



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/3085-W/08,  
miterledigt RV/3084-W/08,  
RV/3083-W/08, RV/3082-W/08,  
RV/3081-W/08

## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Ewald Rabensteiner, Dr. Karl Stetter und Mag. Martin Saringer über die Berufungen der Bw, vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert WP GesmbH & Co KG, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, vom 19.12.2006 gegen die Erledigungen des Finanzamtes Gänserndorf vom 13.12.2006 betreffend das Unterbleiben der Feststellungen von Einkünften für die Jahre 1999 bis 2001 in Bezug auf die jeweiligen Gesellschafter, vom 3.1.2007 gegen die Erledigungen vom 13.12.2006 betreffend Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 1998 sowie betreffend das Unterbleiben der Feststellungen von Einkünften für die Jahre 1998 bis 2001 in Bezug auf die jeweiligen Gesellschafter, vom 10.1.2007 gegen die Erledigungen vom 18.12.2006 betreffend Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 1998 sowie betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2001 und vom 9.1.2008 gegen die Erledigungen vom 7.12.2007 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2005, nach der am 27. März 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unzulässig zurückgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 7.10.1998 wurde die Bw gegründet. Die Protokollierung erfolgte am 22.12.1998.

Als Komplementär fungierte die Komp und als Kommanditisten Komm1 mit einer Vermögenseinlage von S 10.000,00 und Komm2 mit einer Vermögenseinlage von S 10.000,00.

Am 25.5.2000 schied der bisherige Komplementär Komp aus und die Fa. Komp1 übernahm die Funktion des Komplementärs.

Die Kommanditisten Komm1 und Komm2 schieden per 10.3.2004 aus. Deren Kommanditanteil übernahm die Fa. Komm3.

Geschäftsführer des Komplementärs war Komm1 (vom 25.10.1998 bis 14.2.2002).

Gesellschafter des Komplementärs war zu diesem Zeitpunkt Ges1 bis 6.6.2000, dann die Fa. die Ges2 und die Fa. Ges3 bis 9.9.2003, anschließend war die Fa. Ges3 alleinige Gesellschafterin.

Das erste Wirtschaftsjahr begann am 1.12.1998 und endete am 31.12.1998; die nächsten endeten jeweils am 31.12. des entsprechenden Jahres.

Lt. Gesellschaftsvertrag wird die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit errichtet. Sie kann unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Geschäftsjahres mittels schriftlicher Erklärung aufgekündigt werden, frühestens jedoch bis zum 31.12.2007.

Der persönlich haftende Gesellschafter widmet der Gesellschaft ausschließlich seine Arbeitskraft, zu einer Einlage ist er nicht verpflichtet. Von den Kommanditisten werden Bareinlagen geleistet.

Die Kommanditisten sind von der Geschäftsführung und Vertretung ausgeschlossen. Beides obliegt dem persönlich haftenden Gesellschafter.

Ein Gewinn/Verlust ist zu jenen Hundertsätzen auf die Kommanditisten zu verteilen, die sich aus dem Verhältnis ihrer Einlage zur Summe aller Einlagen ergeben. Eine Verlustzuweisung an die Kommanditisten über ihre Einlage hinaus wird ausgeschlossen.

Der persönlich haftende Gesellschafter erhält als Vergütung für seine Geschäftsführertätigkeit einen Betrag in Höhe von 3 % des Jahres-Nettoumsatzes jährlich als Vorweggewinn.

Mit atypisch stillem Gesellschaftsvertrag vom 24.2.2000 (erste Unterschrift datiert mit 1.12.1998, zweite Unterschrift datiert mit 25.8.1999) wurde die bisher nach außen als "CMG" auftretende Firma als atypisch stiller Gesellschafter per 1.12.1998 in die Bw eingebracht.

Die gesamte Zeichnungssumme betrug S 5.300.000,00, welche von der Firma CMG als Einlage eingebracht wurde, welche auf das Vermögen des Geschäftsherrn übergeht. Die Zahlungen sind innerhalb von vier Wochen ab Unterfertigung zur Gänze in bar zu leisten.

Gemäß Punkt III. (2) des Vertrages trifft den stillen Gesellschafter keine Nachschlusspflicht. Er ist nicht verpflichtet, empfangene Gewinnbeteiligungserträge für seine Einlage wegen späterer Verluste ganz oder zum Teil zurückzuzahlen.

Gemäß Punkt IX des Gesellschaftsvertrages ist zur Führung der Geschäfte und Vertretung nur der Geschäftsherr berechtigt und verpflichtet, der durch seine Organe vertreten wird, die auch die Geschäftsführung besorgen. Im Außenverhältnis hat der Geschäftsherr aufzutreten. Dem stillen Gesellschafter stehen Einschau- und Informationsrechte zu, er erhält einen jährlichen Geschäftsbericht und ein Stimmrecht bei der jährlichen Gesellschafterversammlung. Bei außergewöhnlichen Maßnahmen hat der Geschäftsherr seine Zustimmung einzuholen.

Gemäß Gesellschaftsvertrag Punkt XII wird die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit errichtet. Eine ordentliche Kündigung (ganz oder teilweise) der stillen Gesellschaft durch den Geschäftsherrn ist erstmals mit Wirkung zum 31.12.2015 möglich. Ab diesem Zeitpunkt kann die stille Gesellschaft durch den Geschäftsherrn jährlich mit Wirkung zum Ende eines Geschäftsjahres durch Kündigung aufgelöst werden.

Der Treuhänder verzichtet auf die Dauer von 15 Jahren auf die Kündigung der stillen Gesellschaft. Eine ordentliche Kündigung der stillen Gesellschaft, die vor dem 31.12.2015 wirksam wird, ist nicht möglich. Ab diesem Zeitpunkt kann die stille Gesellschaft durch den Treuhänder jährlich mit Wirkung zum Ende eines Geschäftsjahres durch Kündigung aufgelöst werden.

Laut den Schlussbestimmungen (Punkt XVIII) des Gesellschaftsvertrages bedürfen Änderungen und Ergänzungen dieses Gesellschaftsvertrages der Schriftform.

Mit Schreiben vom 14.3.2000, eingelangt am 15.3.2000 wurde seitens der KEG dem Finanzamt der Zusammenschluss mit atypisch stillen Gesellschaftern bekannt gegeben (nach Artikel IV UmgrStG) neben einer Zusammenschlussbilanz per 30.6.1999 eine Liste der atypisch stillen Gesellschafter (die durch den Treuhänder Chairman Vermögens- Treuhand- und Verwaltungs-GesmbH vertreten werden) vorgelegt.

Die Regelung über die Gewinn- und Verlustbeteiligung It. Gesellschaftsvertrag sieht vor, dass Verluste vorrangig dem atypisch stillen Gesellschafter zugewiesen werden, und zwar bis zum 1,8 fachen seiner Einlage, in individuellen Sonderfällen bis zum 2-fachen oder 2,5-fachen der Einlage. Sondervereinbarungen sind durch Gesellschafterbeschluss möglich.

Darüber hinausgehende operative Verluste trägt der Geschäftsherr.

Weitere Verlustzuweisungen sind nicht mehr vorgesehen. Darüber hinausgehende Verluste sind dem Geschäftsherrn zuzuweisen. In diesem Fall sind dem Geschäftsherrn zukünftige

Gewinne bis zur Höhe dieser Verluste vorrangig zuzuweisen. Verluste, die aus der Dotierung von Investitionsfreibeträgen resultieren, werden dem atypisch stillen Gesellschafter ohne Beschränkung zusätzlich zugewiesen.

Bei steuerpflichtigem Gewinn wird ein Vorweggewinn von bis zu 10 % auf Basis der stillen Gesellschaftereinlage gemäß dem festen Kapitalkonto zugunsten des stillen Gesellschafters vereinbart.

In der zwischen den einzelnen atypisch stillen Gesellschaftern und dem Treuhänder abgeschlossenen Treuhandvereinbarung wird vereinbart, dass eine Nachschusspflicht des Beteiligten nicht besteht, sofern der Treugeber den angeführten Treuhandbetrag vollständig in bar geleistet hat.

Das Treuhandverhältnis wird durch schriftliche Annahme des Treuhandanbotes und fristgerechte Einzahlung des Treuhandbetrages begründet.

Die Treuhänderin wird vom Treugeber unwiderruflich ermächtigt, nach eigenem Ermessen unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes die Rechte aus der atypisch stillen Beteiligung selbst auszuüben oder durch Dritte ausüben zu lassen. Die Treuhänderin erstattet dem Treugeber jährlich, erstmals jedoch an Hand des vom Geschäftsherrn für das erste volle Geschäftsjahr erstellten Jahresabschlusses einen schriftlichen Bericht über das abgelaufene Wirtschaftsjahr.

Der Bericht enthält für das betreffende Jahr Angaben über die wesentlichen Vorgänge im Beteiligungsunternehmen, über eine eventuelle Ausschüttung und über die steuerliche Rechnungslegung. Der Treugeber erhält eine Benachrichtigung über das auf seinen Anteil entfallende steuerliche Ergebnis sowie gegebenenfalls über seinen anteiligen Einheitswert am Betriebsvermögen.

Das Treuhandverhältnis besteht auf unbestimmte Zeit. Der Treugeber und die Treuhänderin verzichten auf eine ordentliche Kündigung die vor dem 31.12.2007 wirksam wird.

Die Treuhänderin ist unwiderruflich berechtigt, die Gesellschafts- und Darlehensverträge mit dem Beteiligungsunternehmen jetzt und auch später zu ändern und zu ergänzen, sofern dadurch keine Nachteile für die Beteiligten zu erwarten sind.

Änderungen sowie Nebenabreden zu diesen Bedingungen bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform.

Als atypisch stille Gesellschafter wurden AG1, AG2, AG3, AG4, AG5, AG6, AG7, AG8, AG9, AG10, AG11, AG12, Ges3 (1997 und 1998), AG13 (1997 bis 2000), AG14, AG15, AG16, AG17, AG18 (1997 bis 1999), AG19 (1998 und 1999) und AG20 (2000 und 2001) aufgenommen.

Mit den Erledigungen vom 18.12.2006 betreffend die Jahre 1998 bis 2001 und vom 7.12.2007 betreffend die Jahre 2002 bis 2005 wurden die Einkünfte festgestellt (für 1998 im gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren) und ausschließlich den jeweiligen Komplementären zugewiesen. Die Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschafter wurden in den Feststellungsbescheiden nicht angeführt.

Hinsichtlich der Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschafter wurden für die Jahre 1998 bis 2001 auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 iVm § 188 BAO gestützte Erledigungen erlassen, mit denen ausgesprochen wurde, dass der Anteil des jeweiligen Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschafters am Ergebnis der KEG nicht in die Feststellung der Einkünfte einzubeziehen ist und hinsichtlich der Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschafter eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat. Die diesbezüglichen Erledigungen ergingen an die KEG, den jeweiligen Kommanditisten bzw. atypisch stillen Gesellschafter und wurden jeweils beiden zugestellt.

### ***Begründung:***

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 der Erledigungen betreffend Feststellung 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 Begehren 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 Erledigungen iSd § 188 BAO erlassen und die Einkünfte der Bw ausschließlich den Komplementären zugewiesen. Im Spruch der Erledigungen betreffend Feststellung sind auch nur die Komplementäre angeführt.

Zusätzlich wurden Erledigungen betreffend die Kommanditisten und die übrigen Gesellschafter erlassen.

Damit wurde gegen das bei Grundlagenbescheiden im Sinne des § 188 BAO geltende Gebot der Einheitlichkeit verstoßen, weil für die Komplementäre und die übrigen Gesellschafter derselben Personengesellschaft getrennte behördliche Erledigungen ergangen sind.

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

Aber auch die Erledigungen betreffend Feststellung von Einkünften konnten keine Rechtswirkung entfalten, da nicht alle Rechtssubjekte (Kommanditisten und atypisch stille Gesellschafter) in den Erledigungen betreffend Feststellung angeführt sind.

Die bekämpften behördlichen Erledigungen haben aus den oben erwähnten Gründen keine Rechtswirksamkeit erlangt. Die dagegen gerichtete Berufung ist daher zurückzuweisen.

Da die Erledigungen betreffend Feststellung bzw. Nichtfeststellung von Einkünften Nichtbescheide darstellen, konnten auch die Erledigungen betreffend Wiederaufnahme keine Rechtswirksamkeit entfalten.

Ein Wiederaufnahmsbescheid in Bezug auf ein Verfahren betreffend die Feststellung gem. § 188 BAO ist, verglichen mit dem Feststellungsbescheid, der contrarius actus und unterliegt deshalb denselben Rechtsnormen wie der Feststellungsbescheid (vgl. VwGH vom 12.9.1996, 96/15/0161; 27.6.1991, 91/13/0002; 24.9.1996, 93/13/0018; 31.5.1994, 91/14/0140).

Mit den Erledigungen betreffend Feststellung gem. § 188 BAO wurden die Einkünfte lediglich einem Beteiligten (Komplementär) zugewiesen, weshalb auch kein Hinweis gem. § 101 Abs. 3 BAO enthalten war.

Die "Wiederaufnahmebescheide" enthalten ebenfalls keine Erklärung gem. § 101 Abs. 3 BAO und haben daher keine Wirkungen entfaltet.

Da sowohl hinsichtlich Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens als auch Feststellung bzw. Nichtfeststellung von Einkünften Nichtbescheide vorliegen, waren die Berufungen zurückzuweisen.

Wien, am 4. März 2013