrechtes rechtsfähiges (parteifähiges) 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). Es sind daher im "Einkünftenichtfeststellungsbescheid" alle

behaupteten Beteiligten namentlich anzuführen, an jede dieser Personen ist auch eine Ausfertigung des Bescheides zuzustellen (vgl. zB die Bescheide des Unabhängigen Finanzsenates vom 24.11.2004, GZ RV/2375-W/02, und vom 03.10.2005, GZ RV/0976-W/05, unter Hinweis auf *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 23 Anm. 229; gleicher Ansicht *Stoll*, Personengesellschaften – Negative Feststellungsbescheide, GesRZ 1998, 118ff).

Vor dem Hintergrund der oben dargestellten Rechtslage ergibt sich nun folgendes:

Die angefochtene Erledigung des Finanzamtes vom 1. Dezember 2003 erging an die „K-Ges.m.b.H. & atypisch stille Gesellschaft“.

Bei diesem Adressaten handelte es sich um kein zivilrechtlich rechtfähiges Gebilde und eine steuerliche Anerkennung als Mitunternehmerschaft ist in der angefochtenen Erledigung bezeichneten Personenmehrheit gegenüber nicht erfolgt.

Die angefochtene Erledigung ist damit an einen im § 191 Abs. 1 lit. c BAO genannten Adressaten nicht ergangen. Einen solchen gab es nicht.

Wie bereits oben ausgeführt, unterliegen Nichtfeststellungsbescheide dem Diktat der Einheitlichkeit. Auch ein solcher Bescheid muss die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausgesprochen wird. Ein nur an eines der in Betracht kommenden Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos. Es entfaltet damit die Erledigung der Abgabenbehörde erster Instanz auch der GmbH gegenüber - ungeachtet der Anführung ihrer firmenmäßigen Bezeichnung - keine Wirksamkeit.

Ein „negativer Feststellungsbescheid“ hat alle behaupteten Beteiligten namentlich anzuführen (Bescheidadressaten iSd § 93 Abs. 2 BAO des einheitlichen Bescheides) und an jede dieser Personen ist eine Ausfertigung des Bescheides zuzustellen. Da eine Personengemeinschaft nicht bestanden hat, ist auch die in § 101 Abs.3 BAO normierte Zustellfiktion nicht anwendbar (vgl. VwGH 17.10.2001, 96/13/0058; 16.02.2006, 2006/14/0011; 30.03.2006, 2004/15/0048).

Die angefochtene Erledigung hat aus den oben genannten Gründen keine Rechtswirksamkeit erlangt, weshalb die dagegen gerichtete Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen war.

Ein derartiger verfahrensrechtlicher Bescheid ist individuell an alle jene Rechtssubjekte zu richten, denen die Berufung zuzurechnen war. Da die „K -Ges.m.b.H. & atypisch stille Gesellschaft“ kein Steuerrechtssubjekt ist, war die Berufung den Beteiligten zuzurechnen.

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass aus den angeführten Gründen noch keine rechtswirksame Erledigung erlassen wurde (siehe oben die unter I. bis VI. angeführten Erledigungen).

Salzburg, am 7. September 2006