



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Mag. Eva Bernroider, Dr. Martin Neureiter und Mag. Gottfried Warter über die Berufung der Bw., als Einschreiterin, vertreten durch PKF Österreicher-Staribacher Wirtschaftstreuhand GmbH & CoKG, 1010 Wien, Hegelgasse 8, vom 14. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 15. Juni 2004 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1996 bis 2000 sowie über den Vorlageantrag der Berufungswerberin vom 4. Oktober 2004 hinsichtlich der Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 15. Juni 2004 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1996 bis 2000 nach der am 11. Juli 2012 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung beschlossen:

Die Berufung wird gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Der Vorlageantrag wird gem. § 276 Abs. 4 iVm § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Einkünfte der Berufungswerberin (Bw.), die vor der Abgabebehörde erster Instanz als atypisch stille Gesellschaft auftrat, wurden zunächst für die Jahre 1996 bis 2000 erklärungsgemäß vorläufig anerkannt.

Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der Bw. über die Jahre 1996 bis 2002, wurde laut Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes eine betriebliche Tätigkeit nicht anerkannt. Es sei offenbar nur versucht worden, steuerliche Vorteile in Form hoher Verlustzuweisungen zu erwirken. Die

Betriebsergebnisse der Prüfungsjahre würden mangels einer erkennbaren betrieblichen Tätigkeit auf null gestellt.

In den als Bescheide bezeichneten Erledigungen vom 15. Juni 2004 wurden die Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 2002 mit null festgestellt und diese Einkünfte auf die Geschäftsherrin und die stillen Beteiligten aufgeteilt (1996 bis 2000 endgültige Feststellung, 2001 erstmalige Feststellung, 2002 Feststellung nach Wiederaufnahme des Verfahrens).

Diese Erledigungen waren an die HGmbH & Mitg., zu Händen des steuerlichen Vertreters, adressiert.

Gegen diese als Bescheide intendierten Erledigungen wurde namens der Bw. Berufung erhoben. Die von der Finanzverwaltung angenommene Ansicht, dass die Mitunternehmerschaft keine Geschäftstätigkeit ausgeübt habe, sei unrichtig. Durch Vorlage der entsprechenden Belege bzw. Nachweise werde dargestellt werden, welche Geschäftstätigkeit in den Jahren 1996 bis 2000 erfolgt sei und bereits ab dem Jahr 1996 eine Einkunftsquelle vorliege. Die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und eine mündliche Verhandlung wurden beantragt.

Mittels als Berufungsvorentscheidung bezeichneter Erledigung, die wiederum an die HGmbH & Mitg., zu Händen der steuerlichen Vertretung, adressiert war, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die in der Berufungsschrift genannten Nachweise und Belege zur Dokumentation der Geschäftstätigkeit trotz Aufforderung nicht übermittelt worden seien.

In der Folge wurde hinsichtlich der als Gewinnfeststellungsbescheide intendierten Erledigungen ein Vorlageantrag gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 273 Abs. 1 BAO](#) ist eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Gemäß [§ 93 Abs. 2 BAO](#) ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch, zu dem auch das Adressfeld zählt, kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. VwGH 28.11.2007, [2004/15/0131](#)).

Nach [§ 190 Abs. 1 BAO](#) finden auf Feststellungen gemäß den §§ 185 bis 189 BAO die für die Festsetzung der Abgabe geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Diese Vorschriften sind nach § 190 Abs. 1 zweiter Satz auch für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

Gemäß [§ 191 Abs. 1 lit c BAO](#) ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken Feststellungsbescheide iSd § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen bzw. ab BGBl I 2009/20 gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden. Gemäß § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO gilt das sinngemäß auch für Nichtfeststellungsbescheide (vgl. Ritz, BAO, § 191, Rz 7).

Gelangt eine Behörde zum Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind, sind diejenigen Personen die Gesellschafter im Sinn des § 191 Abs. 1 bis 3 BAO, denen, falls das sich als Gesellschaft oder Gemeinschaft gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären. Ein solcher Bescheid muss die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausgesprochen wird (vgl. zB. VwGH 26.07.2007, [2004/15/0137](#) mwN).

Liegen keine gemeinschaftlichen Einkünfte vor (etwa als Folge von Liebhaberei), so ist ein Bescheid, wonach eine Feststellung zu unterbleiben hat, zu erlassen. Es hat diesfalls kein Feststellungsbescheid, der Einkünfte in Höhe von null ausweist, zu ergehen. Solche Nichtfeststellungsbescheide haben im Bescheidspruch jene Personen namentlich zu bezeichnen, die den Zufluss von Einkünften geltend gemacht haben (vgl. Ritz, BAO⁴, § 188, Tz 18).

Im Berufungsfall liegen Erledigungen des Finanzamtes vor, nach deren Spruch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit null festgestellt worden sind.

Nach der Rechtsprechung ist eine Feststellung von gemeinschaftlich erzielten Einkünften mit null dann als Bescheid zu deuten, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung von Einkünften zu unterbleiben hat, wenn ein solcher Bescheidwille zwar nicht dem Spruch, wohl aber der Begründung des betreffenden Bescheides zweifelsfrei entnommen werden kann (VwGH 17.06.1992, [87/13/0090](#)).

Im gegenständlichen Fall verneint das Finanzamt nach der dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmenden Begründung in den Streitjahren das Vorliegen einer Einkunftsquelle und stuft die Tätigkeit als Liebhaberei ein. Somit wurden gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt und

es fehlen folglich die Voraussetzungen für eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte. Die gegenständlichen Erledigungen sind daher dahingehend zu deuten, dass anstelle der Einkünftefeststellung mit null ausgesprochen werden sollte, dass eine Feststellung von Einkünften zu unterbleiben hat.

Im Einklang mit der Rechtsprechung wird in den EStR 2000 ausgeführt:

Rz 5903: Liegen keine gemeinschaftlichen Einkünfte (zB Liebhaberei) vor, so ist in Erledigung einer gem § 43 Abs 2 EStG 1988 eingereichten Feststellungserklärung ein Bescheid gemäß § 92 BAO, wonach eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat, zu erlassen (VwGH 9.2.1982, [81/14/0060](#)). Auf einen solchen Bescheid sind gemäß § 190 Abs 1 zweiter Satz BAO die Vorschriften für Einkünftefeststellungsbescheide sinngemäß anzuwenden [siehe Abschnitt 5 der Richtlinien zur Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO), AÖF Nr. 36/2010].

In diesem Erlass des BMF, GZ BMF-010103/0177-VI/2009, auf den in Rz 5903 verwiesen wird, heißt es dazu weiter:

Derartige Bescheid haben (ebenso wie Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) die Beteiligten (jene Personen, die in der Feststellungserklärung als Einkünftebezieher bezeichnet werden) namentlich zu nennen; ansonsten würden solche Bescheide keine Verbindlichkeit für die abgeleiteten Abgabenverfahren entfalten.

Rz 5906: Ist eine zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personenvereinigung (GesBR, atypische stille Gesellschaft) Trägerin von Rechten und Pflichten im abgabenrechtlichen Sinn (bei GesBR im Falle der Unternehmereigenschaft und/oder Eigenschaft als Mitunternehmerschaft, bei atypischer stiller Gesellschaft im Falle der Eigenschaft als Mitunternehmerschaft denkbar), so liegt ein iSd Abgabenrechtes rechtsfähiges (partiefähiges) Gebilde vor. Im umgekehrten Fall - die GesBR oder stille Gesellschaft ist nicht Trägerin von abgabenrechtlichen Rechten und Pflichten, etwa bei Verneinung der Einkunftsquelleneigenschaft durch das Finanzamt ab Beginn der stillen Gesellschaft (vgl VwGH 21.10.1999, [99/15/0121](#)) - geht ein an "Geschäftsherr und Mitgesellschafter" gerichteter (vermeintlicher) Bescheid mangels eines rechtsfähigen Gebildes als Bescheidadressat ins Leere und kann daher nicht rechtswirksam erlassen werden (VwGH 2.8.2000, [99/13/0014](#)).

Im gegenständlichen Fall ist das Finanzamt hinsichtlich der Streitjahre von Liebhaberei ausgegangen. Als Folge dessen hat die Bw. den Status einer steuerrechtlich als Mitunternehmerschaft anerkannten atypisch stillen Gesellschaft in den Streitjahren nicht erreicht.

Das Adressfeld der angefochtenen Erledigungen lautet auf die HGmbH & Mitg., zu Händen des steuerlichen Vertreters. Die Adressierung der als Bescheide intendierten Erledigungen wäre

aber an diejenigen Personen zu richten gewesen, denen bei Vorliegen einer unechten stillen Gesellschaft Einkünfte zuzurechnen gewesen wären. Auch die namentliche Erwähnung der Geschäftsherrin und der stillen Gesellschafter bei der Aufteilung der Einkünfte bewirkt noch nicht, dass die Erledigungen an diese Personen gerichtet wären (vgl. VwGH 28.11.2007, [2004/15/0131](#); 25.01.2006, [2005/13/0174](#)).

Da die bekämpften Erledigungen des Finanzamtes nicht dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung (namentliche Anführung aller Beteiligten im Adressfeld) entsprechen, haben sie keine Bescheidqualität erlangt.

Dasselbe gilt auch für die Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung konnte im Hinblick auf § 284 Abs. 3 BAO abgesehen werden.

Salzburg, am 11. Juli 2012