



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW1 und BW2., beide Adresse, vertreten durch die LBG Wirtschaftstreuhand- u. Beratungs GmbH, 5020 Salzburg, St. Julienstr. 1, vom 11. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, vom 3. Jänner 2012 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit Telefax vom 27. Oktober 2011 informierte der steuerliche Vertreter der beiden BW das FA, dass die Mutter ihren Gastgewerbebetrieb unentgeltlich auf ihren Sohn BW2 übertragen habe. Dieser habe gleichzeitig seine Gattin BW1 als Arbeitsgesellschafterin aufgenommen (Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft = steuerliche Mitunternehmerschaft). Im mündlich abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag sei vereinbart worden, dass nur BW1 nach außen hin auftrete (=Unternehmerin) und somit nur sie als Umsatzsteuersubjekt anzusehen sei. Sie sei Inhaberin des Gewerbebescheines, sie sei am Vermögen, an den stillen Reserven und am Firmenwert nicht beteiligt. Zur Gewinnbeteiligung führte der Vertreter der beiden BW aus, welche monatlichen Vorwegbezüge und welchen Anteil am laufenden Ergebnis BW1 erhalte. Weiters führte der steuerliche Vertreter der beiden BW aus, dass BW2 nicht nach außen hin auftrete (atypisch stiller Gesellschafter). Er stelle der Mitunternehmerschaft seinen

Gastgewerbebetrieb zur Verfügung und erhalte dafür eine fixe Vorabvergütung in Höhe der Abschreibung und der anfallenden Zinsen zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer. Er sei am laufenden Ergebnis nach Vorabvergütungen zu 10 % beteiligt, das Vermögen, die stillen Reserven und der Firmenwert seien zu 100 % BW2 zuzurechnen. Seine Beteiligung sei daher als kapitalistische Beteiligung anzusehen, welche mit der Stellung eines Kommanditisten vergleichbar sei. Nach der Darstellung weiterer Details beantragte der steuerliche Vertreter für die beiden BW die Vergabe einer Steuernummer, da diese ab dem Jahr 2011 eine § 188 BAO Erklärung abzugeben habe.

Mit Datum 30. November 2011 erließ das FA einen Feststellungsbescheid gemäß § 92 iVm. § 190 Abs. 1 BAO adressiert an BW1 und atypisch Stille, zugestellt sowohl an BW1, als auch an BW2. Darin wurde festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2011 unterbleibe, da im betreffenden Fall die Voraussetzungen für das Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft nicht gegeben seien. BW1 betreibe kein Unternehmen, sie sei nicht selbständig tätig, eine Beteiligung sei somit nicht möglich. BW2 sei zum Zwecke der Fortführung der Gastgewerbebetrieb übertragen worden. Er sei Inhaber des Unternehmens und Geschäftsherr. Nur ihm komme die Unternehmereigenschaft zu, nur er sei zur Geschäftsführung berechtigt.

Gegen diesen Bescheid erhoben beide BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter inhaltsgleich fristgerecht Berufung und führten darin im Wesentlichen aus, dass die Mitunternehmerschaft ein steuerrechtlicher und kein unternehmensrechtlicher Begriff sei und nach diesen Kriterien (Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko) BW1 als Inhaberin der Gewerbeberechtigung sehr wohl unternehmerisch tätig sei und sie sehr wohl über ein Unternehmen verfüge. Dies ergänzte der Vertreter der beiden BW mit mehreren Zitaten aus den Einkommenssteuerrichtlinien und beantragte nochmals die Vergabe einer Steuernummer unter anderem für die Mitunternehmerschaft.

Mit Bescheid vom 3. Jänner 2012 wies das FA diese Berufung zurück und begründete dies damit, dass der Feststellungsbescheid an eine nicht existente Gesellschaft (BW1 und atypisch Stille) adressiert gewesen seien. Bescheide die sich an einen nicht existenten Adressaten richteten seien Nichtbescheide. Berufungen könnten sich nur gegen Bescheide richten, weswegen die Berufung als unzulässig zurückzuweisen gewesen sei. Dieser Zurückweisungsbescheid wurde einmal an BW1 und einmal an BW2 zugestellt, adressiert waren diese Bescheide an BW1 und BW2.

Mit gleichem Datum erließ das FA neue Feststellungsbescheide gemäß § 92 iVm. § 190 Abs. 1 BAO, diesmal adressiert an BW1 und BW2, zugestellt sowohl an BW1 als auch an BW2. Mit diesen Bescheiden wurde festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der

gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2011 betreffend der BW1 und atypisch Stille (Gesellschaft) unterbleibe. Die Begründung entsprach den Erledigungen des FA vom 30. November 2011.

Gegen diese Bescheide erhoben sowohl BW1 als auch BW2 fristgerecht durch ihren ausgewiesenen Vertreter Berufung und begründeten diese inhaltsgleich der ersten Berufung aus dem Jahre 2011.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der verfahrensgegenständliche Sachverhalt ist den vorgelegten Verwaltungsakten entnommen und im oben dargestellten Verfahrensgang dargestellt, Er ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

Für die Entscheidung des gegenständlichen Verfahrens ist vorab noch festzuhalten, dass das gegenständliche Verfahren aufgrund eines Antrages des steuerlichen Vertreters begonnen wurde, eine Steuernummer für die oben angeführte Gesellschaft zwischen den Ehegatten zu vergeben. Über diesen Antrag auf Vergabe einer Steuernummer wurde bis dato noch nicht abgesprochen, vielmehr ist der angefochtene Bescheid des FA ergangen.

Verfahrensgegenstand des Berufungsverfahrens ist nun, ob aufgrund der vom steuerlichen Vertreter der beiden BW dargestellten Vereinbarung zwischen den Ehegatten eine atypisch stille Gesellschaft entstanden ist und eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 2011 durchzuführen ist oder eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2011 zu unterbleiben hat.

Das FA hat aufgrund der Angaben des Vertreters der BW mittels Feststellungsbescheid letztlich am 3. Jänner 2012 eine einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 untersagt und dies damit begründet, dass BW1 bei der gewählten Konstruktion nicht als Arbeitsgesellschafterin einer atypisch stillen Gesellschaft sondern nicht selbständig tätig sei. Sie betreibe kein Unternehmen.

Das FA ist nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres selbstverständlich berechtigt, einen Feststellungsbescheid auch ohne entsprechende Steuererklärung von Amts wegen zu erlassen. Die Einreichung einer Erklärung durch die beiden BW ist dafür nicht Voraussetzung. Wenn das FA zu der Meinung gelangt, dass eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat, kann dies selbstverständlich ebenfalls ohne vorher eingebrachte Erklärung erfolgen.

Ob eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO durchzuführen ist oder diese zu unterbleiben hat, kann im gegenständlichen Verfahren aufgrund des

bisher vom steuerlichen Vertreter bekanntgegebenen Sachverhaltes nicht abschließend beurteilt werden.

Dies betrifft zunächst die Unternehmereigenschaft der BW1:

Nach den Darstellungen des steuerlichen Vertreters ist BW1 Gewerbeinhaberin und tritt nach außen als Betreiberin des Gasthauses auf. Die Ausführungen des steuerlichen Vertreters weisen darauf hin, dass BW1 als Unternehmerin zu behandeln ist. Es ist zwar richtig, dass auch ein Gewerbeberechtigter als Angestellter tätig sein kann, wie dies bei gewerberechtlchen Geschäftsführern der Fall ist. Dass BW1 kein Unternehmen betreibt, kann aber ausschließlich auf Grund der Darstellung des steuerlichen Vertreters und ohne gegenteilige Ermittlungsergebnisse nicht vertreten werden.

Wenn in einem ersten Schritt die Unternehmereigenschaft der BW1 zu bejahen sein sollte, besteht in einem zweiten Schritt noch Unklarheit in der Frage des Bestehens einer Gesellschaft zwischen den Ehegatten:

Auch wenn dem FA im Ergebnis darin zuzustimmen ist, dass eine atypisch stille Gesellschaft mit dieser Verteilung von Vermögen und Erfolg nicht der Regelfall ist, so ist dies für sich allein noch kein Grund eine Gesellschaft zwischen den Ehegatten und daran anschließend die Frage der Zulässigkeit einer einheitlichen und gesonderten Feststellung bzw. die Einkünftezurechnung zu verneinen.

Kriterium für die Anerkennung des Gesellschaftsverhältnisses zwischen den Ehegatten ist letztlich die Fremdüblichkeit der von ihnen getroffenen Vereinbarungen in ihrer Gesamtheit. Ob diese Vereinbarungen fremdüblich sind, kann auf Basis der vorgebrachten Ausführungen des steuerlichen Vertreters ebenfalls nicht abschließend beurteilt werden. Ob diese mündliche, dem FA in Grundzügen bekanntgegebene Vereinbarung zwischen fremden Dritten ebenso geschlossen worden wäre, ob die Verteilung des Erfolges und der Vermögensteile des Betriebes so erfolgt wäre und ob letztlich eine Gesellschaft vorliegt oder möglicherweise BW2 sein Gasthaus am BW1 verpachtet, oder – wie das FA allerdings ohne entsprechende in den Akten erliegende Beweisergebnisse angenommen hat – BW1 nichtselbständig im Gasthaus des BW2 tätig ist, wird noch zu erheben sein.

Das FA hat somit zusammengefasst den zu diesem Ergebnis führenden Sachverhalt nicht ausreichend erhoben, um zu dem im erstinstanzlichen Bescheid und der Berufungsvorentscheidung dargestellten Ergebnis gelangen zu können.

Der UFS macht bei dieser Sachlage von seinem Recht Gebrauch, den angefochtenen Bescheid und die Berufungsvorentscheidung gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der

Sache an die erste Instanz aufzuheben. Dieser Möglichkeit wurde der Vorzug vor eigenen Ermittlungen des UFS gegeben, da die oben angeführten fehlenden Ermittlungen, die insbesondere eine Nachschau im Unternehmen, um die Tätigkeit der BW1 überprüfen zu können, die Einsichtnahme in die Bücher der beiden BW und weiterer Unterlagen zur Überprüfung der Fremdüblichkeit und allenfalls die Einvernahme von Zeugen aufgrund der personellen Möglichkeiten des FA effizienter gestaltet werden können als dies im zweitinstanzlichen Verfahren möglich ist, die Wahrung des Parteiengehörs im Zuge solcher Ermittlungen auf kürzeren Wegen möglich ist und der BW in zwei Instanzen die Gelegenheit gegeben werden soll, zu den Ermittlungsergebnissen Stellung nehmen zu können und somit eine Verkürzung des Instanzenzuges vermieden werden soll.

Salzburg, am 20. März 2012