

Univ-Ass Dr Sebastian Bergmann, LL M <sup>1)</sup>

# Die Anwendungsvoraussetzungen des Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO

## 1. Einleitung

Betriebliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb sowie außerbetriebliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens werden in einem der Ertragsteuerveranlagung vorgelagerten Verfahren festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind (vgl § 188 Abs 1 BAO). 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 der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet. Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Teil der Verfahren, die im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) von den örtlich zuständigen Finanzämtern der Beteiligten durchzuführen wären, in ein [...] Sonderverfahren zusammengezogen“ <sup>2)</sup>. Der Zweck des § 188 BAO ist somit ein doppelter:

- Einerseits soll durch die Gewährleistung gleichartiger Ergebnisse sichergestellt werden, dass die einzelnen Beteiligten nicht unterschiedlich behandelt werden;
- andererseits soll durch die Vermeidung von mehreren Parallelverfahren die Verfahrensökonomie forciert werden. Alle steuerobjektbezogenen Fragen sollen in einem Verfahrensschritt gelöst werden.

Die im Folgenden näher darzustellenden Anwendungsvoraussetzungen des Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO sind nach hA

- Einkünfte einer relevanten Einkunftsart,
- gemeinschaftliche Einkünfte und
- einheitliche (gleichartige) Einkünfte.

## 2. Relevante Einkunftsart

In einem Feststellungsverfahren nach § 188 BAO zu ermitteln sind nur Einkünfte

- aus Land- und Forstwirtschaft (§ 188 Abs 1 lit a BAO),
- aus selbständiger Arbeit (§ 188 Abs 1 lit c BAO),
- aus Gewerbebetrieb (§ 188 Abs 1 lit b BAO) und
- aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens (§ 188 Abs 1 lit d BAO).

Die Beurteilung, ob eine dieser Einkunftsarten vorliegt, richtet sich nach den §§ 21 ff EStG <sup>3)</sup>. Während die drei betrieblichen Einkunftsarten von § 188 Abs 1 lit a bis lit c BAO unzweifelhaft jeweils gänzlich erfasst werden (§ 2 Abs 3 Z 1 bis Z 3 iVm §§ 21 bis 24 EStG), erstreckt sich § 188 Abs 1 lit d BAO auf Grund dessen mE eindeutigen Wortlauts nur auf solche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die aus der Vermietung und Verpachtung „unbeweglichen Vermögens“ erzielt werden (§ 2 Abs 3 Z 6

iVm § 28 Abs 1 Z 1 Halbsatz 1 EStG). Der VwGH scheint hingegen von einem weiteren, sämtliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfassenden und somit über den Gesetzeswortlaut hinausgehenden Verständnis des § 188 Abs 1 lit d BAO auszugehen. Nach seiner Rsp müssen als Voraussetzung für ein Feststellungsverfahren „Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 oder 6 (§§ 21 bis 24 oder 28) EStG vorliegen“ <sup>4)</sup>. Abgesehen von der insofern unklaren Reichweite des § 188 Abs 1 lit d BAO ist die Aufzählung des § 188 Abs 1 BAO erschöpfend. Hinsichtlich nicht angeführter Einkunftsarten kommt daher ein Feststellungsverfahren nicht in Betracht <sup>5)</sup>.

## 3. Gemeinschaftliche Einkünfte

Weitere Voraussetzung für ein Feststellungsverfahren ist, dass „an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind“ (§ 188 Abs 1 BAO). Nach diesem Erfordernis gemeinschaftlicher Einkünfte müssen Einkünfte aus einer relevanten Einkunftsart „nach einkommensteuerlichen Vorschriften einer Mehrheit von Personen zugerechnet werden“ <sup>6)</sup>. Geboten ist nach Stoll „ein gemeinschaftsrechtliches, gesellschaftsrechtliches oder selbst faktisch gemeinschaftliches Band in Bezug auf die originäre Erzielung der Einkünfte“ <sup>7)</sup>. Einer bestimmten zivil- bzw unternehmensrechtlichen Rechtsform des Zusammenschlusses bedarf es nicht <sup>8)</sup>. Entscheidend ist alleine die Gemeinschaftlichkeit auf Ebene der Einkünfte, nicht hingegen auf Ebene des Vermögens <sup>9)</sup>. Auch ein reiner Arbeitsgesellschafter ist daher gegebenenfalls im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO zu berücksichtigen.

Bei betrieblichen Einkünften kommt die Gemeinschaftlichkeit typischer Weise in Form einer Mitunternehmensgesellschaft zum Ausdruck <sup>10)</sup>. Auf Grund uneinheitlicher Rsp ist jedoch unklar, ob der VwGH das Vorliegen

<sup>1)</sup> Dr Sebastian Bergmann, LL M, ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

<sup>2)</sup> VwGH 22. 11. 2001, 98/15/0056, ÖStZB 2003, 111; weiters VwGH 28. 2. 2002, 96/15/0254, ÖStZB 2002, 856; 28. 2. 1995, 95/14/0020 f, ÖStZB 1996, 32; 16. 1. 1973, 1206/72; vgl ebenso Ruppe, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft (1982) 38; Ritz, BAO<sup>3</sup> (2005) § 188 Rz 1; Sutter in Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>6</sup> (2008) § 188 Anm 1; Stoll, BAO (1994) 1981; derselbe, BAO-Handbuch (1980) 437; Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO<sup>11</sup> (2006) § 180 AO Rz 10; Reiß, Gesamthandbeteiligungen und Ertragsteuern, StuW 1986, 232 (251); Ryda/Langheinrich, Stellung und Bedeutung der Feststellungsbescheide im Abgabenrecht, FJ 2008, 294 (296).

<sup>3)</sup> VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0020 f, ÖStZB 1996, 32; BMF, Richtlinien zur Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO), BMF-010103/0177-VI/2009 (7. 12. 2009) = AÖF 2010/36.

<sup>4)</sup> VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0021, ÖStZB 1996, 32.

<sup>5)</sup> Reeger/Stoll, BAO (1966) § 188 Anm 2; Stoll, BAO, 1980, 1984.

<sup>6)</sup> VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0020 f, ÖStZB 1996, 32; vgl weiters Ritz, BAO<sup>3</sup> § 188 Rz 2; Stoll, BAO, 1987; Ryda/Langheinrich, FJ 1999, 267 (268).

<sup>7)</sup> Stoll, BAO, 1987; vgl ebenso VwGH 29. 5. 1996, 94/13/0046, ÖStZB 1997, 27 mit Verweis auf Stoll.

<sup>8)</sup> VwGH 24. 9. 1965, 0431/65; Stoll, BAO, 1987.

<sup>9)</sup> Stoll, BAO, 1987.

<sup>10)</sup> Vgl zum Mitunternehmerbegriff ausführlich Bergmann, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 21 ff.

von Mitunternehmerschaft als zwingende Anwendungsvoraussetzung von § 188 Abs 1 lit a bis c BAO erachtet. So hat er einerseits ausdrücklich festgehalten, dass Mitunternehmerschaft kein Tatbestandsmerkmal des § 188 BAO sei<sup>11)</sup>, andererseits aber die Auffassung vertreten, dass eine in Hinblick auf § 188 BAO „*tatbestandsmäßige Beteiligung an den Einkünften [...] nur dann angenommen [wird], wenn sie in einer Mitunternehmerschaft besteht*“<sup>12)</sup>. Die wohl hL folgt der mE überzeugenderen letzteren Ansicht<sup>13)</sup>. Da sowohl die Beurteilung des Vorliegens einer relevanten Einkunftsart<sup>14)</sup> als auch die Zurechnung der Einkünfte an eine Personenmehrheit<sup>15)</sup> 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 Feststellungsverfahren nach § 188 BAO erforderliche Gemeinschaftlichkeit nur bei einer Mitunternehmerschaft vorliegt.

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*“<sup>16)</sup> erfordern<sup>17)</sup>.

Mehrere Beteiligte mit relevanten Einkünften können grundsätzlich bei allen Personengesellschaften vorliegen.

<sup>11)</sup> VwGH 3. 9. 2008, 2006/13/0167, ÖStZB 2009, 240; 29. 5. 1996, 94/13/0046, ÖStZB 1997, 27.

<sup>12)</sup> VwGH 23. 2. 1994, 93/15/0163 (unter Bezugnahme auf *Stoll*, BAO-Handbuch, 438 sowie *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 23 Tz 19), ÖStZB 1994, 581; VwGH 29. 6. 1995, 94/15/0103, ÖStZB 1996, 189; 21. 2. 1996, 92/14/0041, ÖStZB 1996, 603; 24. 11. 2004, 2000/13/0107, ÖStZB 2005, 374.

<sup>13)</sup> *Sutter in Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>6</sup> § 188 Anm 9; *Stoll*, BAO-Handbuch, 438; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 23 Tz 52; *H. Torggler in Kastner/Stoll*, Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht<sup>2</sup> (1997) 361 (390); *Hofstätter/Büsser in Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>40</sup> (2007) § 21 Rz 19.

<sup>14)</sup> VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0020 f, ÖStZB 1996, 32; BMF, AÖF 2010/36.

<sup>15)</sup> VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0020 f, ÖStZB 1996, 32; vgl weiters *Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 188 Rz 2; *Stoll*, BAO, 1987.

<sup>16)</sup> Vgl zu diesem Begriff VwGH 25. 6. 1997, 95/15/0192 f, ÖStZB 1998, 104.

<sup>17)</sup> Vgl bereits *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, 124.

<sup>18)</sup> *Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 188 Rz 6; *Doralt/Kirchmayr*, EStG<sup>8</sup> (2004) § 27 Tz 78; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 23 Tz 52; *Ryda/Langheinrich*, FJ 2008, 294 (297); *dieselben*, FJ 1999, 267 (268); vgl auch VwGH 19. 12. 1990, 86/13/0136, ÖStZB 1991, 358; aA *Neuner*, Stille Gesellschaft im Abgaberecht<sup>4</sup> (1998) Tz B 20.3.

<sup>19)</sup> *Stoll*, BAO, 1981; *derselbe*, BAO-Handbuch, 438; *derselbe*, Steuerbilanzausweis von Anteilen an Personengesellschaften und deren Erträge (II), GesRz 1983, 120 (121); *Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 188 Rz 2; *Sutter in Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>6</sup> § 188 Anm 4; *Ryda/Langheinrich*, FJ 2008, 294 (296); zu Personengesellschaften VwGH 16. 9. 1987, 85/13/0142, ÖStZB 1988, 181; EStR 2000 Rz 5905; BMF, AÖF 2010/36.

<sup>20)</sup> *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, 19 mwN.

<sup>21)</sup> *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, 124.

<sup>22)</sup> VwGH 26. 7. 2007, 2004/15/0123, ÖStZB 2008, 267; 11. 9. 1997, 93/15/0127, ÖStZB 1998, 452; 25. 6. 1997, 95/15/0192, ÖStZB 1998, 104; 20. 5. 1987, 86/13/0068, ÖStZB 1988, 41; 1. 2. 1980, 0643 f, 0759 f/79, ÖStZB 1980, 258; 10. 6. 1975, 0661/74; RFH-Gutachten 6. 1. 1943, RStBl 1943, 25.

<sup>23)</sup> *Stoll*, BAO, 1984; *derselbe*, BAO-Handbuch, 438; *Reeger/Stoll*, BAO, § 188 Anm 14; *Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 188 Rz 5; *Sutter in Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>6</sup> § 188 Anm 8; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 28 Tz 92; *Margreiter*, FJ 1993, 58 (62); *Ryda/Langheinrich*, FJ 2008, 294 (296 f); *dieselben*, FJ 1999, 267 (268).

<sup>24)</sup> EStR 2000 Rz 6024; KStR 2001 Rz 349; BMF, AÖF 2010/36.

<sup>25)</sup> *Stoll*, BAO, 1985.

<sup>26)</sup> Vgl VwGH 1. 2. 1980, 0643 f, 0759 f/79, ÖStZB 1980, 258; EStR 2000 Rz 6024.

<sup>27)</sup> Vgl VwGH 11. 9. 1997, 93/15/0127, ÖStZB 1998, 452; 20. 5. 1987, 86/13/0068, ÖStZB 1988, 41; EStR 2000 Rz 6024; KStR 2001 Rz 349.

Einkünfte aus einer echten stillen Gesellschaft sind jedoch mangels Mitunternehmerschaft auch dann nicht nach § 188 BAO festzustellen, wenn die stille Beteiligung zum Betriebsvermögen des stillen Gesellschafters gehört<sup>18)</sup>.

Als Beteiligte bzw. „Teilhaber“ (vgl § 188 Abs 3 BAO) selbst kommen neben natürlichen und juristischen Personen auch Personengesellschaften in Betracht<sup>19)</sup>. Zwar können letztere selbst keine Ertragsteuersubjekte sein<sup>20)</sup>, sie können jedoch als Beteiligte in einem Feststellungsverfahren auftreten. Die einer Personengesellschaft auf diese Weise zugewiesenen Einkünfte werden gemeinsam mit allfälligen anderen Einkünften in einem weiteren Feststellungsverfahren nach § 188 BAO auf deren Gesellschafter verteilt. Voraussetzung ist jedoch, dass eine beteiligte Personengesellschaft rechtsfähig ist (OG, KG oder EWIV)<sup>21)</sup>. Nicht rechtsfähige Personengesellschaften (GesbR oder stille Gesellschaft) können schon zivil- bzw unternehmensrechtlich nicht Gesellschafter einer anderen Personengesellschaft sein.

#### 4. Einheitliche (gleichartige) Einkünfte

Ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO ist nach der Rsp des VwGH<sup>22)</sup>, der hL<sup>23)</sup> und der Verwaltungspraxis<sup>24)</sup> nur dann durchzuführen, wenn die festzustellenden gemeinschaftlichen Einkünfte bei mehreren Beteiligten zu Einkünften derselben Einkunftsart führen. Das führt zu folgenden möglichen Konstellationen<sup>25)</sup>:

- kein Feststellungsverfahren, wenn jeder Beteiligte unterschiedliche Einkünfte aus der gemeinsamen Einkunftsquelle bezieht;
- ein Feststellungsverfahren, wenn mehrere Beteiligte einheitliche Einkünfte aus der gemeinsamen Einkunftsquelle beziehen. Beteiligte, die jeweils alleine andere Einkünfte erzielen, sind nicht zu berücksichtigen;
- mehrere Feststellungsverfahren, wenn jeweils mehrere Beteiligte einheitliche Einkünfte aus der gemeinsamen Einkunftsquelle beziehen.

##### Beispiel 1

Sind an einer grundstücksvermietenden OG eine natürliche Person und eine Kapitalgesellschaft als Gesellschafter beteiligt, so ist kein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchzuführen, weil die natürliche Person Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) erzielt, während bei der Kapitalgesellschaft gemäß § 7 Abs 3 KStG alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) zuzurechnen sind<sup>26)</sup>.

##### Beispiel 2

Sind an einer grundstücksvermietenden OG mehrere natürliche Person und eine Kapitalgesellschaft beteiligt, so ist hinsichtlich der natürlichen Personen ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchzuführen, weil diese einheitliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) erzielen. Die gemäß § 7 Abs 3 KStG den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) zuzurechnenden Einkünfte der Kapitalgesellschaft sind dabei nicht zu berücksichtigen<sup>27)</sup>.

##### Beispiel 3

Sind Gesellschafter einer grundstücksvermietenden OG mehrere natürliche Personen und mehrere Kapitalgesell-

schaften, so sind zwei getrennte Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchzuführen: Eines hinsichtlich der einheitlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) der natürlichen Personen, ein weiteres hinsichtlich der einheitlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG iVm § 7 Abs 3 KStG) der Kapitalgesellschaften<sup>28)</sup>.

Neben der Beteiligung von Kapitalgesellschaften an nicht gewerblichen Personengesellschaften ergeben sich ungleichartige Einkunftsarten insbesondere auch dann, wenn eine natürliche Person als Gesellschafter einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft die Gesellschaftsbeteiligung im Betriebsvermögen hält<sup>29)</sup>.

*Stoll* begründet das Erfordernis einheitlicher (gleichartiger) Einkünfte damit, dass je nachdem zu welcher Einkunftsart Anteile aus einer Personengesellschaft gehören, die Ermittlung dieser Einkünfte unterschiedlichen Grundsätzen unterliegt. Bei verschiedenen Einkunftsarten der Gesellschafter könnte es daher „nicht zu einer völlig ‚einheitlichen‘ Feststellung kommen“<sup>30)</sup>.

Nach den gegenteiligen Auffassungen von *Ruppe*<sup>31)</sup> und *Reiner*<sup>32)</sup> sei hingegen auch bei unterschiedlichen Einkunftsarten immer nur ein gemeinsames Feststellungsverfahren durchzuführen. Das Erfordernis einheitlicher Einkünfte stehe in Widerspruch zu den Zielsetzungen des § 188 BAO, welcher die Gleichbehandlung aller Beteiligten sowie die Vermeidung von Parallelverfahren (Verfahrensökonomie) bezweckt. Auch im Falle einer Zuordnung der Einkünfte zu unterschiedlichen Einkunftsarten ergäben sich eine Reihe von Fragen, die in einem gemeinsamen Verfahren entschieden werden sollten<sup>33)</sup>. Diese auf einer teleologischen Auslegung beruhende und daher mE überzeugendere Auffassung kann sich nunmehr auch auf den durch das Abgabenverwaltungsreformgesetz (AbgVRefG)<sup>34)</sup> geänderten Wortlaut des § 188 Abs 1 BAO stützen, der nicht mehr von einer „einheitlichen“ Feststellung spricht<sup>35)</sup>. Gerade diese Einheitlichkeit wurde aber von *Stoll* zur Begründung des Erfordernisses von Einkünften derselben Einkunftsart herangezogen<sup>36)</sup>. Der VwGH wiederum hat diesbezüglich mitunter auf *Stoll* verwiesen<sup>37)</sup>. Das Erfordernis einheitlicher (gleichartiger) Einkünfte dürfte daher mE spätestens seit dem AbgVRefG nicht mehr aufrechtzuerhalten sein. Es steht in Widerspruch mit den Zielsetzungen des § 188 BAO und hat nunmehr auch im Gesetzwortlaut seine Grundlage verloren. Es sollte daher ab dem Veranlagungsjahr 2009<sup>38)</sup> unabhängig allfällig uneinheitlicher Einkünfte immer nur ein gemeinsames Feststellungsverfahren für alle Beteiligten durchgeführt werden. Ebenso wurde auch in Deutschland das Erfordernis einheitlicher Einkünfte als Anwendungsvoraussetzung des § 180 AO aufgegeben<sup>39)</sup>. Hinzuweisen ist jedoch darauf, dass das BMF auch in seinem jüngsten, die Änderungen durch das AbgVRefG bereits berücksichtigenden Erlass zu § 188 BAO nicht vom Erfordernis einheitlicher Einkünfte abgegangen ist<sup>40)</sup>.

## 5. Zusammenfassung

Betriebliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb sowie außerbetriebliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens werden in einem der Ertragsteuerveranlagung vorgelagerten Verfahren festgestellt,

wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Der Zweck des § 188 BAO ist ein doppelter: Einerseits soll durch die Gewährleistung gleichartiger Ergebnisse sichergestellt werden, dass die einzelnen Beteiligten nicht unterschiedlich behandelt werden. Andererseits soll die Durchführung mehrerer Parallelverfahren vermieden werden.

In einem Feststellungsverfahren nach § 188 BAO zu ermitteln sind nur Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens. Weitere Voraussetzung ist, dass an Einkünften dieser Einkunftsarten mehrere Personen beteiligt sind, dh solche Einkünfte nach einkommensteuerlichen Vorschriften einer Mehrheit von Personen zugerechnet werden. Dieses Erfordernis gemeinschaftlicher Einkünfte ist nach der mE zutreffenden hA nur dann erfüllt, wenn im Bereich betrieblicher Einkünfte eine Mitunternehmerschaft bzw bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens eine „Beteiligung nach Art einer Mitunternehmerschaft“ vorliegt.

Die nach bisheriger Rsp, hL und Verwaltungspraxis zusätzlich geforderte Voraussetzung einheitlicher (gleichartiger) Einkünfte dürfte mE spätestens seit dem AbgVRefG nicht mehr aufrechtzuerhalten sein. Diese steht in Widerspruch mit den Zielsetzungen des § 188 BAO und hat nunmehr auch im Gesetzwortlaut ihre Grundlage verloren. Ab dem Veranlagungsjahr 2009 sollte daher unabhängig allfällig uneinheitlicher Einkünfte immer nur ein gemeinsames Feststellungsverfahren für alle Beteiligten durchgeführt werden. ♦

<sup>28)</sup> Vgl VwGH 25. 6. 1997, 95/15/0192, ÖStZB 1998, 104; EStR 2000 Rz 6024; KStR 2001 Rz 349.

<sup>29)</sup> VwGH 20. 5. 1987, 86/13/0068, ÖStZB 1988, 41; 10. 6. 1975, 0661/74; BMF, AÖF 2010/36.

<sup>30)</sup> *Stoll*, BAO, 1984; *derselbe*, BAO-Handbuch, 438; weiters auch *Reeger/Stoll*, BAO, § 188 Anm 14; vgl jedoch noch kritisch *Stoll*, GesRZ 1983, 120 (126 ff).

<sup>31)</sup> *Ruppe*, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft, 38 f.

<sup>32)</sup> *Reiner*, Einkünftefeststellung bei Personengesellschaften (1994) 53 f.

<sup>33)</sup> *Ruppe*, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft, 38.

<sup>34)</sup> BGBl I Nr 20/2009.

<sup>35)</sup> Die Änderung steht in Zusammenhang mit dem ebenso durch das AbgVRefG eingefügten § 188 Abs 5 BAO bzw dem durch das Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 (BGBl I Nr 99/2006) eingefügten § 191 Abs 5 BAO. Nach diesen Bestimmungen werden Feststellungsbescheide gegenüber den anderen Beteiligten eines Feststellungsverfahrens auch dann wirksam, wenn gemeinschaftliche Einkünfte teilweise rechtlich nicht mehr existenten oder handlungsunfähigen Gesellschaftern zugerechnet werden (insbesondere in Folge Todes oder Sachwalterbestellung bzw wenn der Gesellschafter selbst eine Gesellschaft war, wegen deren Beendigung). Der Feststellungsbescheid entfaltet daher in solchen Fällen keine einheitliche Wirkung gegenüber allen Beteiligten. Bis zur Einführung von § 191 Abs 5 BAO durch das Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 führte die Zurechnung von gemeinschaftlichen Einkünften an rechtlich nicht mehr existente oder handlungsunfähige Personen zur absoluten Nichtigkeit des Feststellungsbescheides (vgl dazu *Kotschnigg*, Der Anfang vom Ende der einheitlichen Gewinnfeststellung im traditionellen Sinn, SWK 2006, S 672 [S 672 ff]; *Ritz*, Keine einheitliche Wirkung von Feststellungsbescheiden, SWK 2006, S 618 [S 618 ff]; *Ryda/Langheinrich*, FJ 2008, 294 [301]).

<sup>36)</sup> *Stoll*, BAO, 1984; *derselbe*, BAO-Handbuch, 438; weiters auch *Reeger/Stoll*, BAO, § 188 Anm 14.

<sup>37)</sup> Vgl VwGH 20. 5. 1987, 86/13/0068, ÖStZB 1988, 41 mit Verweis auf *Stoll*, BAO-Handbuch, 438.

<sup>38)</sup> Mangels Übergangsbestimmung ist die aktuelle Fassung des § 188 BAO (am Tag nach Veröffentlichung des Abgabenverwaltungsreformgesetz im BGBl I Nr 20/2009) mit 26. 3. 2009 in Kraft getreten.

<sup>39)</sup> Vgl nur BFH 11. 12. 1997, BStBl 1999 II 401; *Reiß*, StuW 1986, 232 (251); *Brandis* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO<sup>111</sup> § 180 AO Rz 19, 57.

<sup>40)</sup> Vgl BMF, AÖF 2010/36.