

7. Dezember 2009

BMF-010103/0177-VI/2009

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

Richtlinien zur Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO)

Anwendungsbereich, Spruch des Feststellungsbescheides, Nichtfeststellungsbescheide, Vertretung der Personenvereinigung, Bescheidadressierung, Zustellfiktionen, Vorgangsweise nach Beendigung der Personenvereinigung, Parteirechte der Gesellschafter (Mitglieder), Verjährung, Zuständigkeit

Gliederung:

1. Anwendungsbereich des § 188 BAO
2. Nichtanwendbarkeit des § 188 BAO
3. Steuererklärung
4. Inhalt des Feststellungsbescheides
 - 4.1. Stets erforderlicher Inhalt des Bescheidspruches
 - 4.2. Weitere Spruchbestandteile
 - 4.3. Vorläufigkeit
 - 4.4. Feststellungsbescheide nach § 188 Abs. 5 BAO
5. „Nichtfeststellungsbescheide“
 - 5.1. Gänzliche Nichtanerkennung als gemeinsame Einkunftsquelle
 - 5.2. Teilweise Nichtanerkennung
6. Bescheidadressierung
 - 6.1. Offene Gesellschaft (OG) und Kommanditgesellschaft (KG)

- 6.1.1. Allgemeines
- 6.1.2. Geschäftsübernahme nach § 142 UGB
- 6.2. GesBR
- 6.3. Unechte (atypische) stille Gesellschaft
- 6.4. Miteigentümergeinschaft
- 6.5. Unterbeteiligung
- 6.6. Erbengemeinschaft
- 7. Wirkung (§ 191 BAO)
 - 7.1. Zu § 191 Abs. 3 BAO
 - 7.2. Zu § 191 Abs. 5 BAO
 - 7.3. Zu § 290 Abs. 3 BAO
- 8. Zustellfiktionen (§ 101 BAO)
 - 8.1. § 101 Abs. 3 BAO
 - 8.2. § 101 Abs. 4 BAO
- 9. Vertretung (§ 81 BAO)
 - 9.1. Namhaftmachung eines Vertreters
 - 9.2. Bestellung eines Vertreters
 - 9.3. Widerruf der Bestellung
 - 9.4. Eintritt neuer Gesellschafter
 - 9.5. Ausscheiden von Gesellschaftern
 - 9.6. Beendigung der Personenvereinigung
- 10. Feststellungsbescheide nach Beendigung
 - 10.1. Beendigung von Personenvereinigungen
 - 10.2. Nach Beendigung anwendbare Bestimmungen
- 11. Rechtsschutz
 - 11.1. Parteistellung (§ 78 BAO)
 - 11.2. Berufungsverfahren
 - 11.2.1. Berufungsbefugnis
 - 11.2.2. Mehrere Berufungen
 - 11.2.3. Vorlageerinnerung

11.3. Aussetzung „abgeleiteter“ Abgaben

12. Bemessungsverjährung

12.1. Keine Anwendbarkeit

12.2. Verlängerung der Verjährungsfrist

12.3. Mittelbare Abhängigkeit im Sinn des § 209a Abs. 2 BAO

13. Zuständigkeit (Rechtslage vor dem 1. Juli 2010)

13.1. Örtliche Zuständigkeit (§ 54 BAO, § 70 BAO)

13.1.1. Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

13.1.2. Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb

13.1.3. Feststellung von Einkünften aus selbständiger Arbeit

13.1.4. Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

13.2. Zuständigkeit für die Erlassung von Nichtfeststellungsbescheiden

13.3. Übergang der Zuständigkeit

14. Zuständigkeit (Rechtslage ab 1. Juli 2010)

14.1. Sachliche Zuständigkeit

14.2. Örtliche Zuständigkeit

14.2.1. Allgemeines

14.2.2. Betriebsfinanzamt

14.2.3. Lagefinanzamt

14.3. Übergang der Zuständigkeit

15. Hinweise

1. Anwendungsbereich des § 188 BAO

Die Feststellung von Einkünften setzt (nach § 188 Abs. 1 BAO) voraus, dass mehrere Personen beteiligt sind an Einkünften aus

- Land- und Forstwirtschaft,
- Gewerbebetrieb,
- selbständiger Arbeit,
- Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens.

Ob eine solche Einkunftsart vorliegt, richtet sich nach dem EStG 1988.

Beteiligte im Sinn des § 188 Abs. 1 BAO bzw. Teilhaber im Sinn des § 188 Abs. 3 BAO sind nicht nur natürliche oder juristische Personen. Auch Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit können solche Beteiligte bzw. Teilhaber sein.

Mehrere Beteiligte liegen beispielsweise vor bei einer OG, KG, GesBR, Miteigentumsgemeinschaft, unechten (atypischen) stillen Gesellschaft.

Zum Begriff der Mitunternehmerschaft siehe zB EStR 2000 Rz 5802 - Rz 5830 und VwGH 27.02.2008, 2005/13/0050. Zur Miteigentumsgemeinschaft siehe zB EStR 2000 Rz 6526 – Rz 6534.

Die Feststellung von Einkünften setzt voraus, dass die Beteiligten **dieselbe Einkunftsart** erzielen (zB VwGH 26.07.2007, 2004/15/0123). Daher dürfen in die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht Einkunftsanteile einbezogen werden, deren Quelle zum Betriebsvermögen der Beteiligten gehören (zB VwGH 20.05.1987, 86/13/0068). Siehe auch EStR 2000 Rz 6023 und Rz 6024.

Über die Einkünfte aus der Vermietung einer Liegenschaft sind zwei Feststellungsbescheide zu erlassen, wenn daraus einige Beteiligte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, andere Beteiligte jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. EStR 2000 Rz 6024).

Die Erlassung von Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO steht nicht im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 03.09.2008, 2006/13/0167).

2. Nichtanwendbarkeit des § 188 BAO

Nach § 188 Abs. 4 BAO hat die Feststellung zu unterbleiben

- für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wenn das unbewegliche Vermögen nicht im Inland gelegen ist,
- für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz noch eine Betriebsstätte im Inland hat,

- für Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz noch eine Betriebsstätte im Inland hat,
- für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn das unbewegliche Vermögen nicht im Inland gelegen ist,
- für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht, sofern die Feststellung nur allgemeine Teile der Liegenschaft (§ 2 Abs. 4 WEG 2002) betreffen würde.

Ob **Wohnungseigentum** besteht, richtet sich nach dem Wohnungseigentumsgesetz (vgl. zB VwGH 21.09.1983, 82/13/0212).

Allgemeine Teile der Liegenschaft sind solche, die der allgemeinen Benützung dienen oder deren Zweckwidmung einer ausschließlichen Benützung entgegensteht (§ 2 Abs. 4 WEG 2002).

Notwendig allgemeine Teile sind solche, bei denen Kraft ihrer faktischen Beschaffenheit die Möglichkeit ausschließlicher Benützung durch einen Wohnungseigentümer nicht gegeben ist. Hierzu gehören ua. Stiegenhäuser, Hausfassade, Aufzug für mehrere Eigentumswohnungen.

Als gewidmete allgemeine Teile kommen beispielsweise Dienstwohnungen (für Hausbesorger), Autoabstellplätze, Garten, Abstellräume, Saunaanlagen und Schwimmballen in Betracht.

Nach § 188 BAO festzustellen sind aus der Vermietung von Eigentumswohnungen gemeinschaftlich erzielte Einkünfte („Mietenpool“); dies gilt erstmals für das Jahr 2008 betreffende Feststellungen (nach § 323 Abs. 23 erster Satz BAO). In solchen Feststellungen sind auch Einkünfte aus der Vermietung allgemeiner Teile einzubeziehen.

§ 188 Abs. 1 BAO ist ferner nicht anzuwenden bei nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, wenn ihr alleiniger Zweck sich auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt (§ 188 Abs. 4 lit. d BAO).

3. Steuererklärung

Sind Einkünfte gemäß § 188 BAO festzustellen, so besteht nach § 43 Abs. 1 EStG 1988 die Verpflichtung, eine Steuererklärung zur Feststellung der Einkünfte der einzelnen Beteiligten abzugeben.

Die hierfür maßgebende Frist ist in § 134 Abs. 1 BAO geregelt. Danach sind solche Abgabenerklärungen bis zum Ende des Monats April jedes Folgejahres einzureichen. Sie sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Die Abgabenbehörde kann diese **Frist** im Einzelfall auf begründeten Antrag **verlängern**. Die Verlängerung der Frist liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde.

Wird einem Fristverlängerungsantrag nicht stattgegeben, so ist eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen (nach § 134 Abs. 2 BAO). Die Nachfrist ist eine behördliche Frist; sie ist daher verlängerbar (§ 110 Abs. 2 erster Satz BAO zufolge).

Die Abgabenbehörden sind verpflichtet, über Anbringen (§ 85 BAO) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden (§ 311 Abs. 1 BAO zufolge). Dies gilt auch für Steuererklärungen (im Sinn des § 43 EStG 1988). Über solche Anbringen ist somit stets mit Bescheid (Feststellungsbescheid oder "Nichtfeststellungsbescheid") abzusprechen. Zum Nichtfeststellungsbescheid siehe Abschnitt 5.

Zu den Abgabenerklärungen im Sinn des § 293b BAO gehören auch als Steuererklärung bezeichnete Anbringen. Daher ist § 293b BAO gegebenenfalls auch bei Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Steuererklärungen (§ 43 EStG 1988) anwendbar.

4. Inhalt des Feststellungsbescheides

4.1. Stets erforderlicher Inhalt des Bescheidspruches

Abgesehen vom Bescheidadressaten (siehe Abschnitt 6) hat der Spruch des Feststellungsbescheides jedenfalls zu enthalten:

- Art der Einkünfte,
- Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte,
- Feststellungszeitraum sowie

- Name der Beteiligten und Höhe ihrer Anteile.

Bereits im Feststellungsverfahren sind zu berücksichtigen allfällige

- Sondereinnahmen (zB VwGH 20.04.1993, 93/14/0001; VwGH 19.03.2002, 99/14/0134), wie beispielsweise Vergütungen nach § 23 Z 2 EStG 1988 (VwGH 05.10.1993, 93/14/0039),
- Sonderbetriebsausgaben (zB VwGH 19.03.2002, 99/14/0134); dies gilt auch für die in Form einer fiktiven Betriebsausgabe konstruierte Eigenkapitalzuwachsverzinsung des § 11 EStG 1988 (VwGH 01.06.2006, 2006/15/0021; VwGH 20.02.2008, 2008/15/0019),
- Sonderwerbungskosten (zB VwGH 20.02.2008, 2008/15/0019).

Werden solche Beträge im Feststellungsbescheid nicht erfasst, so können sie in abgeleiteten Bescheiden nicht berücksichtigt werden (zB VwGH 10.09.1998, 96/15/0198; VwGH 05.06.2003, 99/15/0150; VwGH 01.06.2006, 2006/15/0021).

Im Rahmen der Gewinnfeststellung sind auch die mit der Aufgabe von Beteiligungen an einer Personengesellschaft zusammenhängende Erfolge (Veräußerungsgewinn, Veräußerungsverlust) zu erfassen (VwGH 28.11.2007, 2005/15/0134).

Die Gewinnfeststellung hat für den einzelnen Gewinnermittlungszeitraum, also das einzelne Wirtschaftsjahr, zu erfolgen. Die Feststellung der Summe der Gewinne mehrerer Wirtschaftsjahre entspricht nicht dem Gesetz (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0341).

4.2. Weitere Spruchbestandteile

Im Spruch des Bescheides über die Feststellung von Einkünften ist weiters (gegebenenfalls) darüber abzusprechen,

- ob Verlustanteile (im Sinn des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988) vortragsfähig sind (VwGH 15.12.1994, 92/15/0030; VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154),
- ob Verlustanteile (zB nach § 2 Abs. 2a EStG 1988) ausgleichsfähig sind (vgl. zB VwGH 19.05.1993, 91/13/0113; VwGH 20.11.1996, 94/15/0091), ebenso über die Verwendung von "Wartetastenverlusten" (zB VwGH 17.10.1991, 88/13/0240; VwGH 19.05.1993, 91/13/0113; VwGH 25.02. 1998, 98/14/0020),

- ob Einkunftsanteile begünstigten Steuersätzen (zB gemäß § 37 EStG 1988) unterliegen (VwGH 15.12.1994, 92/15/0030; VwGH 28.02.1995, 95/14/0021; VwGH 15.12.1994, 92/15/0030).

Siehe auch EStR 2000 Rz 5899.

Unterbleibt ein derartiger Abspruch im Feststellungsbescheid, so ist über die betreffenden Umstände in den abgeleiteten Bescheiden abzusprechen (vgl. zB VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154).

4.3. Vorläufigkeit

Liegt eine **Ungewissheit** im Sinn des § 200 Abs. 1 BAO vor, so kann auch ein Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) vorläufig erlassen werden. Dies ergibt sich aus § 190 Abs. 1 erster Satz BAO, wonach auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung finden.

Die vorläufige Bescheiderlassung setzt eine zeitlich bedingte Ungewissheit im Tatsachenbereich voraus (zB VwGH 29.07.1997, 95/14/0117).

§ 200 Abs. 1 BAO ist nicht dazu bestimmt, der Abgabenbehörde vorerst die Ermittlung der für die Bescheiderlassung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen und sich vorbehaltlich der späteren Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens sogleich die Abgabeneinnahmen zu verschaffen (VwGH 17.12.1992, 91/16/0137).

Vorläufige Bescheide haben in ihrer **Begründung** (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit maßgebend war.

4.4. Feststellungsbescheide nach § 188 Abs. 5 BAO

Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so gilt dies als Feststellung (Abs. 1) und steht der Wirksamkeit als

Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den übrigen, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 188 Abs. 5 BAO).

Zu dieser Ausnahme vom Grundsatz, dass Feststellungsbescheide einheitlich wirken, siehe auch § 191 Abs. 5 BAO und § 290 Abs. 3 BAO.

5. "Nichtfeststellungsbescheide"

5.1. Gänzliche Nichtanerkennung als gemeinsame Einkunftsquelle

Hat keine Feststellung von Einkünften zu erfolgen, etwa weil sie nach § 188 Abs. 4 BAO (siehe Abschnitt 2.) zu unterbleiben hat oder weil keine gemeinschaftlich erzielten Einkünfte (zB keine Mitunternehmerschaft, nur Einkünfte aus Kapitalvermögen) vorliegen, so ist über eine Steuererklärung (§ 43 EStG 1988) in Entsprechung der diesbezüglichen Entscheidungspflicht (§ 311 Abs. 1 BAO) mit "Nichtfeststellungsbescheid" abzusprechen.

Der Spruch solcher Bescheide enthält die Aussage, dass eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat.

Derartige Bescheide haben (ebenso wie Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) die Beteiligten (jene Personen, die in der Feststellungserklärung als Einkünftebezieher bezeichnet werden) namentlich zu nennen; ansonsten würden solche Bescheide keine Verbindlichkeit für die abgeleiteten Abgabenverfahren entfalten.

§ 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO zufolge sind die für Feststellungen gemäß § 188 BAO geltenden Vorschriften sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

Dies betrifft insbesondere folgende Vorschriften:

- § 54 BAO bzw. (ab 1. Juli 2010) §§ 13 Abs. 1 Z 1, 21 Abs. 2 Z 4 und 22 Abs. 2 Z 1 AVOG 2010 (Zuständigkeit),
- § 191 Abs. 1 lit. c BAO (Ergehen von Feststellungsbescheiden),
- § 191 Abs. 2 BAO (Ergehen nach Beendigung der Personenvereinigung),
- § 191 Abs. 3 lit. b BAO (Wirkung von Feststellungsbescheiden),

- § 101 Abs. 3 BAO (Zustellfiktion),
- § 101 Abs. 4 BAO (Zustellfiktion, Teilwirksamkeit),
- § 200 BAO (Vorläufigkeit),
- § 246 Abs. 2 BAO (Berufungsbefugnis),
- § 290 Abs. 3 BAO (einheitliche Entscheidung im Berufungsverfahren).

5.2. Teilweise Nichtanerkennung

Bei teilweiser Nichtanerkennung einer Mitunternehmerschaft (zB bei einer atypischen stillen Gesellschaft erfolgt abweichend von der Feststellungserklärung die Einkünftezurechnung nicht an alle dort genannten stillen Gesellschafter) oder einer Beteiligung mehrerer Personen an Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist wie folgt vorzugehen (im Folgenden wird lediglich terminologisch auf die stille Gesellschaft abgestellt; die Vorgangsweise gilt aber auch in anderen Fällen, in denen nicht alle in der Feststellungserklärung ausgewiesenen Teilhaber als Einkünftebezieher anerkannt werden):

Es ist ein auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO (Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen) gestützter **Feststellungsbescheid** zu erlassen. Inhalt des Bescheides ist die Feststellung, dass der Anteil (zB Verlust) des betreffenden Gesellschafters am Ergebnis der Gesellschaft nicht in die Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft einzubeziehen ist.

Der Feststellungsbescheid hat an die Gesellschaft und an den betreffenden Gesellschafter zu ergehen. Er ist an beide (einheitlich) zu adressieren und beiden zuzustellen.

Dieser Feststellungsbescheid ist bindend (grundlagenbescheidähnlicher Bescheid) für

- die Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft (die Feststellung umfasst nur die Einkünfte jener Gesellschafter, denen Einkünfte zugerechnet werden) bzw.
- den Nichtfeststellungsbescheid, somit für den Bescheid, wonach eine Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft zu unterbleiben hat (dies gilt für den Fall, dass die Feststellung zu unterbleiben hat, weil nur einem der Gesellschafter die Einkünfte zuzurechnen sind), sowie für
- die abgeleiteten Bescheide (zB Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) der betreffenden Gesellschafter.

Siehe auch Abschnitt 31.1 der Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997), AÖF Nr. 47/1998.

6. Bescheidadressierung

6.1. Offene Gesellschaft (OG) und Kommanditgesellschaft (KG)

6.1.1. Allgemeines

Bescheide sind bei im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaften (OG oder KG) an die Gesellschaft zu richten. Sie sind mit der Firma zu bezeichnen.

Solche Gesellschaften verlieren ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung.

Ihre Auflösung und Löschung im Firmenbuch beeinträchtigt nach Ansicht des VwGH (zB VwGH 29.03.2006, 2001/14/0091) ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählen auch die Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind (zB noch nicht abgeschlossenes Feststellungsverfahren nach § 188 BAO; zB VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142).

§ 19 Abs. 2 BAO (Rechtsfolgen der Beendigung von Personenvereinigungen) ist daher im Allgemeinen für derartige Gesellschaften nicht anwendbar.

6.1.2. Geschäftsübernahme nach § 142 UGB

Die Geschäftsübernahme gemäß § 142 UGB bewirkt die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch den übernehmenden Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt wird (zB VwGH 21.09.2005, 2005/13/0117). Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über (§ 142 Abs. 1 UGB).

Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) sind wegen der ausdrücklichen und speziellen Anordnung des § 191 Abs. 2 BAO an die ehemals Beteiligten zu richten (zB VwGH 21.09.2005, 2005/13/0117; VwGH 25.01.2006, 2005/13/0174).

Beispiel:

"An A, B und C als ehemalige Gesellschafter der X-KG".

6.2. GesBR

Bei einer GesBR kommt als Adressierung insbesondere die Nennung aller Gesellschafter (zB "An A, B und C") in Betracht. Der Zusatz "GesBR" erscheint zweckmäßig, somit beispielsweise: "An A, B und C (GesBR)".

Für Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) genügt (bei einer GesBR) die Adressierung "An A und Mitges", wenn die Beteiligten (im Spruch des Bescheides) namentlich (bei der Aufteilung der Einkünfte) genannt sind.

Zur Beendigung der GesBR siehe Abschnitt 10.

6.3. Unechte (atypische) stille Gesellschaft

Die Adressierung der Feststellungsbescheide hat an die beiden (bzw. an die) Gesellschafter, somit an den Inhaber des Unternehmens sowie an den (bzw. an die) stillen Gesellschafter zu erfolgen.

An Stelle der namentlichen Nennung der stillen Gesellschafter im Adressfeld käme auch ein Hinweis (im Adressfeld) auf ihre Nennung in einer Beilage des Feststellungsbescheides oder auf ihre namentliche Bezeichnung im Spruchteil über die Aufteilung der Einkünfte in Betracht.

Zur unechten stillen Gesellschaft siehe ergänzend Abschnitt 6 und 8 der Zweifelsfragen zur Bundesabgabenordnung (Salzburger Steuerdialoge 2006, AÖF Nr. 281/2006).

6.4. Miteigentümergeinschaft

Als Adressierung des Feststellungsbescheides kommen etwa in Betracht

- "An die Gemeinschaft der Miteigentümer der Liegenschaft ..." (wenn die Miteigentümer im Spruch namentlich genannt sind),
- "An A, B und C" (wenn die Liegenschaft im Bescheid bezeichnet ist),
- "An A und Mitbes der Liegenschaft ... " (wenn die Mitbesitzer im Bescheidspruch namentlich genannt sind).

Die Adressierung: "An A und Mitbes" könnte nur dann ausreichend sein, wenn die Miteigentümer im Bescheidspruch namentlich genannt sind und wenn die betreffende

Liegenschaft im Bescheid bezeichnet ist (die Angabe der Steuernummer würde hierfür nicht reichen).

An Stelle der namentlichen Nennung der Miteigentümer im Adressfeld käme auch ein derartiger Hinweis auf die Aufzählung in einer Beilage oder auf die Bezeichnung der Einkünftebezieher (bei der Aufteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) in Betracht.

6.5. Unterbeteiligung

Ist der Unterbeteiligte nicht in die Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft einzubeziehen (siehe hiezu zB EStR 2000 Rz 5826), so ist der vom Feststellungsbescheid der Gesellschaft abgeleitete Feststellungsbescheid an den Gesellschafter und an den (bzw. an die) Unterbeteiligten zu richten.

6.6. Erbengemeinschaft

Die Erben sind namentlich zu nennen. Die Adressierung: "An die Erben nach ... ", ohne sie namentlich zu nennen, genügt nicht (vgl. zB VwGH 25.02.2005, 2001/15/0160).

7. Wirkung (§ 191 BAO)

7.1. Zu § 191 Abs. 3 BAO

Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden.

Wirksam werden solche Bescheide gegenüber diesen Personen jedoch nur dann, wenn sie ihnen auch zugestellt sind oder als zugestellt gelten (vgl. zB VwGH 21.04.2005, 2003/15/0022). Zu den Zustellfiktionen siehe Abschnitt 8.

7.2. Zu § 191 Abs. 5 BAO

Werden in einem Schriftstück, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so steht dies der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht

entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den übrigen, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 5 BAO).

§ 191 Abs. 5 BAO gilt auch für Bescheide, mit denen ausgesprochen wird, dass eine auf § 188 BAO gestützte Feststellung zu unterbleiben hat ("Nichtfeststellungsbescheide"; siehe Abschnitt 5.). Dies ergibt sich aus § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO, wonach die für die Feststellungen geltenden Vorschriften sinngemäß für Bescheide anzuwenden sind, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

§ 191 Abs. 5 BAO gilt unabhängig davon, ob der Feststellungsbescheid ergehen soll

- an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO), oder
- nach Beendigung der Personenvereinigung (§ 19 Abs. 2 BAO) an diejenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO).

§ 191 Abs. 5 BAO verhindert die Nichtigkeit eines als Feststellungsbescheid beabsichtigten Schriftstückes und normiert die Wirksamkeit als Feststellungsbescheid gegenüber den dort genannten Einkünftebezieher; dies abgesehen von jenen Personen (Personenvereinigungen, Personengemeinschaften), die im Zeitpunkt der Zustellung nicht mehr rechtlich existent oder nicht mehr handlungsfähig sind.

Über die Zurechnung der Einkünfteanteile jener, denen gegenüber der Feststellungsbescheid nicht wirkt, ist im Abgabenverfahren bzw. im Feststellungsverfahren des Betreffenden abzusprechen.

7.3. Zu § 290 Abs. 3 BAO

§ 290 Abs. 3 BAO regelt eine Ausnahme vom Grundsatz des § 290 Abs. 1 BAO (siehe Abschnitt 11.2.2.). Sie entspricht inhaltlich dem § 188 Abs. 5 BAO (siehe Abschnitt 4.4.).

8. Zustellfiktionen (§ 101 BAO)

8.1. § 101 Abs. 3 BAO

Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit ergehen, sind einer nach

§ 81 BAO 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 hingewiesen wird (§ 101 Abs. 3 BAO).

Fehlt der Hinweis nach § 101 Abs. 3 zweiter Satz BAO, so wird der Bescheid nach ständiger Judikatur (zB VwGH 02.07.2002, 98/14/0223; VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114; VwGH 28.01.2005, 2001/15/0092) überhaupt nicht wirksam. Siehe jedoch letzter Absatz dieses Abschnittes (Zustellung je einer Ausfertigung an jeden Gesellschafter).

Zur Rechtswidrigkeit auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Bescheide mangels Wirksamkeit des Grundlagenbescheides siehe Abschnitt 1.1 der Richtlinien zur Änderung gemäß § 295 BAO, Erlass des BMF vom 30.01.2007, BMF-010103/0004-VI/2007, AÖF Nr. 82/2007.

Zu § 81 BAO (Vertretung) siehe Abschnitt 9.

Es ist zweckmäßig, die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person als Empfänger (im Sinn des § 2 Z 1 ZustG) zu bezeichnen.

Ob eine Abgabenbehörde von der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO Gebrauch macht, liegt im **Ermessen**. Bei der Ermessensübung sind nach § 20 BAO nicht nur Zweckmäßigkeitsüberlegungen zu berücksichtigen, sondern auch berechnete Interessen der Parteien ("Billigkeit" im Sinn des § 20 BAO).

Daher ist von der Zustellfiktion beispielsweise kein Gebrauch zu machen, wenn der Abgabenbehörde bekannt ist, dass Gesellschafter gegeneinander prozessieren und deshalb um gesonderte Zustellung der Feststellungsbescheide ersuchen. In diesem Fall ist der Feststellungsbescheid jedem Gesellschafter zuzustellen (und der Hinweis im Sinn des zweiten Satzes des § 101 Abs. 3 BAO im Bescheid zu unterlassen) bzw. jedenfalls dem Gesellschafter, der eine solche Zustellung begehrt, der Bescheid gesondert zuzustellen (und der Hinweis auf die Zustellfiktion entsprechend einzuschränken).

8.2. § 101 Abs. 4 BAO

Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren (§ 188 BAO) **nach Beendigung** einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO), sind einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person

zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (§ 101 Abs. 4 BAO).

Zur Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) siehe Abschnitt 10.

9. Vertretung (§ 81 BAO)

9.1. Namhaftmachung eines Vertreters

Nach § 81 Abs. 1 BAO (iVm § 81 Abs. 4 BAO) sind zur Vertretung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit die zur Führung der Geschäfte bestellten Personen bzw. (wenn solche nicht vorhanden sind) die Gesellschafter (Mitglieder) befugt.

Kommen hierfür mehrere Personen in Betracht, so haben sie **eine Person** aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person **namhaft zu machen**; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird (§ 81 Abs. 2 erster Satz BAO).

9.2. Bestellung eines Vertreters

Solange und soweit eine solche Namhaftmachung nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der in § 81 Abs. 1 BAO genannten Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind zu verständigen (§ 81 Abs. 2 zweiter und dritter Satz BAO).

Die Bestellung hat mit **Bescheid** zu erfolgen. Der Bescheid ist an die bestellte Person zu richten. Sie ist befugt, den Bescheid mit Berufung (bzw. mit Beschwerde an den VwGH und/oder VfGH) anzufechten.

Die **Verständigung** der übrigen Personen ist kein Bescheid (VwGH 02.08.2000, 99/13/0209). Diese Personen können daher die Bestellung nicht mit Rechtsmitteln bekämpfen.

9.3. Widerruf der Bestellung

Sobald und soweit die Voraussetzungen für die Bestellung eines Vertreters durch die Abgabenbehörde nachträglich weggefallen sind, ist die Bestellung zu widerrufen. Ein Widerruf hat auch dann zu erfolgen, wenn aus wichtigen Gründen eine andere in Betracht kommende Person von der Abgabenbehörde als Vertreter bestellt werden soll (§ 81 Abs. 3 BAO).

Der Widerrufsbescheid ist an die bestellte Person zu richten. Sie ist befugt, den Bescheid mit Berufung (bzw. mit Beschwerde an den VwGH und/oder VfGH) anzufechten.

Ein solcher Widerruf hat beispielsweise zu erfolgen, wenn die bestellte Person aus der Personenvereinigung (Personengesellschaft) ausscheidet.

9.4. Eintritt neuer Gesellschafter

Durch den Eintritt eines neuen Gesellschafters (Mitglieds) in die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) wird die Vertretungsbefugnis der namhaft gemachten oder mit Bescheid bestellten Person nicht berührt (§ 81 Abs. 5 BAO zufolge).

Die Abgabenbehörde hat in sinngemäßer Anwendung des § 81 Abs. 2 letzter Satz BAO den neuen Gesellschafter (das neue Mitglied) über das Bestehen eines bestellten Vertreters zu informieren, außer wenn der Abgabenbehörde aktenmäßig die Information vorliegt, dass dem Eingetretenen die Vertreterbestellung bekannt ist (VwGH 21.04.2005, 2003/15/0022).

9.5. Ausscheiden von Gesellschaftern

Die Vertretungsbefugnisse der namhaft gemachten bzw. der bestellten Person bleiben auch für ausgeschiedene Gesellschafter (Mitglieder) hinsichtlich der vor dem Ausscheiden gelegene Zeiträume oder Zeitpunkte betreffenden Maßnahmen bestehen, solange dem nicht von Seiten des Ausgeschiedenen oder der vertretungsbefugten Person widersprochen wird (§ 81 Abs. 8 BAO zufolge).

Ein **Widerspruch** des aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausgeschiedenen Gesellschafters (Mitglieds) gemäß § 81 Abs. 8 BAO lässt die Anwendbarkeit des § 101 Abs. 3 BAO für die verbleibenden Gesellschafter (Mitglieder) unberührt. An die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) gerichtete, die Zeit vor dem Ausscheiden betreffende Bescheide über die Feststellung der Einkünfte sind (abgesehen von der

Zustellung zu Händen des nach § 81 BAO Vertretungsbefugten) zusätzlich an den Ausgeschiedenen (bzw. dessen Zustellungsbevollmächtigten) zuzustellen.

Die Namhaftmachungspflicht des § 81 Abs. 2 erster Satz BAO und das Recht der Abgabenbehörde zur Bestellung eines Vertreters gemäß § 81 Abs. 2 zweiter Satz BAO besteht nur für die in der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) Verbliebenen. Es besteht keine Rechtsgrundlage dafür, einen gemeinsamen Vertreter für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) und den Ausgeschiedenen mit Bescheid zu bestellen. Der Fall des Ausscheidens ist nicht dem Fall der Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) gleichzustellen.

9.6. Beendigung der Personenvereinigung

Die Vertretungsbefugnis für den Fall der Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit richtet sich nach § 81 Abs. 6 und 7 BAO.

Zur Rechtslage nach Beendigung siehe Abschnitt 10.

10. Feststellungsbescheide nach Beendigung

10.1. Beendigung von Personenvereinigungen

Eine **GesBR** (§ 1175 ABGB) endet mit ihrer Auflösung. Auflösungsgründe sind vor allem

- Vereinbarung,
- Zeitablauf (bei befristetem Gesellschaftsvertrag),
- Aufkündigung der unbefristeten Gesellschaft durch einen Gesellschafter.

Die **stille Gesellschaft** endet mit ihrer Auflösung. Auflösungsgründe sind (nach den §§ 184 und 185 UGB) insbesondere

- Kündigung durch einen der Gesellschafter oder durch einen Gläubiger des stillen Gesellschafters,
- Zweckerreichung oder Unmöglichwerden des Zwecks,
- Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters,

- Tod des Inhabers des Unternehmens, wenn der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt.

Zur Beendigung der **OG** und **KG** siehe Abschnitt 6.1.

10.2. Nach Beendigung anwendbare Bestimmungen

Nach Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind vor allem folgende Normen anwendbar:

- § 19 Abs. 2 BAO (Gesamtrechtsnachfolge),
- § 81 Abs. 6 BAO (Vertretung),
- § 191 Abs. 2 BAO (Ergehen von Feststellungsbescheiden),
- § 101 Abs. 4 BAO (Zustellfiktion für Feststellungsbescheide).

Nach **§ 19 Abs. 2 BAO** gehen mit der Beendigung die Rechte und Pflichten der Personenvereinigung auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über.

Nach **§ 81 Abs. 6 BAO** bleibt die bei Beendigung der Personenvereinigung bestehende Vertretungsbefugnis insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

Wird ein solcher **Widerspruch** erhoben, so sind anwendbar:

- § 81 Abs. 2 erster Satz BAO (Pflicht zur Namhaftmachung einer vertretungsbefugten Person),
- § 81 Abs. 2 zweiter Satz BAO (bescheidmäßige Bestellung einer der in § 81 Abs. 1 BAO genannten Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit).

Nach **§ 191 Abs. 2 BAO** haben Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) nach Beendigung der Personenvereinigung an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Daher sind die Einkünftebezieher namentlich zu nennen.

Das Erfordernis der namentlichen Nennung besteht übrigens auch für "Nichtfeststellungsbescheide" (vgl. § 190 Abs. 1 BAO).

Nach **§ 101 Abs. 4 BAO** sind nach Beendigung Bescheide über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Ob von **Zustellfiktionen** Gebrauch gemacht wird, liegt im **Ermessen** der Abgabenbehörde (vgl. Abschnitt 8.1.).

Von der Zustellfiktion ist beispielsweise kein Gebrauch zu machen, wenn der Abgabenbehörde bekannt ist, dass ehemalige Gesellschafter gegeneinander prozessieren und daher um gesonderte Zustellung der Feststellungsbescheide ersuchen. In diesem Fall ist der Feststellungsbescheid jeder Person zuzustellen (und der Hinweis im Sinn des zweiten Satzes des § 101 Abs. 4 BAO im Bescheid zu unterlassen) bzw. jedenfalls demjenigen, der eine solche Zustellung begehrt, der Bescheid gesondert zuzustellen und der Hinweis auf die Zustellfiktion entsprechend einzuschränken.

11. Rechtsschutz

11.1. Parteistellung (§ 78 BAO)

Die Parteistellung im Feststellungsverfahren ergibt sich aus § 78 Abs. 2 lit. a BAO bzw. aus § 78 Abs. 3 BAO.

Nach § 78 Abs. 2 lit. a BAO sind Parteien, wenn die Erlassung von Feststellungsbescheiden vorgesehen ist, diejenigen, an die solche Bescheide ergehen (§ 191 Abs. 1 und 2 BAO), somit

- die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO),
- nach Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) diejenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO).

Die Parteistellung der Gesellschafter (Mitglieder) ergibt sich (vor Beendigung der Personenvereinigung) aus § 78 Abs. 3 BAO (vgl. zB VwGH 19.03.1985, 84/14/0183).

Gesellschaftern eines Gesellschafters der Personenvereinigung kommt keine Parteistellung zu, weil sie nicht unmittelbar (sondern nur mittelbar) am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind (vgl. VwGH 16.09.1987, 85/13/0142).

Zu den **Rechten der Partei** gehören beispielsweise das Recht auf

- Akteneinsicht gemäß § 90 BAO (vgl. zB Richtlinien zur Akteneinsicht gemäß § 90 BAO, AÖF Nr. 14/2004, Abschnitt 1),
- Parteiengehör (§ 115 Abs. 2 BAO),
- Antrag auf Aufhebung des Feststellungsbescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO (vgl. zB Richtlinien zur Aufhebung gemäß § 299 BAO, Erlass des BMF vom 03.02.2003, 05 2601/2-IV/5/02, AÖF Nr. 65/2003, Abschnitt 4.1),
- Antrag auf Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens (vgl. zB Wiederaufnahme des Verfahrens (§§ 303 - 307 BAO), Erlass des BMF vom 14.06.2006, BMF-010103/0053-VI/2006, AÖF Nr. 192/2006, Abschnitt 2.1),
- Antrag auf Berichtigung (§ 293 BAO, § 293b BAO) oder auf Abänderung (§ 295a BAO) des Feststellungsbescheides.

Solche Rechte stehen jedem Gesellschafter (jedem Mitglied) auch dann zu, wenn er (es) keine Vertretungsbefugnis für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) besitzt, somit etwa bei einer KG auch jedem Kommanditisten oder bei einer unechten (atypischen) stillen Gesellschaft auch jedem stillen Gesellschafter.

11.2. Berufungsverfahren

11.2.1. Berufungsbefugnis

Die Befugnis zur Berufung gegen Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) ergibt sich aus § 246 BAO.

§ 246 Abs. 1 BAO ist die diesbezügliche Rechtsgrundlage für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bzw. (nach deren Beendigung) für diejenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Danach ist jeder berufungsbefugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.

Nach § 246 Abs. 2 BAO ist zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide ferner jeder befugt, gegen den diese Bescheide wirken. Gemäß § 191 Abs. 3 letzter Satz BAO wirken Feststellungsbescheide gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden.

Daher sind beispielsweise gegen einen an eine KG gerichteten Feststellungsbescheid nicht nur die KG selbst, sondern überdies jeder Komplementär und jeder Kommanditist berufungsbefugt.

Aus der Berufungsbefugnis ergibt sich zwar **kein Recht auf Beitritt** im Sinn des § 257 BAO zu einer gegen den Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) gerichteten Berufung. Die Parteistellung der Gesellschafter (Mitglieder) im Berufungsverfahren hat allerdings zur Folge, dass jeder Gesellschafter (jedes Mitglied) das Recht hat, die Berufung ergänzende Schriftsätze (auch noch nach Ablauf der Berufungsfrist) einzubringen.

11.2.2. Mehrere Berufungen

Ist ein Bescheid von mehreren Berufungswerbern angefochten oder sind gegen einen Bescheid mehrere Berufungen eingebracht, so sind diese Berufungen zu einem **gemeinsamen Verfahren** zu verbinden (§ 277 erster Satz BAO).

Die Verbindung zu einem gemeinsamen Verfahren gilt beispielsweise für Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) betreffende Berufungsvorentscheidungen.

Im Berufungsverfahren können nur **einheitliche Entscheidungen** getroffen werden. Die Berufungsentscheidung wirkt für und gegen die gleichen Personen wie der angefochtene Bescheid (§ 290 Abs. 1 BAO). Ausnahmen von diesem Grundsatz normiert § 290 Abs. 3 BAO (siehe Abschnitt 7.3. und zu § 188 Abs. 5 BAO Abschnitt 4.4.).

§ 290 Abs. 1 BAO gilt beispielsweise, wenn mehrere Berufungen gegen einen Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) eingebracht wurden. Das Gebot einheitlicher Entscheidungen gilt auch für Berufungsvorentscheidungen.

11.2.3. Vorlageerinnerung

Das Recht zur Einbringung einer Vorlageerinnerung (§ 276 Abs. 6 BAO) steht jeder Partei des Feststellungsverfahrens zu.

Zur Vorlageerinnerung siehe Berufungsvorentscheidungen, Erlass des BMF vom 30.10.2006, BMF-010103/0081-VI/2006, AÖF Nr. 273/2006, Abschnitt 3.

11.3. Aussetzung „abgeleiteter“ Abgaben

Die Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) vom Feststellungsbescheid abgeleiteter Nachforderungen (an Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer) kommt auch bei gegen den Feststellungsbescheid gerichteten Berufungen in Betracht. Siehe RAE Rz 409 und Rz 435.

12. Bemessungsverjährung

12.1. Keine Anwendbarkeit

Die Bemessungsverjährung (Festsetzungsverjährung) gilt nicht für die Erlassung von gemäß § 188 BAO ergehenden Feststellungsbescheiden (zB VwGH 11.11.2008, 2006/13/0187). Dies gilt auch für die Abänderung und Aufhebung solcher Bescheide.

Liegt die Abänderung oder Aufhebung von Feststellungsbescheiden im Ermessen (zB bei Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen), so wird die betreffende Maßnahme im Allgemeinen dann aus Ermessensüberlegungen zu unterbleiben haben, wenn die Bemessungsverjährung der Anpassung aller abgeleiteten Abgabenbescheide entgegensteht.

12.2. Verlängerung der Verjährungsfrist

Nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches (im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO) sind beispielsweise

- Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO (zB VwGH 28.02.1995, 95/14/0021; VwGH 04.07.1995, 95/14/0036),
- abgabenbehördliche Prüfungen (§ 147 BAO) bezüglich Feststellungen von Einkünften (zB VwGH 22.11.2001, 98/15/0056),
- sonstige derartige Feststellungsverfahren betreffende Ermittlungshandlungen (zB Einvernahme von Auskunftspersonen oder Zeugen).

Schriftliche Erledigungen (zB Bescheide) verlängern nur dann die Verjährungsfrist, wenn sie zugestellt wurden (vgl. zB VwGH 23.02.1984, 82/16/0140).

Als Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) gedachte Schriftstücke sind daher keine Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO, wenn sie unwirksam sind, wie etwa,

- weil sie nach Beendigung einer GesBR an die GesBR adressiert sind (vgl. zB VwGH 25.11.2002, 2002/14/0133),
- weil sie eine nicht vertretungsbefugte Person als Empfänger bezeichnet haben,
- weil ihre Zustellung durch Hinterlegung als Folge des Nichtvorliegens der Voraussetzungen des § 17 ZustG nicht wirksam wurde.

Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) und Nichtfeststellungsbescheide kommen als die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen nur für die abgeleiteten Abgaben der im Bescheid genannten Personen in Betracht.

12.3. Mittelbare Abhängigkeit im Sinn des § 209a Abs. 2 BAO

Die Festsetzung der (abgeleiteten) Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer kann mittelbar abhängig sein von der Erledigung einer gegen den Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) gerichteten Berufung oder eines einen solchen Bescheid betreffenden Antrages (zB Antrag auf Berichtigung gemäß § 293b BAO oder auf Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens).

Daher steht der Eintritt der Verjährung der Änderung abgeleiteter Abgabenbescheide etwa nicht entgegen, wenn die Berufung vor Verjährungseintritt eingebracht wurde.

13. Zuständigkeit (Rechtslage vor dem 1. Juli 2010)

13.1. Örtliche Zuständigkeit (§ 54 BAO, § 70 BAO)

13.1.1. Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

Für die Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ist (nach § 54 Abs. 1 lit. a BAO) das **Lagefinanzamt** örtlich zuständig; bei einer Mehrheit von Lagefinanzämtern jedoch jenes Finanzamt, in dessen Bereich sich die Leitung des Betriebes befindet.

Lagefinanzamt (§ 53 Abs. 1 lit. a BAO) ist jenes Finanzamt, in dessen Bereich die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) gelegen ist.

13.1.2. Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb

Die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb obliegt gemäß § 54 Abs. 1 lit. b BAO dem **Betriebsfinanzamt**.

Betriebsfinanzamt ist nach § 53 Abs. 1 lit. b BAO das Finanzamt, in dessen Bereich sich die Geschäftsleitung des Betriebes befindet. Ist diese im Ausland, so gilt als Betriebsfinanzamt jenes Finanzamt, in dessen Bereich sich die wirtschaftlich bedeutendste inländische Betriebsstätte des ausländischen Betriebes befindet.

Als Ort der Geschäftsleitung ist der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet (§ 27 Abs. 2 BAO). Siehe hierzu zB [KStR 2001 Rz 6](#).

Ist kein Betriebsfinanzamt mehr vorhanden, etwa weil nach Betriebsaufgabe keine Geschäftsleitung mehr existiert, so richtet sich die Zuständigkeit nach § 70 Z 2 BAO, somit nach dem Ort, von dem aus die Tätigkeit ausgeübt worden ist.

13.1.3. Feststellung von Einkünften aus selbständiger Arbeit

Bei Einkünften aus selbständiger Arbeit ist das Finanzamt (nach § 54 Abs. 1 lit. c BAO) örtlich zuständig, von dessen Bereich aus die **Berufstätigkeit vorwiegend ausgeübt** wird.

Nach Beendigung der Tätigkeit richtet sich die örtliche Zuständigkeit (für die Feststellung der vor Beendigung erzielten Einkünfte) nach § 70 Z 2 BAO, somit nach dem Ort, von dem aus die Tätigkeit ausgeübt worden ist.

13.1.4. Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens obliegt (§ 54 Abs. 2 BAO zufolge) dem **Lagefinanzamt** (§ 53 Abs. 1 lit. a BAO).

Die örtliche Zuständigkeit richtet sich nach § 70 Z 2 BAO (einer sonstigen dauernden Tätigkeit), wenn eine **(vermögensverwaltende) OG** oder **KG** Eigentümer mehrerer Liegenschaften ist (vgl. VwGH 21.02.2001, 2000/14/0127, 0128, 0129, 0130).

13.2. Zuständigkeit für die Erlassung von Nichtfeststellungsbescheiden

§ 54 BAO gilt sinngemäß für die Erlassung von Bescheiden des Inhaltes, dass Feststellungen der Einkünfte zu unterbleiben haben. Dies ergibt sich aus § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO (siehe auch Abschnitt 5.).

13.3. Übergang der Zuständigkeit

Nach § 73 erster Satz BAO endet die Zuständigkeit für die Erhebung von Abgaben mit dem Zeitpunkt, in dem ein anderes Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen **Kenntnis erlangt**.

Dies gilt (§ 190 Abs. 1 BAO zufolge) auch für die Zuständigkeit für die Feststellung von Einkünften.

Die Zuständigkeit für Feststellungsverfahren kann nach § 71 BAO mit **Delegierungsbescheid** auf ein bisher unzuständiges Finanzamt übertragen werden.

Die §§ 71 und 73 BAO betreffen nicht die Zuständigkeit der bisher zuständig gewesenen Abgabenbehörde erster Instanz im Berufungsverfahren betreffend von ihr erlassene Bescheide (siehe § 75 BAO).

Als Folge eines **Devolutionsantrages** kann die Zuständigkeit zur Erlassung eines Feststellungsbescheides vom Finanzamt auf den UFS übergehen (nach Maßgabe des § 311 BAO).

Nach § 52a Abs. 1 BAO endet die **sachliche Zuständigkeit** einer Abgabenbehörde (zB für die Feststellung von Einkünften) mit dem Zeitpunkt, in dem eine andere Abgabenbehörde von den ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt. Vom Übergang der Zuständigkeit ist der Abgabepflichtige in Kenntnis zu setzen.

Solange eine solche Verständigung nicht ergangen ist, können Anbringen auch noch bei der bisher zuständig gewesenen Abgabenbehörde eingebracht werden (§ 52a Abs. 1 dritter Satz BAO). Dies betrifft beispielsweise gemäß § 43 Abs. 1 UmgrStG zu erstattende Anzeigen (vgl. zB UmgrStR 2002 Rz 1338).

14. Zuständigkeit (Rechtslage ab 1. Juli 2010)

14.1. Sachliche Zuständigkeit

Sachlich zuständig für die Feststellung von Einkünften sind nach § 13 Abs. 1 Z 1 AVOG 2010 die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis.

Diese Zuständigkeit besteht auch für die Erlassung von Bescheiden des Inhaltes, dass Feststellungen der Einkünfte zu unterbleiben haben. Dies ergibt sich aus § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO (siehe auch Abschnitt 5.).

14.2. Örtliche Zuständigkeit

14.2.1. Allgemeines

Die örtliche Zuständigkeit für die Feststellung von Einkünften ergibt sich aus § 21 Abs. 2 Z 4 AVOG 2010 (Betriebsfinanzamt) bzw. aus § 22 Abs. 2 Z 1 AVOG 2010 (Lagefinanzamt).

Die Änderungen des Zuständigkeitsrechts durch BGBl. I Nr. 9/2010 treten mit 1. Juli 2010 in Kraft.

Dies betrifft das AVOG 2010 und in der BAO enthaltene Bestimmungen über die örtliche Zuständigkeit (insbesondere die §§ 53, 54, 71 und 73 BAO).

14.2.2. Betriebsfinanzamt

Das Betriebsfinanzamt ist zuständig für die Feststellung der Einkünfte aus

- Land- und Forstwirtschaft,
- Gewerbebetrieb und aus
- selbständiger Arbeit.

Betriebsfinanzamt ist das Finanzamt, in dessen Bereich eine Körperschaft, Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder Vermögensmasse ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 27 Abs. 2 BAO) oder, sofern dieser nicht im Inland gelegen ist, ihren inländischen Sitz hat oder hatte (§ 21 Abs. 1 AVOG 2010).

Als **Ort der Geschäftsleitung** ist der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet (§ 27 Abs. 2 BAO). Siehe hierzu zB [KStR 2001 Rz 6](#).

Im Unterschied zu § 53 Abs. 1 lit. b BAO besteht ein Betriebsfinanzamt auch nach Einstellung des Betriebes, nach Betriebsveräußerung oder nach Aufgabe (oder Verlegung in das Ausland) des Ortes der Geschäftsleitung bzw. des Sitzes weiter.

Hat bzw. hatte die Personenvereinigung nie einen Ort der Geschäftsleitung oder einen Sitz im Inland, so wird sich die Zuständigkeit zufolge § 25 Z 2 AVOG 2010 nach dem Ort richten,

von dem aus das Unternehmen betrieben oder die sonstige dauernde Tätigkeit ausgeübt wird, worden ist oder werden soll.

14.2.3. Lagefinanzamt

Lagefinanzamt ist das Finanzamt, in dessen Bereich die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) gelegen ist. Erstreckt sich diese auf den Bereich mehrerer Finanzämter, so gilt als Lagefinanzamt jenes Finanzamt, in dessen Bereich der wertvollste Teil der wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) gelegen ist (§ 22 Abs. 1 AVOG 2010).

Ist eine (vermögensverwaltende) OG oder KG Eigentümer mehrerer Liegenschaften, so richtet sich die örtliche Zuständigkeit nach § 25 Z 2 AVOG 2010, somit nach dem Ort, von dem aus die sonstige dauernde Tätigkeit ausgeübt wird, worden ist oder werden soll (vgl. zu § 70 Z 2 BAO VwGH 21.02.2001, 2000/14/0127, 0128, 0129, 0130).

14.3. Übergang der Zuständigkeit

Nach § 6 AVOG 2010 endet die Zuständigkeit einer Abgabenbehörde für die Erhebung von Abgaben (außer bei Erlassung eines Delegierungsbescheides) mit dem Zeitpunkt, in dem eine andere Abgabenbehörde von den ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt. Vom Übergang der Zuständigkeit ist der Abgabepflichtige in Kenntnis zu setzen.

Dies gilt (§ 190 Abs. 1 BAO zufolge) auch für die Zuständigkeit für die Feststellung von Einkünften.

§ 6 AVOG 2010 ist beispielsweise anwendbar, wenn der Ort der Geschäftsleitung in den Bereich eines anderen Finanzamtes verlegt wird.

15. Hinweise

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

Dieser Erlass ersetzt den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 14.05.2007, BMF-010103/0009-VI/2007, AÖF Nr. 181/2007.

§ 188 BAO gilt nicht für Landes- und Gemeindeabgaben.

Bundesministerium für Finanzen, 7. Dezember 2009