



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. GmbH und Stille, nnnn Wien, X.gasse 48, vertreten durch Dr. R. , pppp Wien, EFGgasse, des Ing.F., des Dr.S., des H.R., des Dr.H., des Dr.B., des Dr.G., des Ing.J., des Mag.D., des Ing.G., des DI.G., des Dr.F., des Dr.N., der Dr.O., des Dr.E., des Dr.J., des Dr.I., des H.H., des G.H., des C.J., des Mag.W., des J.K., des Ing.H., der G.K., des DI.J., des Dr.W., des G.L., des Dr.H.L., des Dr.K., des W.D., des Dr.Z., des Dr.D., des R.M., des DI.N., des F.P., des Dr.L., des Dr.M., des S.R., des DI.E., des E.S., des J.S., des Dr.C., des E.M., des W.S., des Dr.A., der S.-GmbH, des Dr.Q., des Dr.Y., des Dr.U., des Dkfm.K., des Dr.R., des Dr.X., des Dr.D.I., des K.Z., des Dr.A.B., und der A. GmbH, gegen die Erledigung des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 1991 bis 1995 **beschlossen:**

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs 3 lit b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsge-

richtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Laut Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde die A. GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 10. Februar 1989 gegründet. Im Jahr 1991 wurden mit 53 natürlichen Personen sowie einer juristischen Person Gesellschaftsverträge über die Errichtung atypisch stiller Gesellschaften abgeschlossen. Die Unterfertigung der Zeichnungsscheine erfolgte in drei Tranchen am 23.8.1991, 8.11.1991 und 23.12.1991. Das Volumen betrug 26,5 Mio S.

Nach der Aktenlage erließ das Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien im Gefolge der genannten abgabenbehördlichen Prüfung mit Datum vom 8.1.1999 eine Erledigung, welche wie Folgt lautet:

„A. GmbH u Stille
X.g. 48
nnnn Wien
z.H. XYZ. WTH
ABCgasse
mmmm Wien

Bescheid

Gem. § 190(1) BAO wird festgestellt, dass in den Jahren 1991, 1992, 1993 1994 und 1995 eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb unterbleibt.

Begründung

Die Nichtfeststellung erfolgte aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Zu St.Nr. xxx/xxxx des Finanzamtes für Körperschaften sind daher ab 1991 keine Einkünfte gem. § 188 BAO festzustellen. Auf den Bp-Bericht zu St.Nr. xxx/xxxx, der als Begründung einen Teil des gegenständlichen Bescheides darstellt, wird verwiesen.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem oben bezeichneten 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, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Abgabe nicht aufgehalten. Zur Einbringung der Berufung gegen einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften ist die Personenvereinigung (Personengemeinschaft), an die der Bescheid ergangen ist, sowie jeder Befugt, gegen den dieser Bescheid wirkt (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO).“

Diese Erledigung wurde dem darin genannten steuerlichen Vertreter laut Rückschein am 13.1.1999 zugestellt. In der über die abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommenen Niederschrift bzw im Prüfungsbericht verneinte die Prüferin das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft im Wesentlichen mit der Begründung, auf Grund der vertraglichen Gestaltung liege kein ausreichendes Unternehmerrisiko vor. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liege keine atypisch stille Gesellschaft vor, vielmehr handle es sich bei den Anlegern um echte stille Gesellschafter.

Mit Datum vom 9.2.1998 (gemeint offenbar: 1999) erhob der steuerliche Vertreter gegen diese Erledigung Berufung. Zur Begründung brachte er zusammengefasst im Wesentlichen vor, entgegen der Ansicht des Finanzamtes bzw der Prüferin liege im gegenständlichen Fall aus näher genannten Gründen sehr wohl eine Mitunternehmerschaft vor.

Mit Schreiben vom 21.6.1999 ersuchte der steuerliche Vertreter, sämtliche Schriftstücke nicht mehr an Ihn, sondern an direkt an seine Mandantschaft zu senden.

Mit Bescheid vom 5. Juli 1999 wurde Dr. R. gemäß § 81 Abs 2 BAO zum Vertreter der A. GmbH u Stille bestellt. Von dieser Bestellung wurden die 54 stillen Gesellschafter sowie die A. GmbH verständigt. Dieser Bescheid ist rechtskräftig. Dr. R. war einerseits seit 14.10.1997 Geschäftsführer der A. GmbH und andererseits als stiller Gesellschafter beteiligt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zustellung:

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

§ 101 Abs 3 BAO bestimmt:

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.

Das Finanzamt hat in der angefochtenen Erledigung ausgesprochen, dass gemäß § 190 BAO eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb unterbleibt.

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*, Bundesabgabenordnung², § 191 Rz 3 f).

Zu ihrer Wirksamkeit bedurfte die angefochtene Erledigung daher einer Zustellung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinsame Einkünfte zufließen bzw im vorliegenden Fall nach Ansicht des Finanzamtes eben nicht zufließen. Dabei konnte sich das Finanzamt der Zustellfiktion des § 101 Abs 3 BAO bedienen, es musste dies jedoch nicht. § 101 Abs 3 BAO normiert nur eine Zustellfiktion, die der Vereinfachung der Zustellung an Personengemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit dienen soll. Die Vorschrift zwingt die Behörde jedoch nicht, von der Fiktion Gebrauch zu machen; sie hindert insbesondere nicht eine anderweitig wirksame, etwa in der Zustellung an sämtliche Mitglieder der Personengemeinschaft ohne Rechtspersönlichkeit bestehende Zustellung von an die Personengemeinschaft gerichteten Bescheiden (VwGH 5.10.1994, 94/15/0004).

Die in Berufung gezogene Erledigung enthält keinen Hinweis gemäß § 101 Abs 3 BAO. Eine Zustellung an sämtliche „Beteiligten“ ist nach der Aktenlage nicht erfolgt (es finden sich weder im Feststellungsakt noch im Arbeitsbogen entsprechende Bescheidzweitschriften noch entsprechende Rückscheine). Damit ein Feststellungsbescheid denn Gesellschaftern (Mitgliedern) gegenüber aber auch iSd § 97 Abs 1 BAO 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 (zB VwGH 12.9.1996, 96/15/0161 mwN). Die Zustellwirkung im Sinne des § 101 Abs 3 zweiter Satz BAO ist im gegenständlichen Fall mangels des in dieser Gesetzesstelle vorgesehenen Hinweises auf der als Bescheid intendierten Erledigung nicht eingetreten. Da somit die Erledigung den Gesellschaftern gegenüber, denen Einkünfte zugerechnet werden sollten, nicht wirksam geworden ist, entfaltet sie im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit der Feststellung geprägte Wesen eines Bescheides nach § 188 BAO keine Rechtswirkungen (VwGH 20.11.1996, 95/15/0169). Entfaltet ein Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO gegenüber einer Person, der gegenüber die einheitliche und gesonderte Feststellung wirken soll, keine Wirkung, dann findet eine einheitliche und gesonderte Feststellung insgesamt nicht statt. Entspricht es doch dem Wesen einer einheitlichen Feststellung von Einkünften, dass sie gegenüber allen an der Feststellung Beteiligten wirkt, wie sich dies auch aus § 191 Abs 3 lit b BAO ergibt, wonach einheitliche Feststellungsbescheide gegen alle wirken, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (VwGH 27.6.1991, 91/13/0002).

Es liegt somit kein wirksam ergangener erstinstanzlicher Bescheid vor, weshalb sich die gegen die angefochtene Erledigung erhobene Berufung bereits aus diesem Grund mangels Anfechtungsgegenstand als unzulässig erweist.

2. Bescheidadressat:

Die angefochtene Erledigung richtet sich an die:

A. GmbH u Stille

z.H. XYZ. WTH.

Die angefochtene Erledigung benennt ihren Adressaten durch die Bezeichnung der Geschäftsherrin der stillen Gesellschaften mit den einzelnen stillen Gesellschaftern und knüpft an die Bezeichnung der Geschäftsherrin den Zusatz „u Stille“ an. Solcherart hat das Finanzamt seine Erledigung aber nicht an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit iSd § 191 Abs 1 lit c BAO gerichtet. Die A. GmbH gibt es nämlich nicht. Da die stille Gesellschaft wesensmäßig durch ihre Zweigliedrigkeit gekennzeichnet ist, gibt es handelsrechtlich im vorliegenden Fall nur 54 gesonderte und voneinander unabhängige stille Gesellschaften zum Geschäftsherrn, nicht aber eine alle stillen Gesellschafter umfassende Personengemeinschaft. Eine steuerliche Anerkennung als Mitunternehmerschaft ist der in der angefochtenen Erledigung bezeichneten Personenmehrheit gegenüber auch 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. Es entfaltet damit die Erledigung des Finanzamtes auch der Geschäftsherrin gegenüber ungeachtet der korrekten Anführung ihrer firmenmäßigen Bezeichnung keine Wirksamkeit. Die Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gilt im Grunde des § 190 Abs 1 zweiter Satz BAO auch für den 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. Ein nur an eines der in Betracht kommenden Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos (VwGH 2.8.2000, 99/13/0014).

Da somit auch aus diesem Grund kein wirksam ergangener erstinstanzlicher Bescheid vorliegt, erweist sich die gegen die angefochtene Erledigung erhobene Berufung auch aus diesem Grund mangels Anfechtungsgegenstand als unzulässig.

3. Zusammenfassung:

Im Einklang mit dieser Rechtsprechung sehen die für den unabhängigen Finanzsenat nicht bindenden EStR 2000 in Rz 5903 und 5906 vor:

5903

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.

5906

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 (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).

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 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, 99/13/0004).

Beiden Voraussetzungen wird die angefochtene Erledigung nicht gerecht. Weder ist der Adressat gesetzmäßig bezeichnet, noch wurde bzw gilt die angefochtene Erledigung (als) zugestellt.

Wird die erstinstanzliche Erledigung aus den oben genannten Gründen rechtlich nicht existent, so ist eine dagegen gerichtete Berufung zurückzuweisen. Ein derartiger verfahrensrechtlicher Zurückweisungsbescheid ist individuell an alle jene Rechtssubjekte zu richten, denen die erhobene Berufung zuzurechnen ist (nochmals VwGH 2.8.2000, 99/13/0014).

Die angefochtene Erledigung war daher gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Da die A. GmbH u Stille kein Steuerrechtssubjekt ist, war die Berufung den Beteiligten zuzurechnen.

Die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung konnte gemäß § 284 Abs 3 iVm Abs 5 BAO unter Abstandnahme von der beantragten mündlichen Berufungsverhandlung erfolgen.

Wien, am 12. Oktober 2004