



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 5. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 6. September 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens der Feststellung der Einkünfte 1997 bis 1999 und Feststellung der Einkünfte 1997 bis 2001 **beschlossen**:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), die sich mit der Erbringung von Dienstleistungen auf den Gebieten der Unternehmensberatung und der Immobilienentwicklung befasst, brachte beim Finanzamt (FA) in den Streitjahren 1997 – 2001 Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften ein. Neben den persönlich haftenden Gesellschaftern beteiligten sich zahlreiche stille Gesellschafter (Anleger) an der (damaligen) OHG, denen in den Erklärungen die Einkünfte im Verhältnis ihrer Einlagen zugewiesen wurden.

Die Feststellung der Einkünfte erfolgte für die Jahre 1997 – 1999 zunächst erklärungsgemäß, wobei die Einkünfte im Verhältnis der Einlagen den stillen Gesellschaftern zugewiesen wurden.

Auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Streitjahre 1997 – 2001 gelangte das FA uA zur Auffassung, dass den stillen Gesellschaftern keine Mitunternehmerstellung zukomme.

Das Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1997 – 1999 wurde mit Bescheiden vom 6.9.2006 wieder aufgenommen und gleichzeitig neue Sachbescheide

(Feststellungsbescheide) erlassen, wobei (neben anderen Änderungen) die Einkünfte ausschließlich den persönlich haftenden Gesellschaftern zugewiesen wurden.

In den Jahren 2000 und 2001, die noch nicht veranlagt waren, ergingen am 6.9.2006 Feststellungsbescheide, wobei (neben anderen Abweichungen von den Erklärungen) die Einkünfte ausschließlich den persönlich haftenden Gesellschaftern zugewiesen wurden.

Die genannten Bescheide waren an die Bw (damalige OHG) gerichtet und wurden deren steuerlichem Vertreter zugestellt.

In Bezug auf die einzelnen stillen Gesellschafter erließ das FA am 6.9.2006 zudem Wiederaufnahmebescheide betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1997 – 1999 und gleichzeitig auf § 92 Abs 1 lit b BAO und § 190 Abs 1 BAO iVm § 188 BAO gestützte Bescheide für 1997 – 2001 mit dem Inhalt, dass der Anteil des jeweiligen stillen Gesellschafters am Ergebnis der OHG nicht in die Feststellung der Einkünfte einzubeziehen sei und eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 – 2001 in Bezug auf diesen stillen Gesellschafter zu unterbleiben habe.

Diesbezügliche Bescheide ergingen an jeden einzelnen stillen Gesellschafter und wurden jedem einzelnen zugestellt.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde mit Schreiben vom 25.6.2013 zurückgezogen.

Bemerkt wird, dass der diesbezügliche Antrag der Bw in Bezug auf die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1997 – 1999 samt Wiederaufnahme, Umsatzsteuer 2000 und 2001 sowie Haftungsbescheid betreffend KEST 1999 – 2002 aufrecht ist und darüber gesondert abgesprochen wird.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender unstrittige Sachverhalt steht fest:

Die Bw, eine Personengesellschaft (damalige OHG), ist unter Benennung ihrer Gesellschafter dem FA gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO aufgetreten, indem sie entsprechende Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften für 1997 – 2001 eingereicht hat. In den jeweiligen Beilagen zu den Erklärungen waren die Gesellschafter (mehr als 30) unter Angabe uA ihrer Anteile an den Einkünften angeführt.

Die in Berufung gezogenen bescheidmäßigen Erledigungen vom 6.9.2006 (Wiederaufnahme betreffend Feststellung von Einkünften 1997 – 1999, Feststellung von Einkünften 1997 –

2001) erfolgten gegenüber den in den Erklärungen genannten Rechtssubjekten nicht einheitlich.

Vielmehr sind für jedes Jahr bescheidmäßige Erledigungen (in den Jahren 1997 – 1999 zusätzlich Wiederaufnahmbescheide) ergangen, in denen die von der damaligen OHG erzielten Einkünfte ausschließlich den persönlich haftenden Gesellschaftern zugewiesen wurden.

Diese an die Bw gerichteten Bescheide wurden dieser zu Handen ihres Vertreters zugestellt.

Zusätzlich wurden Erledigungen betreffend die stillen Gesellschafter erlassen, in denen einerseits die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte verfügt wurde und andererseits ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zu unterbleiben habe.

Diesbezügliche Bescheide ergingen an jeden einzelnen stillen Gesellschafter und wurden jedem einzelnen zugestellt.

Die an die Bw gerichteten, bekämpften Wiederaufnahmbescheide und Sachbescheide für die Jahre 1997 – 1999 enthalten iW folgenden Text:

1. Das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für ... (Jahr) wird ... wiederaufgenommen.

Begründung: Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte ... aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ....

Rechtsmittelbelehrung siehe umseitig Punkt 1A.

2. Die im Kalenderjahr ... (Jahr) erzielten Einkünfte werden gem § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: ...

001 ...

002 ...

003 ...

004 ...

Erläuterung siehe umseitig Punkt 2

Begründung: ...

Rechtsmittelbelehrung siehe umseitig Punkt 1A.

Auf der Rückseite der jeweiligen Urkunde befindet sich iW folgender Text:

1. ...

2. Hinweis für einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO

Der Bescheid hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs 3 lit b BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO

---

vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen. (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtlich ist auszuführen wie folgt:

Wie der VwGH wiederholt (siehe zuletzt Erkenntnis vom 5.9.2012, ZI 2011/15/0024) entschieden hat, ist (auch) ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibt, ein Grundlagenbescheid istd § 188 BAO. Die Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gilt nach der Rechtsprechung des VwGH somit auch für den Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung nicht zu erfolgen hat. Soweit – wie im vorliegenden Fall – eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem FA gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung von entsprechenden Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhalts bleibt wirkungslos. (Siehe VwGH aaO).

Im gegenständlichen Fall wurde nach den Feststellungen im Sachverhalt gegen das bei Grundlagenbescheiden im Sinne des § 188 BAO geltende Gebot der Einheitlichkeit verstoßen. Die an die Bw gerichteten Feststellungsbescheide für die Jahre 1997 – 2001, in denen die Einkünfte ausschließlich den persönlich haftenden Gesellschaftern zugewiesen wurden und die stillen Gesellschafter nicht genannt sind, haben daher keine Rechtswirksamkeit erlangt.

Es handelt sich um Nichtbescheide. Berufungen gegen Nichtbescheide sind unzulässig und daher zurückzuweisen.

Nach der Judikatur des VwGH hätten auch gesonderte Nichtfeststellungsbescheide nicht ergehen dürfen. Bemerkt wird, dass auch die an die einzelnen stillen Gesellschafter gerichteten Nichtfeststellungsbescheide daher keine Rechtswirksamkeit erlangt haben.

Die gleichen Ausführungen gelten auch für die an die Bw gerichteten Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Feststellung der Einkünfte 1997 – 1999. Diese Bescheide betreffen nur die persönlich haftenden Gesellschafter. Auch diese Bescheide verstößen somit gegen das Gebot der Einheitlichkeit von Grundlagenbescheiden, da es nicht zulässig ist, ein Feststellungsverfahren in Bezug auf eine Personengesellschaft nur mit Wirksamkeit für einen Teil der Gesellschafter wiederaufzunehmen. Ein Wiederaufnahmsbescheid in Bezug auf ein Verfahren betreffend die Feststellung gemäß § 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).

Auch bei den Wiederaufnahmebescheiden handelt es sich daher um Nichtbescheide. Berufungen dagegen sind als unzulässig zurückzuweisen.

Bemerkt wird, dass auch die an die einzelnen stillen Gesellschafter gerichteten Wiederaufnahmebescheide gegen das Gebot der Einheitlichkeit von Grundlagenbescheiden verstoßen und daher keine Rechtswirksamkeit erlangt haben.

Die bekämpften Wiederaufnahmebescheide sind darüber hinaus auch aus dem Grund zurückzuweisen, weil sie wegen des Fehlens der Erläuterung gemäß § 101 Abs 3 BAO keine wirksamen behördlichen Erledigungen sind.

Ein Wiederaufnahmsbescheid unterliegt denselben Rechtsnormen wie der Feststellungsbescheid (siehe oben).

Die erste Seite der Wiederaufnahmebescheide enthält keine Erklärung gemäß § 101 Abs 3 BAO und auch keinen Hinweis auf eine auf der Rückseite der Urkunde abgedruckte Erklärung gemäß § 101 Abs 3 BAO.

Die Erklärung gemäß § 101 Abs 3 BAO auf der Rückseite der jeweiligen Urkunden bezieht sich nach ihrem klaren Wortlaut nur auf die Feststellungsbescheide. Ein Wiederaufnahmebescheid ist kein Feststellungsbescheid, sondern der *contrarius actus* dazu. Daher gilt die Erklärung gemäß § 101 Abs 3 BAO nur für den jeweiligen Feststellungsbescheid, nicht jedoch für den jeweiligen Wiederaufnahmebescheid.

Die als Wiederaufnahmebescheide für 1997, 1998 und 1999 intendierten Urkunden haben daher auch aus diesem Grund keine Wirkungen entfaltet und sind als Nichtbescheide zu qualifizieren.

Die Berufung war sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide 1997 – 1999 als auch gegen die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte 1997 – 2001 und somit insgesamt zurückzuweisen.

Wien, am 16. Juli 2013