

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/7102514/2012

Hintere Zollamtsstraße 2b
1030 Wien
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Neuböck Heinz Wirtschaftstreuhand GmbH, Bauernmarkt 24, 1010 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 16.01.2012, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 beschlossen:

Die Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Bf, deren Geschäftsgegenstand die Erbringung von Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung war, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 29. September 1999 gegründet und in das Firmenbuch eingetragen. Als Komplementär fungierte Herr M.A., Kommanditistin war seine Ehefrau H.A..

Für das Jahr 2009 gab die Bf in der Beilage zur Feststellungserklärung 2009 dem Finanzamt als weitere Kommanditisten Frau K.A., geb. am 7.1.1992, und Frau C.A., geb. am 29.6.1993, bekannt. Dabei handelt es sich um die damals minderjährigen Töchter von Herrn M.A. und Frau H.A..

Das Finanzamt ersuchte mit Schreiben vom 18. Oktober 2011 die Bf um Vorlage des Gesellschaftsvertrages betreffend die Beteiligungsänderung.

Mit Schreiben vom 28. November 2011 gab die Bf bekannt, dass bis zum Jahr 2008 Herr M.A. zu 75% und Frau H.A. zu 25% an der Bf beteiligt gewesen seien. Ab dem Jahr 2009 seien die beiden Töchter mit einer Haftungs- und Kapitalbeteiligung von je 30.000 Euro in die Bf eingestiegen. Daraus resultiere das folgende Beteiligungsverhältnis:

M.A.	45%
H.A.	15%
K.A.	20%
C.A.	20%

Der im Jahr 1999 mündlich abgeschlossene Gesellschaftsvertrag werde in der aktuellen Fassung vorgelegt.

In Beantwortung eines weiteren Vorhaltes gab die steuerliche Vertretung der Bf bekannt, die Meldung der Änderung der Beteiligungsverhältnisse erst am 10. Dezember 2010 und deren Eintragung erst am 8. September 2011 sei durch formale Gründe im Firmenbuch bedingt gewesen.

Weiters wurde ausgeführt: ", die beiden neuen Gesellschafter haben sich mit entsprechender Einlage an der A-KG beteiligt, wobei gleichzeitig die Beteiligung von Frau Mag. A. reduziert wurde. Darin ist auch die Beteiligung der neuen Gesellschafter wirtschaftlich begründet, wobei diese Haftungsbeiträge laut Gesellschaftsvertrag darauf verwiesen wird, dass dieser vertraglich vereinbarte Haftungsbetrag auch an die Gesellschaft bezahlt wird, welche durch diese Kapitaleinlagen entsprechend in ihrer Eigenkapitalbasis gestärkt wird."

Mit Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 16. Jänner 2012 stellte das Finanzamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 94.246,97 Euro fest. Als Beteiligte wurden lediglich Herr M.A. mit einer Beteiligung von 90% und Frau H.A. mit einer Beteiligung in Höhe von 10% angeführt. Die Gewinnanteile der nicht als Kommanditisten anerkannten Kinder rechnete das Finanzamt dem unbeschränkt haftenden Gesellschafter M.A. zu.

In der Begründung führte das Finanzamt unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.6.1983, 82/14/0023, aus, eine rückwirkende Änderung der Gewinnverteilung bei einer Mitunternehmerschaft sei nicht anzuerkennen. Hierbei sei das Datum der Eintragung ins Firmenbuch maßgeblich, da erst ab diesem Datum der Kommanditist mit der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme hafte, auch wenn im Gesellschaftsvertrag andere Haftsummen ausgemacht worden seien. Erst durch die

Eintragung im Firmenbuch sei dies nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen und für Dritte einsichtbar gemacht. Dies sei nach der Angehörigenjudikatur maßgeblich.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung beantragte der steuerliche Vertreter der Bf, die Gewinnaufteilung im Verhältnis der im Gesellschaftsvertrage festgelegten Beteiligungsverhältnisse vorzunehmen. Es habe lediglich die Genehmigung für die Firmenbucheintragung gefehlt. Die Änderung des Gesellschaftsvertrages und die Gewinnverteilung sei rückwirkend genehmigt worden. Die spätere, schon längst beantragte Firmenbucheintragung schade insoweit nicht.

Mit abweisender Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, weil eine rückwirkende Änderung der Gewinnaufteilung bei Mitunternehmerschaften nicht möglich sei.

Im Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter der Bf aus, in dem vom Finanzamt herangezogenen VwGH- Erkenntnis sei die Neugründung einer Kommanditgesellschaft gegenständlich gewesen. In diesem Fall habe die Firmenbucheintragung konstitutive Wirkung. Die Eintragung eines Gesellschafterwechsels (ebenso wie ein Beitritt) habe dagegen im Firmenbuch nur deklarative Wirkung.

Die Übertragung des Gesellschaftsanteils in nach außen erkennbarer Form sei schon lange vor der Eintragung ins Firmenbuch dokumentiert, die Eintragung selbst habe erst nach der Erlangung der Großjährigkeit von Frau C.A. erfolgen können. Zuvor sei bereits dem Pflschaftsgericht eine Erklärung vorgelegt worden.

Nach Ruppe (Handbuch der Familienverträge 117 f) werde der Grundsatz, dass Gesellschaftsverhältnisse nach außen zum Ausdruck kommen müssen, in der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung so verstanden, dass dieser Forderung spätestens im relevanten Jahr entsprochen sein müsse. Dies sei hier der Fall. Allein die Tatsache, dass die schriftliche Fixierung erst später vorgenommen werde, rechtfertige für sich allein nicht die Verweigerung der Anerkennung. Aus den Gegebenheiten des Einzelfalls könne durch andere Beweismittel dargetan werden, dass das Gesellschaftsverhältnis schon bestanden habe.

Es werde daher beantragt, den Bescheid über die Feststellung von Einkünften 2009 gemäß § 188 BAO insoweit abzuändern, dass entsprechend der beantragten Gewinnverteilung veranlagt werde. Zum Beweis für das gesamte Vorbringen werde die Einvernahme von Herrn M.A. beantragt.

Klarstellend ergeht der Hinweis, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Das Bundesfinanzgericht legte seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Die Bf, eine Kommanditgesellschaft, ist unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO dadurch aufgetreten, dass sie für das Jahr 2009 eine entsprechende Erklärung von Einkünften von Personengesellschaften einreichte. In der Beilage zur Erklärung waren die Gesellschafter unter anderem unter Angabe ihrer Anteile an den Einkünften angeführt.

Die in Beschwerde gezogene bescheidmäßige Erledigung des Finanzamtes vom 16. Jänner 2012 erfolgte nur gegenüber Herrn M.A. und Frau H.A., nicht jedoch gegenüber allen in der Erklärung genannten Rechtssubjekten einheitlich.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 92 Abs. 1 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte und Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

§ 188 Abs. 1 BAO lautet:

"Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,
- b) aus Gewerbebetrieb,
- c) aus selbständiger Arbeit,
- d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,

wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind."

Die Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gilt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber den in der Erklärung angeführten Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhalts bleibt wirkungslos (vgl. VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024, und die dort zitierte Judikatur).

Im gegenständlichen Fall wurde nach den Feststellungen im Sachverhalt gegen das bei Grundlagenbescheiden im Sinne des § 188 BAO geltende Gebot der Einheitlichkeit verstoßen. Der an die Bf gerichtete Feststellungsbescheid 2009, mit dem die Einkünfte

nur Herrn M.A. und Frau H.A. zugewiesen wurden und in dem die beiden Kindern nicht genannt sind, hat daher keine Rechtswirksamkeit erlangt. Es liegt ein Nichtbescheid vor.

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Die als Feststellungsbescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes für das Jahr 2009 verstößt gegen das Gebot der Einheitlichkeit von Grundlagenbescheiden und hat daher keine Rechtswirksamkeit erlangt. Die dagegen erhobene Beschwerde war daher als unzulässig zurückzuweisen.

Gemäß § 274 Abs. 3 Z 1 iVm § 274 Abs. 5 BAO konnte von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung Abstand genommen werden, da die Beschwerde gemäß § 260 BAO als unzulässig zurückzuweisen war.

Zulässigkeit einer Revision

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 und Abs. 9 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) iVm § 280 Abs. 1 lit d BAO nicht zulässig, weil in der vorliegenden Beschwerde keine Rechtsfragen aufgeworfen wurden, denen grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Die Rechtsfrage, wann gegen das Gebot der Einheitlichkeit des Grundlagenbescheides verstoßen wird, wird in der Judikatur einheitlich beantwortet.

Wien, am 25. Juni 2014