

9. Oktober 2006  
BMF-010103/0076-VI/2006

An

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern  
Großbetriebsprüfungen  
unabhängigen Finanzsenat

### **Zweifelsfragen zur Bundesabgabenordnung**

*Salzburger Steuerdialoge 2006, Protokoll zu den Zweifelsfragen BAO*

## **1. Ablehnung eines Bevollmächtigten (§ 84 BAO) - Zustellvollmacht**

### **1.1 Sachverhalt**

Im Zuge des Verfahrens wurde der Steuerberater X gemäß § 84 BAO als Bevollmächtigter abgelehnt. Dennoch verlangt der Steuerberater, dass weiterhin nur an ihn zugestellt wird. Nur eine Zustellung an ihn persönlich sei rechtsgültig.

### **1.2 Fragestellung**

Beinhaltet die Ablehnung als Bevollmächtigter gemäß § 84 BAO auch die Zustellvollmacht oder muss weiterhin an den Steuerberater zugestellt werden?

### **1.3 Lösung**

Der Zustellungsbevollmächtigte muss nicht zur berufsmäßige Parteienvertretung befugt sein (h.A., zB *Stoll*, BAO, 1058; *Hauer/Leukauf*, Verwaltungsverfahren<sup>6</sup>, 1871).

Dies gilt sowohl, wenn der Zustellungsbevollmächtigte von vornherein keine Berufsbefugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung hat als auch, wenn er nachträglich diese Befugnis verliert.

Daher dürfen Wirtschaftstreuhänder auch nach Erlöschen der Berechtigung zur Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes (zB durch Verzicht nach § 103 WTBG, Widerruf der öffentlichen Bestellung nach § 104 WTBG) ebenso wie bei Ruhern der Befugnis (§ 97 WTBG) oder bei Suspendierung (§ 99 WTBG) als Zustellungsbevollmächtigte tätig sein.

Die Ablehnung gemäß § 84 Abs. 1 erster Satz BAO umfasst somit nicht die Zustellungsbevollmächtigung, sondern nur das Recht zu aktiven Vertretungshandlungen (zB zur Stellung von Anträgen).

Im Ablehnungsbescheid sowie in der (nach § 84 Abs. 1 zweiter Satz BAO vorzunehmenden) Verständigung des Vollmachtgebers sollte ein diesbezüglicher Hinweis aufgenommen werden. Dies setzt indirekt den Vollmachtgeber in Kenntnis, dass er die Zustellungsbevollmächtigung widerrufen kann (insbesondere, wenn die Berufsbefugnis die Geschäftsgrundlage für die Bevollmächtigung war).

## **2. Ausstellung einer Prüfungsauftrages für eine Außenprüfung (§ 147 Abs. 1 BAO bzw. § 144 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG)**

### **2.1 Sachverhalt**

Bei einer Außenprüfung, bei welcher zunächst ein Prüfungsauftrag gemäß § 147 Abs. 1 BAO ausgestellt wurde, musste nach dem Hervorkommen von neuen Tatsachen bzw. der Bestätigung der in einer anonymen Anzeige angeführten Punkte, die begonnene Prüfung in eine Prüfung gemäß § 99 FinStrG übergeleitet werden. Es bestand der begründete Verdacht, dass im Prüfungszeitraum Abgaben verkürzt wurden.

Es stellte sich nun bei der Prüfung heraus, dass bei Verlängerungshandlungen die Abgabenbehörde sowohl als Finanzstrafbehörde als auch als Abgabenbehörde tätig wurde, und es aber zu Problemen bei der Zuordnung und Würdigung der Handlungen der Betriebsprüfung zu den beiden Tätigkeitsbereichen kam.

Aufgrund des ausgestellten Prüfungs- bzw. Nachschauauftragsformulars ist aber nicht klar ersichtlich, dass man auch nach § 147 BAO im Namen und Auftrag des sachlich und örtlich

zuständigen Finanzamtes als Abgabenbehörde und/oder im Namen und Auftrag der Strafsachenstelle (somit Finanzstrafbehörde) des zuständigen Finanzamtes tätig wird.

Ein grundsätzliches Problem stellt die Vorgangsweise in der Praxis dar, da automatisch u.a. anonyme Anzeigen **immer** an die Finanzstrafbehörde eines Finanzamtes geleitet werden, und dann erst im Anschluss gegebenenfalls zu einer Prüfung in die zuständige Betriebsprüfung weitergemeldet werden.

## 2.2 Fragestellung

Form und Inhalt eines ordnungsgemäßen Prüfungsauftrages, insbesondere im Hinblick auf die Verjährungsbestimmungen

## 2.3 Lösung

### 1) Grundlagen

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängern alle nach außen hin erkennbare Maßnahmen der (zuständigen) Abgabenbehörde zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen die Festsetzungsverjährung um 1 Jahr.

Eine Außenprüfung (§ 147 BAO) oder eine Nachschau (§ 144 BAO) der zuständigen Abgabenbehörde sind jedenfalls Verlängerungshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO, sofern sie der Geltendmachung eines Abgabenanspruches dienen.

Gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG sind die Finanzstrafbehörden berechtigt, Außenprüfungen oder Nachschauen zum Zweck finanzstrafrechtlicher Ermittlungen (bei einer Abgabenbehörde) zu beantragen. Die Durchführung solcher von der Finanzstrafbehörde beantragter Prüfungen erfolgt nach den Verfahrensbestimmungen der BAO (es bleiben "Außenprüfungen" oder "Nachschauen" im Sinn des § 144 BAO).

Eine Maßnahme nach § 99 Abs. 2 FinStrG ist allerdings immer im Rahmen eines konkret anhängigen Finanzstrafverfahrens zu sehen und zu interpretieren. Eine Anregung nach § 99 FinStrG bezieht sich immer auf die Prüfung eines mehr oder weniger konkreten Tatverdachtes. Prüfungshandlungen, die sich im Rahmen der Klärung dieses Tatverdachtes bewegen, dienen daher primär strafrechtlichen Interessen. Eine auf einen Antrag gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG gestützte Prüfung hat daher auch im Prüfungsauftrag das "Prozessthema", d.h. in diesem Zusammenhang die aufzuklärende Verdachtslage zu benennen.

Nur insoweit ist eine solche Prüfung auch als Strafrechtsmaßnahme anzusehen. So gilt auch nur insoweit die verlängerte Verjährungsfrist von 7 Jahren (§ 207 Abs. 2 iVm § 209a Abs. 3 BAO). Prüfungshandlungen außerhalb des strafrechtlichen Ermittlungsthemas bewegen sich hingegen ausschließlich im abgabenrechtlichen Interesse und sind nicht der Finanzstrafbehörde, sondern der Abgabenbehörde zuzurechnen. Insoweit liegt auch keine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG vor.

2) Für die Praxis bedeutet dies:

- Ein Antrag auf Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG hat das Ermittlungsthema bzw. den aufzuklärenden finanzstrafrechtlichen Verdacht zu benennen.
- Das Ermittlungs- bzw. die Verdachtslage sind im Prüfungsauftrag anzuführen.
- Rechtsgrundlage für die Prüfung sind
  - für die strafrechtlich relevanten Sachverhalte § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG,
  - für die nur abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte ausschließlich § 147 BAO.

### **3. Zuständigkeit für Gruppen (§ 8 Abs. 3 AVOG, § 5 UnternehmensgruppenVO)**

#### **3.1 Sachverhalt**

Änderung der Zuständigkeit bei Unternehmensgruppen

##### **1. Fall:**

Im Bereich eines anderen Finanzamtes (FA) befindet sich der Gruppenträger, in dessen Gruppe eine (kleine) GmbH ab 2005 einbezogen werden soll. Der Veranlagungsakt ist an das Gruppenträgerfinanzamt abzutreten.

##### **2. Fall:**

Beim FA mit erweitertem Aufgabenkreis ist nach der Organkreis-VO (BGBl. II Nr. 458/1999) ein Organkreis erfasst. Diese Organschaft wird auf Grund eines rechtzeitigen Antrages ab 2005 zur Gruppe. Da es sich um lauter (inländische) kleine bzw. (nur) mittelgroße GmbH handelt, wird ab 2005 gem. § 3 Abs. 3 Unternehmensgruppen-VO (BGBl. II Nr. 50/2005) das

"allgemeine" FA des Gruppenträgers für die Erhebung aller in einer **Unternehmensgruppe** vereinigten Körperschaften zuständig.

Die Frage stellt sich nun, ob das "allgemeine" FA auch für offene Veranlagungen der Organschaft (bis inklusive 2004), also auch für die "Erhebung aller in einem **Organkreis** vereinigten Körperschaften" zuständig wird.

### **3. Fall (Variante bzw. Ergänzung des 2. Falles):**

Die Einführung der Gruppenbesteuerung im KStG 1988 hat an der Bestimmung über die Organschaft im UStG nichts geändert. Auf umsatzsteuerrechtlichem Gebiet gibt es nach wie vor die Organschaft alter Prägung, also mit den drei erforderlichen Eingliederungsmerkmalen. Überdies ist eine Organschaft von Amts wegen wahrzunehmen und unterliegt grundsätzlich nicht der Disposition des Steuerpflichtigen (kein Antragsrecht wie bei der Gruppenbesteuerung).

Wenn nun ein rechtzeitiger Antrag auf Übergang der Organschaft zur Gruppe gestellt wird, hat das keine Auswirkungen auf eine bestehende Umsatzsteuerorganschaft. (Dieselbe Folge tritt ein, wenn kein Antrag auf Übergang zur Gruppe gestellt wird, auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer damit die Organschaft mit 2004 ausläuft und ab 2005 keine Gruppe entsteht. In einem solchen Fall wären die Veranlagungsakten – jedenfalls bezüglich Körperschaftsteuer – an die jeweils örtlich zuständigen Finanzämter abzutreten).

Wenn nun auf Grund der Tatsache, dass in der neuen Gruppe nur (inländische) kleine bzw. (nur) mittelgroße GmbH vereinigt sind, die Zuständigkeit für die Besteuerung auf ein "allgemeines" FA übergeht, stellt sich die Frage, ob damit auch die Zuständigkeit für die Erhebung der Umsatzsteuer (beim Gruppenträger für alle Gruppenmitglieder) auf das "allgemeine" FA übergeht.

## **3.2 Fragestellung**

Geht die Zuständigkeit in all den geschilderten Fällen auf ein Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis über?

## **3.3 Lösung**

Gesetzliche Grundlagen:

Die sich auf der UnternehmensgruppenV (BGBl. II Nr. 50/2005) ergebende Zuständigkeit des Finanzamtes des Gruppenträgers betrifft die im § 8 Abs. 1 Z 1 bis 6 AVOG genannten Abgaben, somit beispielsweise Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag.

Sie betrifft auch jene Abgaben, für deren Erhebung sich die Zuständigkeit nach jener für die Umsatzsteuer richtet (vgl. zB § 4 Abs. 5 WerbeAbgG, § 6 Abs. 5 KohleAbgG).

Aus § 52a Abs. 3 BAO ergibt sich, dass Delegierungsbescheide (§ 71 BAO) nicht nur die örtliche Zuständigkeit, sondern auch die sachliche Zuständigkeit übertragen können.

Die Erlassung von Delegierungsbescheiden liegt im Ermessen. Sie kann aus Gründen der Zweckmäßigkeit (insbesondere zur Vereinfachung oder Beschleunigung des Verfahrens) erfolgen, sofern nicht überwiegende Interessen der Partei entgegenstehen.

## **Lösungen:**

### **Fall 1**

Nach § 5 UnternehmensgruppenV beginnt die sachliche Zuständigkeit für die Erhebung der Abgaben grundsätzlich mit dem Zeitpunkt, in dem das nach § 3 der VO zuständige Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt.

Der Zuständigkeitsübergang betrifft auch offene Verfahren. Er betrifft (§ 52a Abs. 2 iVm § 75 BAO zufolge) nicht die Zuständigkeit im Berufungsverfahren betreffend vom bisher zuständigen Finanzamt erlassener Bescheide.

### **Fall 2**

Das gemäß § 3 Abs. 3 UnternehmensgruppenV für die Mitglieder der Unternehmensgruppe zuständige Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis wird auch für offene Verfahren der im Organkreis vereinigten Körperschaften zuständig (ausgenommen Berufungsverfahren). Diese Zuständigkeit besteht aber nur für Körperschaften, die nunmehr auch zur Unternehmensgruppe gehören.

Ab Übergang der Zuständigkeit (durch "Kenntniserlangung") verliert das bisher zuständige Finanzamt seine diesbezügliche Zuständigkeit zB zur Veranlagung offener Fälle.

Eine Rechtsgrundlage dafür, aus praktischen Überlegungen Bescheide durch das unzuständig gewordene Finanzamt zu erlassen, besteht nicht; es sei denn, eine Maßnahme nach § 71

BAO ermöglicht dies. Die BAO verbietet nicht, eine Zuständigkeitsübertragung lediglich für einige Jahre (zB für die Zeit vor 2005) vorzunehmen.

### **Fall 3**

Geht nach § 5 Abs. 3 UnternehmensgruppenV die Zuständigkeit auf ein Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis über, so gilt dies für alle im § 8 Abs. 1 Z 1 bis 6 AVOG genannten Abgaben, somit auch (§ 8 Abs. 1 Z 1 lit. a AVOG zufolge) für die Umsatzsteuer.

Der Übergang der Zuständigkeit für die Erhebung der Umsatzsteuer der Mitglieder der Unternehmensgruppe besteht unabhängig davon, ob eine umsatzsteuerliche Organschaft bestand bzw. besteht.

## **4. Zuständigkeit für ausländische Arbeitgeber (§ 41 FLAG)**

### **4.1 Sachverhalt**

Beschäftigen ausländische Arbeitgeber im Inland Arbeitnehmer, so kann es zu einer Dienstgeberbeitragspflicht in Österreich kommen.

### **4.2 Fragestellung**

Welches Finanzamt ist für die Erfassung der ausländischen Arbeitgeber zuständig?

### **4.3 Lösung**

Nach § 43 Abs. 1 letzter Satz FLAG (idF BGBI. Nr. 511/1994) gilt § 57 Abs. 2 BAO für die örtliche Zuständigkeit zur Erhebung von Dienstgeberbeiträgen, wobei der Dienstgeberbeitrag in den Fällen, in denen der Dienstgeber im Bundesgebiet keine Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) hat, an das Finanzamt zu leisten ist, in dessen Bereich der Dienstnehmer überwiegend beschäftigt ist.

Nach § 57 Abs. 3 BAO (idF BGBI. I Nr. 180/2004) ist für die Erhebung der Dienstgeberbeiträge das Finanzamt örtlich zuständig, dem die Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Abgabepflichtigen oder, wenn dieser eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit ist, dem die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) obliegt.

Hiefür sind vor allem bedeutsam:

- § 54 BAO (einheitliche und gesonderte Feststellung),
- § 55 BAO (Einkommensteuer bei unbeschränkter Steuerpflicht),
- § 56 BAO (Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht),
- § 58 BAO (Körperschaftsteuer).

Subsidiär obliegt die Erhebung der Dienstgeberbeiträge (dem § 43 Abs. 1 FLAG zufolge) dem Finanzamt, in dessen Bereich der Dienstnehmer überwiegend beschäftigt ist.

Beschäftigt der ausländische Arbeitgeber mehrere Dienstnehmer im Inland, so ist auch nur **ein Finanzamt** für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages zuständig. Das wird, sofern die Subsidiärzuständigkeit im Sinne des FLAG eintritt, grundsätzlich jenes Amt sein, das erstmalig Anlass zum Einschreiten hat.

Die Übertragung von Zuständigkeiten mit Delegierungsbescheid (§ 71 BAO kommt auch im Bereich der Lohnabgaben in Betracht (etwa mit dem Ziel, dass nur ein Finanzamt für die Erhebung solcher Abgaben zuständig ist)).

## **5. Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO zu Lasten des Abgabepflichtigen im Rahmen einer Nachbescheidkontrolle (§ 299 BAO, § 16 EStG 1988, LStR 2002 Rz 349)**

### **5.1 Sachverhalt**

Im Erstbescheid Einkommensteuer 2003 wurden Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 50.166,- gewährt.

Im Rahmen der Nachbescheidkontrolle erfolgte eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO. In der neuen Sachentscheidung wurden Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 23.750,- anerkannt.

Begründung: Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung am Dienstort sind als Werbungskosten abzugsfähig.

Die durchschnittlichen Kosten der Hotelunterkunft..... (Rz 349)

Berufung: Der Berufungswerber führt aus, dass es sich bei den Richtlinien um einen Auslegungsbehelf zum EStG handeln würde und daher kein ausreichender Grund für eine Aufhebung gemäß § 299 BAO gegeben sei.

## 5.2 Fragestellung

Ist die Beachtung der Lohnsteuerrichtlinien ausreichend, um in der Nachbescheidkontrolle einen Bescheid gemäß § 299 BAO aufzuheben?

## 5.3 Lösung

Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzen voraus, dass der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Unrichtigkeit ist anhand der Rechtslage (Gesetze, Verordnungen) zu prüfen.

Erlässe des BMF sind weder Rechtsverordnungen noch Weisungen im Sinn des Art. 20 Abs. 1 B-VG (vgl. zB Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF Nr. 126/2006, Abschnitt 5.1).

Ihr Inhalt kann jedoch für die Ermessensübung bedeutsam sein. Dies gilt etwa für die

- Haftungsinanspruchnahme (zB VwGH 27.11.2003, 2003/15/0087, zu § 100 Abs. 2 EStG 1988),
- Aufhebung gemäß § 299 BAO (zB VwGH 7.7.2004, 2001/13/0053).

Ergänzend sei auf die Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO (BGBl. II Nr. 435/2005) verwiesen.

Im konkreten Fall bedeutet dies, dass eine Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO nicht allein auf einen in den Richtlinien genannten Betrag (bzw. Höchstbetrag) gestützt werden kann. Eine Rechtswidrigkeit kann jedoch unabhängig davon vorliegen, ob eine diesbezügliche (dem aufgehobenen Bescheid zu Grunde liegende) Rechtsansicht in Widerspruch zu einem Erlass (zB EStR 2000, LStR 2002) steht.

Soferne sich nicht anderweitige Gründe zeigen, aus denen sich die Unrichtigkeit des Bescheidspruches ergibt – hiezu könnten sich Erhebungen des Finanzamtes zu den erklärten Kosten der doppelten Haushaltsführung als sinnvoll erweisen – wird der Berufung Folge zu geben sein.

## **6. Feststellungsverfahren – Bescheidänderung (§ 188 BAO, § 295 Abs. 1 BAO)**

### **6.1 Sachverhalt**

An einer KEG haben sich Personen als atypisch stille Gesellschafter beteiligt. Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus der KEG und atypisch Stillen wurde an die KEG (als Geschäftsherrin adressiert). In diesem Feststellungsverfahren wurden die Einkünfteanteile aller Gesellschafter (auch jener der KEG) festgestellt.

Dieses Feststellungsverfahren wurde wieder aufgenommen und nunmehr ein Feststellungsbescheid (nur) hinsichtlich der KEG und deren Gesellschafter erlassen. Hinsichtlich der atypisch Stillen erging am selben Tag ein Nichtfeststellungsbescheid unter derselben Steuernummer.

Die betroffenen Einkommensteuerbescheide wurden sodann gemäß § 295 Abs. 1 BAO unter Bezug auf eine Mitteilung des für die Feststellung zuständigen Finanzamtes mit Hinweis auf die Steuernummer und Datum geändert. Die Einkommensteuerveranlagungen erfolgten ursprünglich erklärungsgemäß.

### **6.2 Fragestellung**

- 1) Hinsichtlich welcher Personenvereinigung waren im Einkommensteuerverfahren bisher Einkünfte als erfasst anzusehen? KEG oder "KEG und atypisch Stille"?
- 2) Ist der gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassene Bescheid ausreichend begründet bzw. rechtmäßig ergangen, wenn auf eine Mitteilung bestimmten Datums zu einer Steuernummer hingewiesen wird, wenn an diesem Tag zu dieser Steuernummer zwei Bescheide ergangen sind?

### **6.3 Lösung**

#### **Fragestellung 1**

Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einer atypisch stillen Gesellschaft sind an alle Gesellschafter zu richten.

Sind mehrere atypisch stille Gesellschafter am Betrieb einer KEG beteiligt, so ist der Bescheid daher an die KEG und an alle stillen Gesellschafter zu richten.

Für die Zustellungsbevollmächtigung gilt § 81 BAO (Namhaftmachung bzw. Bestellung eines Vertreters, sofern nicht im Gesellschaftsvertrag der stillen Gesellschaft ein Vertreter für Abgabenangelegenheiten genannt ist).

Wird über die Einkünfte der stillen Gesellschaft in einem an die KEG gerichteten Bescheid abgesprochen, wo den Gesellschaftern der KEG sowie allen stillen Gesellschaftern Einkünfte zugerechnet werden, so ist dies zwar rechtswidrig, aber allein deshalb nicht unwirksam (vgl. § 192 BAO zur Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden).

Zur Vorgangsweise bei Nichtanerkennung der stillen Mitunternehmergegemeinschaft siehe Abschnitt 8 (Teilweise Nichtanerkennung einer atypisch stillen Gesellschaft).

## **Fragestellung 2**

Aus der Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) von auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Änderungsbescheiden hat sich zu ergeben, welcher nachträglich erlassene, aufgehobene oder abgeänderte Feststellungsbescheid für die Maßnahme gemäß § 295 Abs. 1 BAO maßgebend ist. Ergehen zwei Bescheide gleichen Datums unter derselben Steuernummer, so ist in der Begründung anzugeben, welcher dieser beiden Bescheide der Verfahrenstitel für die auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Maßnahme ist.

# **7. Verjährung – Prüfungsauftrag (§§ 147 ff BAO, §§ 207 ff BAO)**

## **7.1 Sachverhalt**

Auf Grund der Feststellungen im Zuge einer Außenprüfung auf Basis eines gemäß § 147 BAO iVm § 99 FinStrG an eine KEG gerichteten Prüfungsauftrages wurden stille Beteiligungen an dieser Gesellschaft nicht als Mitunternehmerschaft anerkannt (keine atypische stille Gesellschaft). Im wiederaufgenommenen Feststellungsverfahren, in dem bisher auch die stillen Beteiligten einbezogen waren, wurde ein neuer Feststellungsbescheid an die KEG und deren Gesellschafter sowie ein Nichtfeststellungsbescheid an die stillen Gesellschafter erlassen.

## **7.2 Fragestellung**

Kann im Zusammenhang mit den Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 16 und 18 BAO eine Einkommensteuerfestsetzung noch als Folge einer Außenprüfung angesehen werden,

wenn die Abgabenfestsetzung Folge des Nichtfeststellungsbescheides hinsichtlich der "KEG und atypisch Stillen" ist, der Prüfungsauftrag jedoch an die KEG gerichtet war?

### **7.3 Lösung**

Die Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 16 und 18 BAO (jeweils idF AbgÄG 2004) betreffen Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1 BAO), wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist.

Eine Außenprüfung setzt einen rechtlich existenten Prüfungsauftrag voraus. Weiters muss die Aufforderung zur Vorlage der Bücher und Aufzeichnungen (dies ist der Beginn der Amtshandlung) gegenüber dem Adressaten des Prüfungsauftrages erfolgt sein. Dieser Auftrag kann sich nur auf Unterlagen der Geprüften beziehen.

Wird ein Prüfungsauftrag an eine KEG gerichtet und erfolgt die genannte Aufforderung vor dem 1. Jänner 2005, so ist dies für die Verjährungsübergangsregelung nicht nur für von der KEG geschuldete (im Prüfungsauftrag genannte) Abgaben, sondern auch für vom Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) abgeleitete Abgaben der Gesellschafter der KEG (nämlich jener Personen, die im Feststellungsbescheid genannt sind) bedeutsam.

Dies gilt auch für die Einkommen(Körperschaft)steuer atypisch stiller Gesellschafter, die rechtswidriger Weise an in die KEG gerichteten Feststellungsbescheiden als Gesellschafter der KEG behandelt wurden. Nicht hingegen für die Ertragsteuern atypisch stiller Gesellschafter, die nicht im Feststellungsbescheid genannt sind.

## **8. Teilweise Nichtanerkennung einer atypisch stillen Gesellschaft (§ 188 BAO)**

### **8.1 Sachverhalt**

Im Zuge der Prüfung einer Feststellungserklärung einer atypisch stillen Gesellschaft ergibt sich, dass nur hinsichtlich eines Teiles der stillen Gesellschafter Mitunternehmerschaft vorliegt (unterschiedliche Vertragsgestaltungen).

## 8.2 Fragestellung

Hat in diesem Fall ein einheitlicher Feststellungsbescheid zu ergehen, in dem auch jene Gesellschafter angeführt werden, für die keine Mitunternehmerschaft vorliegt, oder hat sowohl ein Feststellungs- und ein Nichtfeststellungsbescheid zu ergehen?

## 8.3 Lösung

Soll eine atypisch stille Gesellschaft nicht anerkannt werden (somit keine Einkünftezurechnung an die stillen Gesellschafter erfolgen), so kommt in Anlehnung an Abschnitt 31.1 der Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997, AÖF 47/1998) folgende Vorgangsweise in Betracht.

Je Gesellschafter, für den das Vorliegen der Einkunftsquelle verneint wird, ist ein auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO (Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen) gestützter Feststellungsbescheid zu erlassen. Er hat auszusprechen, dass der Anteil des betreffenden Gesellschafters am Ergebnis der Gesellschaft nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einzubeziehen ist.

Der Bescheid hat sowohl an den betreffenden Gesellschafter als auch an die Gesellschaft zu ergehen. Er ist beiden zuzustellen. Der Gesellschaft gegenüber hat die Zustellung z Hdn des gemäß § 81 BAO zustellungsbevollmächtigten Vertreters zu erfolgen.

Die Vertretungsbefugnis des § 81 BAO bezieht sich diesfalls nicht auf den einzelnen Gesellschafter (der Bescheid ist keine an alle Gesellschafter in dieser Eigenschaft gerichtete Ausfertigung der Abgabenbehörde, somit ist § 81 Abs. 7 erster Satz BAO nicht anwendbar). Daher ist die für den Gesellschafter bestimmte Ausfertigung nicht dem Vertreter der Gesellschaft zuzustellen.

Dieser Bescheid ("Nichtfeststellungsbescheid") ist Grundlagenbescheid für

- die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft (nur die Einkünfte jener Gesellschafter umfassend, denen Einkünfte zugerechnet werden) bzw.
- den Bescheid, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft zu unterbleiben hat (wenn eine solche Feststellung unterbleibt, weil nur einem der Gesellschafter Einkünfte zugerechnet werden),
- die abgeleiteten Bescheide (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) der Gesellschafter.

Aus den allgemeinen Bescheidwirkungen ("Verbindlichkeit") ergibt sich die Bindungswirkung. Berufungen gegen den abgeleiteten Bescheid, die lediglich die Rechtswidrigkeit der im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen geltend machen, sind daher abzuweisen. Die Anpassung abgeleiteter Bescheide an nachträgliche Erlassungen (Aufhebungen, Änderungen) des Grundlagenbescheides hat gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu erfolgen.

## **9. Wiederaufnahme und Bescheidadressierung bei "vergessenem" Personengesellschafter (§ 188 BAO, § 303 BAO)**

### **9.1 Sachverhalt**

Im Zuge der – erklärungsgemäßen – Erlassung eines Feststellungsbescheides wurde ein Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft nicht berücksichtigt (weder in der Erklärung noch im Bescheid). In der Folge kam es zu einer Anteilsvereinigung gemäß § 142 HGB. Erst danach wurde die seinerzeitige Nichtberücksichtigung eines Gesellschafters entdeckt.

### **9.2 Fragestellung**

Ist der ursprüngliche Feststellungsbescheid rechtswirksam ergangen?

Ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich?

Wie hat die Adressierung des Wiederaufnahmsbescheides zu lauten?

### **9.3 Lösung**

Die Rechtswirksamkeit eines Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) hängt nicht von seiner Rechtmäßigkeit ab. Feststellungsbescheide, die einen Beteiligten an der Einkunftsquelle nicht berücksichtigen, können daher dennoch rechtswirksam sein.

Eine Wiederaufnahme solcher Feststellungsverfahren ist möglich, etwa wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die dafür sprechen, dass eine weitere Person an den gemeinschaftlichen Einkünften beteiligt ist.

Der Wiederaufnahmsbescheid ist grundsätzlich gleich wie der gemäß § 307 Abs. 1 BAO aufzuhebende Bescheid zu adressieren.

Wiederaufnahmsbescheide haben in ihrer Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) die Wiederaufnahmsgründe zu nennen. Die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO ist auch für die Zustellung von Wiederaufnahmsbescheiden anwendbar, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung (d.h. im Wiederaufnahmsbescheid) hingewiesen wird.

Ist die Personenhandelsgesellschaft in der Zwischenzeit durch Anteilsvereinigung gemäß § 142 HGB beendet, so ist nach § 19 Abs. 2 BAO iVm § 191 Abs. 2 BAO vorzugehen (vgl. zB VwGH 25.1.2006, 2005/13/0174, 0175).

Nach § 19 Abs. 2 BAO gehen mit der Beendigung der Gesellschaft deren sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter über.

§ 192 Abs. 1 BAO zufolge haben (nach Beendigung) Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Der Wiederaufnahmsbescheid ist somit an die ehemals Beteiligten (nämlich jene, die im Feststellungsbescheid genannt sind) zu richten. Der neue Sachbescheid (einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte) hat im Spruch auch den „Vergessenen“ zu nennen.

Für den seinerzeit „vergessenen Gesellschafter“ ergibt sich keine Bindungswirkung aus dem vorherigen Feststellungsbescheid. Die Körperschaftsteuer- bzw. Einkommensteuerverfahren können selbständig wiederaufgenommen werden.

Bundesministerium für Finanzen, 9. Oktober 2006