

Einkünftefeststellung nach § 188 BAO

1. Wird eine Mehrheit von Personen steuerlich nicht als Mitunternehmerschaft anerkannt, ist im Bescheid auszusprechen, dass eine Feststellung zu unterbleiben hat. Ein solcher Bescheid muss die Gesamtheit der einschreitenden Rechtssubjekte erreichen und ist daher individuell an all jene Rechtssubjekte zu richten, denen die Abgabenerklärung (oder das Rechtsmittel) zuzurechnen ist.
2. Ein an eine unechte (atypische) stille Gesellschaft zu richtender Bescheid gemäß § 188 BAO kann die Bezeichnung des Geschäftsherrn (Inhaber des Unternehmens) mit dem Zusatz „und Mitgesellschafter“ enthalten. Die stille Gesellschaft ist auch dadurch bezeichnet, dass sie die Namen oder Bezeichnungen des Geschäftsherrn (Inhaber des Unternehmens) und des (oder der) stillen Gesellschafter aufweist.

<https://doi.org/10.33196/ges202102009901>

VwGH 27.1.2021, Ra 2020/13/0085 (vorangehend BFG 24.6.2020, RV/7100935/2020)

Deskriptoren: Einkünftefeststellung, Mitunternehmerschaft, stille Gesellschaft.

Normen: § 188 BAO; § 190 BAO; § 191 BAO; § 23 Z 2 EStG.

Kurzdarstellung des Sachverhalts

Mit Feststellungsbescheid vom 26.11.2014 stellte das Finanzamt (erstrevisionswerbende Partei) für die Jahre 2008 bis 2013 Einkünfte gemäß § 188 BAO fest. Der Feststellungsbescheid richtete sich an die G „GesmbH u Mitges“ (zweitrevisionswerbende Partei). Die Einkünfte wurden jeweils an im Bescheid mit Namen, Adresse und Steuernummer identifizierte Personen zugewiesen. In der Begründung wurde auf den Bericht über eine Außenprüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift verwiesen.

Die zweitrevisionswerbende Partei und die G GmbH erhoben gegen den Feststellungsbescheid Beschwerde, wobei Gewinnerhöhungen im Gefolge der Außenprüfung bekämpft wurden und die Feststellung der Einkünfte gemäß der eingereichten Abgabenerklärung begehrt wurde. Nach einer abweisenden Beschwerdeentscheidung beantragte die zweitrevisionswerbende Partei die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das BFG. Mit dem angefochtenen Beschluss wies das BFG die Beschwerde gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurück und sprach aus, dass gegen diesen Beschluss eine ordentliche Revision an den VwGH nicht zulässig sei. Begründend führte das BFG im Wesentlichen aus, die angefochtene Erledigung keine Bescheidqualität erlangt habe. Die angefochtene Erledigung sei an eine GmbH „und Mitges“ ergangen. Bei diesem Adressaten handle es sich um kein zivilrechtlich rechtsfähiges Gebilde. Die angefochtene Erledigung sei damit nicht an einen im § 191

Abs 1 lit c BAO genannten Adressaten ergangen. Die Erledigung des Finanzamts entfalte damit keine Wirksamkeit. Auch dass die mit der Sammelbezeichnung „Mitges“ bezeichneten Mitunternehmer im Rahmen der Verteilung der Einkünfte einzeln genannt würden, könne eine taugliche Bezeichnung des Bescheidadressaten nicht ersetzen. Mangels gesetzmäßiger Adressatenbezeichnung habe die Erledigung keine Rechtswirksamkeit erlangt. Mit Beschwerde anfechtbar seien nur rechtswirksam ergangene Bescheide.

Gegen diesen Beschluss richteten sich die Revisionen der erstrevisionswerbenden Partei und der zweitrevisionswerbenden Partei.

Aus den Entscheidungsgründen

„Die Revisionen sind zulässig und begründet.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte u.a. aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Nach § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Nach § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen (u.a. gemäß § 188 BAO) die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

Nach § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid (u.a.) den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er geht. Die Personenumschreibung ist notwendiger Bestandteil des 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 26.7.2007, 2004/15/0137, VwSlg. 8254/F).

Nach § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (vgl. dazu etwa VwGH 8.10.1991, 91/14/0006; vgl. auch VwGH 29.3.2007, 2006/15/0329, 0330).

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat nach § 191 Abs. 2 BAO der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (vgl. hierzu etwa VwGH 6.4.1994, 91/13/0234, VwSlg. 6881/F; 9.2.2005, 2000/13/0116, VwSlg. 8003/F; 12.12.2007, 2005/15/0040, VwSlg. 8293/F; 30.1.2013, 2012/13/0027, 0028 und 0055; 26.2.2020, Ra 2018/13/0103).

Wird eine Mehrheit von Personen (als Einschreiterin) nicht als Mitunternehmerschaft steuerlich anerkannt, ist im Bescheid auszusprechen, dass eine Feststellung zu unterbleiben hat. Ein solcher Bescheid muss die Gesamtheit der einschreitenden Rechtssubjekte erreichen und ist daher individuell an all jene Rechtssubjekte zu richten, denen die Abgabenerklärung (oder das Rechtsmittel) zuzurechnen ist (vgl. VwGH 2.8.2000, 99/13/0014, VwSlg. 7532/F; 17.10.2001, 96/13/0058; vgl. auch VwGH 21.10.1999, 99/15/0121; 20.4.2004, 2003/13/0145).

Die Parteien des Verfahrens und auch das Bundesfinanzgericht gehen übereinstimmend davon aus, dass es sich bei der Einschreiterin um eine Mitunternehmerschaft (atypisch stille Gesellschaft; vgl. zu den Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft z.B. VwGH 1.9.2015, 2012/15/0234; 19.10.2016, Ra 2015/15/0046, mwN)

handelt, die aus der G GmbH (als Inhaberin des Unternehmens) und den in der dem angefochtenen Beschluss angeschlossenen Liste genannten Personen als stillen Gesellschaftern besteht. Übereinstimmend wird weiters davon ausgegangen, dass diese atypisch stille Gesellschaft auch zum Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts aufrecht bestanden hat (vgl. hingegen zur Beendigung der stillen Gesellschaft VwGH 26.2.2020, Ra 2018/13/0103, mwN).

Die Feststellungsbescheide und auch die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts hatten daher an diese Personenvereinigung zu ergehen.

Ein an eine unechte (atypische) stille Gesellschaft zu richtender Bescheid gemäß § 188 BAO kann die Bezeichnung des Geschäftsherrn (Inhaber des Unternehmens) mit dem Zusatz ‚und Mitgesellschafter‘ enthalten. Die stille Gesellschaft ist auch dadurch bezeichnet, dass sie die Namen oder Bezeichnungen des Geschäftsherrn (Inhaber des Unternehmens) und des (oder der) stillen Gesellschafter aufweist (vgl. VwGH 26.7.2007, 2004/15/0137, VwSlg. 8254/F).

Damit wurde die stille Gesellschaft sowohl vom Finanzamt in den Bescheiden als auch vom Bundesfinanzgericht im Beschluss (wenn auch in der Formulierung voneinander abweichend) jeweils tauglich bezeichnet. Die beiden Bezeichnungen, die auch beide in der Revision der zweitrevisionwerbenden Partei genannt werden, benennen dasselbe Einkünfteermittlungssubjekt (vgl. VwGH 3.9.2019, Ro 2019/15/0016). Somit sind sowohl das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts als auch – entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts – die Bescheide des Finanzamts wirksam ergangen“.

Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Nach § 188 Abs 1 BAO werden betriebliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb sowie außerbetriebliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens in einem der Ertragsteuerveranlagung vorgelagerten Verfahren festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Zweck des vorgelagerten Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO ist,

die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren für die einzelnen Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet.¹

Voraussetzungen für ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO sind nach hA

- Einkünfte einer relevanten Einkunftsart,

1 VwGH 28.2.2002, 96/15/0254; 22.11.2001, 98/15/0056; 28.2.1995, 95/14/0020, 0021; 16.1.1973, 1206/72; *Ruppe*, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft (1982) 38; *Ritz*, BAO⁶

(2017) § 188 Rz 1; *Stoll*, BAO (1994) 1981; *Ryda/Langheinrich*, Stellung und Bedeutung der Feststellungsbescheide im Abgaberecht, FJ 2008, 294 (296).

- gemeinschaftliche Einkünfte und
- einheitliche (gleichartige) Einkünfte.

Nach dem Erfordernis gemeinschaftlicher Einkünfte müssen Einkünfte aus einer relevanten Einkunftsart „nach einkommensteuerlichen Vorschriften einer Mehrheit von Personen zugerechnet werden“.² Geboten ist nach *Stoll* „ein gemeinschaftsrechtliches, gesellschaftsrechtliches oder selbst faktisch gemeinschaftliches Band in Bezug auf die originäre Erzielung der Einkünfte“.³ Einer bestimmten zivil- bzw unternehmensrechtlichen Rechtsform des Zusammenschlusses bedarf es nicht.⁴ Entscheidend ist alleine die Gemeinschaftlichkeit auf Ebene der Einkünfte, nicht hingegen auf Ebene des Vermögens.⁵

Bei betrieblichen Einkünften kommt die Gemeinschaftlichkeit typischerweise in Form einer Mitunternehmerschaft zum Ausdruck. Aufgrund uneinheitlicher Rechtsprechung ist jedoch unklar, ob der VwGH das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft als zwingende Anwendungsvoraussetzung von § 188 Abs 1 lit a bis c BAO erachtet. So hat der Gerichtshof einerseits ausdrücklich festgehalten, dass Mitunternehmerschaft kein Tatbestandsmerkmal des § 188 BAO sei,⁶ andererseits aber die Auffassung vertreten, dass eine in Hinblick auf § 188 BAO „tatbestandsmäßige Beteiligung an den Einkünften [...] nur dann angenommen [werden kann], wenn sie in einer Mitunternehmerschaft besteht“.⁷ Die hL folgt der überzeugenderen letzteren Ansicht.⁸ Da sowohl die Beurteilung des Vorliegens einer relevanten Einkunftsart⁹ als auch die Zurechnung der Einkünfte an eine Personenmehrheit¹⁰ einkommensteuerlichen Vorschriften folgen, erscheint

es naheliegend, dass auch die Form der erforderlichen Gemeinschaftlichkeit an jene des EStG anknüpft und daher im Falle betrieblicher Einkünfte eine für ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO erforderliche Gemeinschaftlichkeit nur bei einer Mitunternehmerschaft vorliegt.¹¹ In diesem Sinne hat der VwGH mit der vorliegenden Entscheidung abermals bestätigt, dass eine Einkünftefeststellung nach § 188 BAO zu unterbleiben hat, wenn eine Mehrheit von Personen steuerlich nicht als Mitunternehmerschaft anerkannt wird.

Da dem § 188 Abs 1 BAO keine zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften differenzierende Wertung entnommen werden kann, muss § 188 Abs 1 lit d BAO für die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens eine „Beteiligung nach Art einer Mitunternehmerschaft“¹² erfordern.¹³

Erwähnenswert an der vorliegenden Entscheidung erscheint außerdem, dass der VwGH die betreffende atypische Gesellschaft als „Einkünfteermittlungssubjekt“ bezeichnet hat. Damit hat sich der Gerichtshof – in Fortsetzung einer sich in der Judikatur abzeichnenden Trendumkehr¹⁴ – einer Terminologie bedient, die der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung zuzuordnen ist.¹⁵ Ob der VwGH den sich andeutenden Übergang zur Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung vollends vollziehen wird, bleibt freilich abzuwarten. Von praktischer Bedeutung ist dies insbesondere im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern.

2 VwGH 28.2.1995, 95/14/0020, 0021; Ritz, BAO⁶ § 188 Rz 2 f; *Stoll*, BAO 1987; *Ryda/Langbeinrich*, Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, FJ 1999, 267 (268).

3 *Stoll*, BAO 1987; VwGH 29.5.1996, 94/13/0046 mit Verweis auf *Stoll*.

4 VwGH 24.9.1965, 0431/65; *Stoll*, BAO 1987.

5 *Stoll*, BAO 1987.

6 VwGH 3.9.2008, 2006/13/0167; 29.5.1996, 94/13/0046.

7 VwGH 21.2.1996, 92/14/0041; vgl weiters VwGH 24.11.2004, 2000/13/0107; 29.6.1995, 94/15/0103; 23.2.1994, 93/15/0163.

8 *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch (1993) § 23 Tz 52; *Torggler in Kastner/Stoll*, Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht² (1977) 361 (390); *Bergmann/Ehrke-Rabel in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften² (2016) Rz 21/9 mwN.

9 VwGH 28.2.1995, 95/14/0020, 0021.

10 VwGH 28.2.1995, 95/14/0020, 0021; vgl weiters *Ritz*, BAO⁶ § 188 Rz 3; *Stoll*, BAO 1987.

11 Vgl *Bergmann/Ehrke-Rabel in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften² Rz 21/9.

12 Vgl zu diesem Begriff VwGH 25.6.1997, 95/15/0192, 0193.

13 Vgl *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 124; *Bergmann/Ehrke-Rabel in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften² Rz 21/10.

14 Vgl bereits VwGH 3.9.2019, Ro 2019/15/0016; 19.9.2013, 2011/15/0107; 27.1.2011, 2008/15/0218; 25.6.2008, 2006/15/0218; 21.9.2006, 2006/15/0236.

15 Vgl *Doralt*, VwGH: Abschied von der Bilanzbündeltheorie? RdW 2011, 552 (552).