



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamts A vom 3. Februar 2011 betreffend Abweisung eines Antrags auf Abänderung der Feststellungsbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 gemäß § 295a BAO entschieden:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen.

Begründung:

1. Mit Schreiben der Berufungswerberin (kurz: Bw.) vom 15.11.2010 wurde der Antrag gestellt, die Bescheide (mit Ausfertigungsdatum 12.1.2009, 27.4.2009 und 17.2.2010) betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006, 2007 und 2008 gemäß § 295a BAO dahin gehend abzuändern, dass der der GS Vermögensgesellschaft mbH & Co KG (kurz: GS KG) zugewiesene Einkünfteanteil nunmehr Herrn GS persönlich zugerechnet werde. Begründend wurde vorgetragen: Die Bw. sei im Jahr 2005 von den Gesellschaftern B, der C GmbH und der GS KG gegründet worden. Sämtliche Personen hätten ihren Wohnsitz bzw. Sitz in Deutschland. Die Gesellschafter seien bei der Gründung der Gesellschaft davon ausgegangen, dass die Bw. in Österreich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele. Infolge baubehördlicher Auflagen und des Umstands, dass die tatsächliche Geschäftstätigkeit über die reine Vermögensverwaltung hinausgehe, habe die Bw. einerseits um die Erteilung einer Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe ersucht und habe die tatsächliche Geschäftstätigkeit andererseits ab Beginn der Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb geführt. Für die GS KG sei damit eine wesentliche Geschäftsgrundlage für die Beteiligung an der Bw. weggefallen, nämlich die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb

an Stelle von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, was es erforderlich gemacht habe, dass der Gesellschaftsvertrag neu gefasst werde. Der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag vom 27.12.2005 sei aufgehoben und durch einen Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag mit Wirkung ab dem Tag der Gesellschaftsgründung ersetzt worden. An Stelle der GS KG nehme nun deren alleiniger Kommanditist, GS ad personam, Gesellschafterstellung an der Bw. ein.

Der VwGH verweise in seinem Erkenntnis vom 25.6.2008, 2006/15/0085, bezüglich der Auslegung des abgabenrelevanten Sachverhaltes auf *Beiser in Tanzer*, „Die BAO im 21. Jahrhundert“. *Beiser* beziehe in seiner Ausführung zu § 295a BAO insbesondere die Rechtsprechung des BFH zur vergleichbaren Bestimmung des § 175 Abs. 1 Z 2 AO ein. Der BFH habe mittlerweile in seinem Urteil vom 28.10.2009, IX R 17/09, die Rückabwicklung eines Vertrags hinsichtlich eines Anteilsverkaufs auf Grund des Wegfalls der Geschäftsgrundlage als rückwirkendes Ereignis anerkannt. Die rückwirkende Neufassung des Gesellschaftsvertrages wegen Wegfalls einer für den Vertragsabschluss wesentlichen Geschäftsgrundlage sei somit als ein Ereignis mit Abgabenrelevanz und als Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit anzusehen.

2. Mit Bescheid des Finanzamts A vom 3.2.2011 wurde dieser Antrag abgewiesen.

Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der Unternehmensgegenstand der Bw. in der Errichtung und der Vermietung von Luxuswohnungen bestanden habe, wobei drei Gebäude mit insgesamt xx Appartements errichtet und teilweise ab 2007 vermietet worden seien. Es seien Abgabenerklärungen für Personengesellschaften mit gewerblichen Einkünften für die Jahre 2006 bis 2008 eingereicht worden. Die diesbezüglichen Feststellungsbescheide seien in Rechtskraft erwachsen.

Mit Eingabe vom 23.8.2010 sei die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Jahre 2006 bis 2008 begeht worden. Dem Antrag sei der Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 27.12.2005, datiert mit 9.8.2010, beigelegt worden. Der Gesellschaftsvertrag vom 27.12.2005 sei darin rückwirkend aufgehoben worden. Am selben Tage (9.8.2010) sei ein neuer Gesellschaftsvertrag mit Wirkung 27.12.2005 abgeschlossen worden. Der später abgeschlossene Vertrag unterscheide sich vom ursprünglichen im Wesentlichen darin, dass 1/3-Gesellschafter nicht mehr die GS KG (mit dem 100%-Kommanditisten GS), sondern GS selbst sei. Weiters sei § 10 des Gesellschaftsvertrags geändert worden, wonach das Jahresergebnis nach den steuerlichen Erfordernissen zu errechnen sei. In § 10 des ursprünglichen Vertrags sei eine Klausel verankert gewesen, wonach die Gesellschaft Einkünfte im Sinne des § 28 EStG 1988 (Vermietung und Verpachtung) erziele.

Der Gesellschafterwechsel sei im Firmenbuch mit 25.8.2010 eingetragen worden. Die einzige Änderung im Jahre 2010 habe sonach darin bestanden, dass der Gesellschaftsanteil von GS

übernommen worden sei. Eine etwaige Rückabwicklung von bis zum Gesellschafterwechsel im Jahr 2010 verwirklichten Geschäftsvorfällen sei nicht erfolgt.

Es könnte dahingestellt bleiben, ob Gründe für einen Wegfall der Geschäftsgrundlage vorliegen würden, weil die gesellschaftsvertraglich festgelegte und auch tatsächlich ausgeübte Tätigkeit steuerlich nicht als Einkünfte iSd § 28 EStG 1988 zu erfassen seien. Denn unabhängig davon, ob einer zwischen den Parteien abgeschlossenen Vereinbarung zivilrechtlich Rückwirkung zuerkannt werde oder nicht, herrsche im Steuerrecht der Grundsatz des Rückwirkungsverbotes, was nichts anderes heiße, als dass rückwirkenden Vereinbarungen steuerlich keine Wirkung zuzukommen habe. Rückwirkung sei nur in jenen Fällen zuzerkennen, in denen der Steuergesetzgeber (wie zB im UmgrStG) explizit eine steuerliche Rückwirkung vorsehe.

Der steuerliche Grundsatz des Rückwirkungsverbotes greife auch bei Neueintritt in eine Gesellschaft bzw. bei einem Gesellschafterwechsel. Auch hier sei ein rückwirkender Eintritt in die Gesellschaft bzw. ein Gesellschafterwechsel mit steuerlicher Wirkung grundsätzlich nicht anzuerkennen. Dies bedeute für den vorliegenden Fall, dass der Gesellschafterwechsel zwischen der KG und dem 100%-Kommanditisten nicht rückwirkend anzuerkennen sei, sondern erst mit dessen tatsächlichem Beitritt am 9.8.2010. Bis zu diesem Zeitpunkt seien die anteiligen Betriebsergebnisse der Altgesellschafterin zuzurechnen.

Im Ergebnis ergebe sich durch den Gesellschafterwechsel im Jahr 2010 für GS in Österreich keine Änderung. Der auf die KG entfallende Gewinnanteil an der Bw. sei nach Art. VI DBA-BRD in Deutschland von der Besteuerung freizustellen; die Einkünfte seien bei GS in Österreich zu erfassen (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988). Nichts Anderes gelte für GS bei einer unmittelbaren Beteiligung an der Berufungswerberin. Ob ein auf das Jahr 2005 zurückwirkender Gesellschafterwechsel von der deutschen Steuerbehörde anerkannt werde, sei für die österreichische Beurteilung nicht erheblich.

3. In der Berufung gegen den am 3.2.2011 ausgefertigten Bescheid wurde im Wesentlichen dasselbe Vorbringen erstattet wie (zuvor) im Antrag vom 15.11.2010.

4. Gemäß [§ 101 Abs. 3 BAO](#) sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind ([§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO](#)), 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 in der Ausfertigung hingewiesen wird.

§ 101 Abs. 3 BAO gilt nicht nur für Feststellungsbescheide sowie Bescheide, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben (VwGH 2.8.2000,

[99/13/0014](#); VwGH 28.10.2004, [2001/15/0028](#)), sondern auch für diesbezüglich abändernde bzw. aufhebende Bescheide, zB gemäß [§ 293 BAO](#), [§ 293b BAO](#), [§ 293c BAO](#), [§ 295a BAO](#), [§ 299 BAO](#) und [§ 300 BAO](#) (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Aufl., § 101 Tz 10 mwN) sowie für Bescheide, mit denen auf solche Änderungen bzw. Aufhebungen gerichtete Anträge abgewiesen werden.

5. Der Bescheid vom 3.2.2011 wurde an die Zustellbevollmächtigte zugestellt. Er enthält aber keinen Hinweis im Sinne des § 101 Abs. 3 BAO, sodass die Zustellfiktion des zweiten Satzes der zitierten Bestimmung nicht eintreten konnte. Der Bescheid ist daher nicht wirksam ergangen (vgl. VwGH 20.10.2004, [2000/14/0114](#)). Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung war zurückzuweisen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden. Die Entscheidung über die Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2009 ergeht mit gesonderter Erläuterung (Berufungsentscheidung).

Innsbruck, am 6. Juni 2012