

TE Vwgh Beschluss 2023/10/19 Ra 2023/13/0007

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 19.10.2023

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)

10/07 Verwaltungsgerichtshof

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

BAO §101 Abs3

BAO §188

BAO §19 Abs1

BAO §190 Abs1

BAO §191 Abs1

BAO §191 Abs1 litc

BAO §191 Abs2

BAO §191 Abs3

BAO §280 Abs1 lite

BAO §93 Abs3 lita

BAO §97 Abs1

B-VG Art133 Abs4

VwGG §41

VwGG §42 Abs2 Z3

VwGG §42 Abs2 Z3 litc

1. BAO § 101 heute
 2. BAO § 101 gültig ab 20.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
 3. BAO § 101 gültig von 22.07.2023 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
 4. BAO § 101 gültig von 31.12.2016 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 5. BAO § 101 gültig von 27.06.2006 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
 6. BAO § 101 gültig von 20.12.2003 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
 7. BAO § 101 gültig von 01.03.1983 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1982
-
1. BAO § 188 heute
 2. BAO § 188 gültig ab 01.07.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 3. BAO § 188 gültig von 30.12.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
 4. BAO § 188 gültig von 18.04.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
 5. BAO § 188 gültig von 12.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

6. BAO § 188 gültig von 15.12.2012 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. BAO § 188 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 188 gültig von 19.12.2001 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
9. BAO § 188 gültig von 01.12.1993 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. BAO § 188 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 19 heute
2. BAO § 19 gültig ab 19.04.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 190 heute
2. BAO § 190 gültig ab 01.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 190 gültig von 01.05.1996 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
4. BAO § 190 gültig von 01.01.1986 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 537/1985

1. BAO § 191 heute
2. BAO § 191 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 191 gültig von 18.04.2013 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
4. BAO § 191 gültig von 01.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 191 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. BAO § 191 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
7. BAO § 191 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 191 gültig von 27.06.2006 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
9. BAO § 191 gültig von 18.07.1987 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 191 gültig von 01.01.1987 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 325/1986

1. BAO § 191 heute
2. BAO § 191 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 191 gültig von 18.04.2013 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
4. BAO § 191 gültig von 01.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 191 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. BAO § 191 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
7. BAO § 191 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 191 gültig von 27.06.2006 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
9. BAO § 191 gültig von 18.07.1987 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 191 gültig von 01.01.1987 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 325/1986

1. BAO § 191 heute
2. BAO § 191 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 191 gültig von 18.04.2013 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
4. BAO § 191 gültig von 01.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 191 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. BAO § 191 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
7. BAO § 191 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 191 gültig von 27.06.2006 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
9. BAO § 191 gültig von 18.07.1987 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 191 gültig von 01.01.1987 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 325/1986

1. BAO § 191 heute
2. BAO § 191 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 191 gültig von 18.04.2013 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
4. BAO § 191 gültig von 01.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 191 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. BAO § 191 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
7. BAO § 191 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 191 gültig von 27.06.2006 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006

9. BAO § 191 gültig von 18.07.1987 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 191 gültig von 01.01.1987 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 325/1986

1. BAO § 280 heute
2. BAO § 280 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 280 gültig von 01.01.2017 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
4. BAO § 280 gültig von 01.03.2014 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
5. BAO § 280 gültig von 01.01.2014 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
6. BAO § 280 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 280 gültig von 09.05.1969 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 134/1969

1. BAO § 93 heute
2. BAO § 93 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 97 heute
2. BAO § 97 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. BAO § 97 gültig von 30.10.2019 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
4. BAO § 97 gültig von 25.05.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
5. BAO § 97 gültig von 15.12.2012 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. BAO § 97 gültig von 31.12.2004 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 97 gültig von 14.08.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
8. BAO § 97 gültig von 27.08.1994 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
9. BAO § 97 gültig von 01.03.1983 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1982

1. B-VG Art. 133 heute
2. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2019 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
3. B-VG Art. 133 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
4. B-VG Art. 133 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
5. B-VG Art. 133 gültig von 01.08.2014 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 164/2013
6. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2014 bis 31.07.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
7. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
8. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.1975 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974
9. B-VG Art. 133 gültig von 25.12.1946 bis 31.12.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946
10. B-VG Art. 133 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
11. B-VG Art. 133 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. VwGG § 41 heute
2. VwGG § 41 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 41 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 41 gültig von 01.07.2012 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
5. VwGG § 41 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 41 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

1. VwGG § 42 heute
2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

1. VwGG § 42 heute
2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

Ra 2023/13/0008

Ra 2023/13/0009

Ra 2023/13/0010

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revisionen 1. des Dr. G in M, 2. des Dr. F in W, 3. der GmbH & Co Drei KG in W, und 4. der GmbH in W, alle vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater in 1220 Wien, Stadlauer Straße 39/1/Top 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 29. November 2022, Zl. RV/7100470/2014, betreffend u.a. Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005, den Beschluss gefasst: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revisionen 1. des Dr. G in M, 2. des Dr. F in W, 3. der GmbH & Co Drei KG in W, und 4. der GmbH in W, alle vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater in 1220 Wien, Stadlauer Straße 39/1/Top 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 29. November 2022, Zl. RV/7100470/2014, betreffend u.a. Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO für das Jahr 2005, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revisionen werden zurückgewiesen.

Die revisionswerbenden Parteien haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von (insgesamt) € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Die D GmbH wurde im Jahr 2004 gegründet. An deren (behaupteten) „Handelsgewerbe“ (§ 178 Abs. 1 HGB idF vor BGBl. I Nr. 120/2005) bzw. „Unternehmen“ (§ 179 Abs. 1 UGB idF BGBl. I Nr. 120/2005) beteiligten sich - in mehreren „Beteiligungsrounds“ - hunderte Anleger (u.a. der Zweitrevisionswerber) mit Vermögenseinlagen als atypisch stille Gesellschafter. Auch drei Kommanditerwerbsgesellschaften (SUB1 KEG, SUB2 KEG und SUB3 KEG [die drittrevisionswerbende Partei]; Komplementärin war jeweils die SU GmbH [die viertrevisionswerbende Partei], Kommanditistin die ST GmbH) beteiligten sich in dieser Weise, wobei die ST GmbH wiederum als Treuhänderin für weitere still beteiligte Anleger (u.a. der Erstrevisionswerber) handelte. Im Jänner 2010 wurde betreffend die D GmbH ein Konkursantrag mangels Vermögens abgewiesen; im Dezember 2010 wurde die D GmbH gemäß § 40 FBG von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht. Die SUB1 KEG und die SUB2 KEG waren zum Jahresende 2006 von ihrer Kommanditistin gemäß § 142 HGB/UGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übernommen worden; im Februar 2007 wurden diesen beiden KEGs im Firmenbuch gelöscht. Die D GmbH wurde im Jahr 2004 gegründet. An deren (behaupteten) „Handelsgewerbe“ (Paragraph 178, Absatz eins, HGB in der Fassung vor Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 120 aus 2005,) bzw. „Unternehmen“ (Paragraph 179, Absatz eins, UGB in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 120 aus 2005,) beteiligten sich - in mehreren „Beteiligungsrounds“ - hunderte Anleger (u.a. der Zweitrevisionswerber) mit Vermögenseinlagen als atypisch stille Gesellschafter. Auch drei Kommanditerwerbsgesellschaften (SUB1 KEG, SUB2 KEG und SUB3 KEG [die drittrevisionswerbende Partei]; Komplementärin war jeweils die SU GmbH [die viertrevisionswerbende Partei], Kommanditistin die ST GmbH) beteiligten sich in dieser Weise, wobei die ST GmbH wiederum als Treuhänderin für weitere still beteiligte Anleger (u.a. der Erstrevisionswerber) handelte. Im Jänner 2010 wurde betreffend die D GmbH ein Konkursantrag mangels Vermögens abgewiesen; im Dezember 2010 wurde die D GmbH gemäß Paragraph 40, FBG von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht. Die SUB1 KEG und die SUB2 KEG waren zum Jahresende 2006 von ihrer Kommanditistin gemäß Paragraph 142, HGB/UGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übernommen worden; im Februar 2007 wurden diesen beiden KEGs im Firmenbuch gelöscht.

2

Mit Eingabe vom 27. August 2007 übermittelte die Vertreterin der „D GmbH & atypische stille Gesellschafter“ die Erklärung der Einkünfte dieser Personengesellschaft (samt zwei Beilagen). Als atypische stille Gesellschafter wurden darin u.a. die SUB1 KEG, die SUB2 KEG sowie die SUB3 KEG angeführt.

3

Nachdem eine Erledigung des Finanzamts vom 11. November 2009 zu dieser Erklärung mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenats vom 27. April 2011 als unwirksam erkannt wurde, sprach das Finanzamt mit Bescheid vom 21. September 2012 aus, dass eine Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2005 betreffend die D GmbH & angeführte ehemalige atypisch stille Gesellschafter für die nachfolgend näher genannten Personen bzw. Personengemeinschaften unterbleibe. Nachdem eine Erledigung des Finanzamts vom 11. November 2009 zu dieser Erklärung mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenats vom 27. April 2011 als unwirksam erkannt wurde, sprach das Finanzamt mit Bescheid vom 21. September 2012 aus, dass eine Feststellung der Einkünfte nach Paragraph 188, BAO für das Jahr 2005 betreffend die D GmbH & angeführte ehemalige atypisch stille Gesellschafter für die nachfolgend näher genannten Personen bzw. Personengemeinschaften unterbleibe.

4

In der (gesonderten) Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, nach dem Ergebnis der Betriebsprüfung stehe fest, dass die D GmbH die behaupteten Leistungen niemals erbracht habe; bei der D GmbH habe es niemals eine Geschäftstätigkeit und damit nie einen Gewerbebetrieb gegeben. Von den für die D GmbH handelnden Personen sei niemals beabsichtigt gewesen, ein Produkt zu entwickeln, das auf dem Markt hätte angeboten werden können. Es sei nur nach außen der Anschein erweckt worden, dass eine auf Gewinn gerichtete Tätigkeit stattfinde. Die Tätigkeiten der D GmbH seien einzig darauf gerichtet gewesen, Anleger zu finden, die zur Finanzierung von „Risikokapital“ bereit gewesen seien. Dazu sei von den handelnden Personen ein Verlustbeteiligungsmodell in Form der Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter initiiert worden. Den Anlegern seien dabei Verlustzuweisungen in Höhe von 330 % ihrer atypisch stillen Einlage in Aussicht gestellt worden. Für einen Anleger, der sich in der Progressionsstufe von 50 % befinde, bedeute dies bei einer Einlage von 10.000 € eine Einkommensteuergutschrift von 16.500 €. Die von den Anlegern geleisteten Einlagen seien für Beratungshonorare, Konzeptionsgebühren und Provisionen für die Beschaffung von Anlegerkapital verwendet worden. Das Ergebnis der D GmbH sei nicht steuerbar, die Verluste auf Anlegerebene daher nicht mit anderen Einkünften ausgleichsfähig. Die Betätigung der D GmbH als Geschäftsherr sei als eine nicht einkommensteuerbare Betätigung anzusehen. Es liege daher auch insgesamt keine ertragsteuerliche Mitunternehmerschaft vor. Damit lägen auch die Voraussetzungen für eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO nicht vor. In der (gesonderten) Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, nach dem Ergebnis der Betriebsprüfung stehe fest, dass die D GmbH die behaupteten Leistungen niemals erbracht habe; bei der D GmbH habe es niemals eine Geschäftstätigkeit und damit nie einen Gewerbebetrieb gegeben. Von den für die D GmbH handelnden Personen sei niemals beabsichtigt gewesen, ein Produkt zu entwickeln, das auf dem Markt hätte angeboten werden können. Es sei nur nach außen der Anschein erweckt worden, dass eine auf Gewinn gerichtete Tätigkeit stattfinde. Die Tätigkeiten der D GmbH seien einzig darauf gerichtet gewesen, Anleger zu finden, die zur Finanzierung von „Risikokapital“ bereit gewesen seien. Dazu sei von den handelnden Personen ein Verlustbeteiligungsmodell in Form der Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter initiiert worden. Den Anlegern seien dabei Verlustzuweisungen in Höhe von 330 % ihrer atypisch stillen Einlage in Aussicht gestellt worden. Für einen Anleger, der sich in der Progressionsstufe von 50 % befinde, bedeute dies bei einer Einlage von 10.000 € eine Einkommensteuergutschrift von 16.500 €. Die von den Anlegern geleisteten Einlagen seien für Beratungshonorare, Konzeptionsgebühren und Provisionen für die Beschaffung von Anlegerkapital verwendet worden. Das Ergebnis der D GmbH sei nicht steuerbar, die Verluste auf Anlegerebene daher nicht mit anderen Einkünften ausgleichsfähig. Die Betätigung der D GmbH als Geschäftsherr sei als eine nicht einkommensteuerbare Betätigung anzusehen. Es liege daher auch insgesamt keine ertragsteuerliche Mitunternehmerschaft vor. Damit lägen auch die Voraussetzungen für eine Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO nicht vor.

5

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht u.a. Beschwerden gegen diesen Bescheid als unbegründet ab. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei. Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht u.a. Beschwerden gegen diesen Bescheid als unbegründet ab. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine

ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zulässig sei.

6

Nach ausführlicher Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - im Wesentlichen aus, zur Wirksamkeit der angefochtenen Bescheide werde zunächst eingewandt, die Geschäftsherrin (die D GmbH) sei weder bei den Bescheidadressaten noch bei den am Ergebnis beteiligten Personen genannt worden. Die D GmbH werde im angefochtenen Bescheid nicht als Bescheidadressatin angesprochen. Betreffend die D GmbH sei im Februar 2010 ein Konkurs mangels Vermögens nicht eröffnet worden; im Dezember 2010 sei die D GmbH im Firmenbuch gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht worden. Damit sei die D GmbH seit Dezember 2010 vollbeendet und erloschen; zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides (21. September 2012) sei sie rechtlich nicht existent gewesen. Das Unterlassen der Adressierung des Bescheides an diese rechtlich nicht mehr existente Gesellschaft könne nicht schädlich sein. Nach ausführlicher Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - im Wesentlichen aus, zur Wirksamkeit der angefochtenen Bescheide werde zunächst eingewandt, die Geschäftsherrin (die D GmbH) sei weder bei den Bescheidadressaten noch bei den am Ergebnis beteiligten Personen genannt worden. Die D GmbH werde im angefochtenen Bescheid nicht als Bescheidadressatin angesprochen. Betreffend die D GmbH sei im Februar 2010 ein Konkurs mangels Vermögens nicht eröffnet worden; im Dezember 2010 sei die D GmbH im Firmenbuch gemäß Paragraph 40, FBG wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht worden. Damit sei die D GmbH seit Dezember 2010 vollbeendet und erloschen; zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides (21. September 2012) sei sie rechtlich nicht existent gewesen. Das Unterlassen der Adressierung des Bescheides an diese rechtlich nicht mehr existente Gesellschaft könne nicht schädlich sein.

7

Weiters werde geltend gemacht, der angefochtene Bescheid sei unwirksam, weil die ST GmbH als ehemalige Gesellschafterin der SUB1 KEG bzw. der SUB2 KEG angesprochen werde, obwohl es sich um deren Rechtsnachfolgerin handle. Die ST GmbH sei aber nicht nur Rechtsnachfolgerin der SUB1 KEG sowie der SUB2 KEG, sondern auch eine ehemalige Gesellschafterin dieser beiden früheren Gesellschaften. Die ST GmbH werde im Feststellungsbescheid als eines jener Subjekte genannt, für welches eine Feststellung der Einkünfte unterbleibe.

8

Wenn bemängelt werde, dass die SU GmbH im Bescheid nicht angeführt sei, sei zu erwidern, dass die SU GmbH Komplementärin sowohl der SUB1 KEG als auch der SUB2 KEG gewesen sei. Nach den Gesellschaftsverträgen sei sie jeweils am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der Gesellschaft nicht beteiligt gewesen. In den Feststellungserklärungen sei sie mit einem Anteil von 0 % an den Einkünften ausgewiesen. Daher seien der SU GmbH aus den beiden KEGs keine gemeinschaftlichen Einkünfte zugeflossen; die Feststellungsbescheide seien somit nach dem Wortlaut des § 191 Abs. 2 BAO nicht an sie zu richten gewesen. Dass die SU GmbH keine Adressatin des angefochtenen Bescheides sei, sei damit für die Wirksamkeit des Feststellungsbescheides unschädlich. Wenn bemängelt werde, dass die SU GmbH im Bescheid nicht angeführt sei, sei zu erwidern, dass die SU GmbH Komplementärin sowohl der SUB1 KEG als auch der SUB2 KEG gewesen sei. Nach den Gesellschaftsverträgen sei sie jeweils am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der Gesellschaft nicht beteiligt gewesen. In den Feststellungserklärungen sei sie mit einem Anteil von 0 % an den Einkünften ausgewiesen. Daher seien der SU GmbH aus den beiden KEGs keine gemeinschaftlichen Einkünfte zugeflossen; die Feststellungsbescheide seien somit nach dem Wortlaut des Paragraph 191, Absatz 2, BAO nicht an sie zu richten gewesen. Dass die SU GmbH keine Adressatin des angefochtenen Bescheides sei, sei damit für die Wirksamkeit des Feststellungsbescheides unschädlich.

9

Die D GmbH habe sich nicht absatzseitig am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt; sie habe keine nachhaltige Tätigkeit entfaltet und dies auch nicht ernsthaft angestrebt. Es liege kein Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinne vor. Das Gebilde aus der D GmbH und den an ihr atypisch still Beteiligten habe demnach nicht Trägerin eines Gewerbebetriebes im steuerlichen Sinn sein können; dieses Gebilde sei keine Mitunternehmerschaft gewesen.

10

Gegen dieses Erkenntnis wenden sich die vorliegenden Revisionen.

11

Nach Einleitung des Vorverfahrens hat das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung eingebracht. Die Parteien

erstatteten weitere Schriftsätze.

12

Der Verwaltungsgerichtshof hat wegen des sachlichen Zusammenhanges die Revisionen zur gemeinsamen Entscheidung verbunden.

13

Die Revisionen sind nicht zulässig.

14

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

15

Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein derartiger Beschluss ist nach § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein derartiger Beschluss ist nach Paragraph 34, Absatz 3, VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

16

Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

17

Zur Zulässigkeit der Revisionen wird geltend gemacht, das Bundesfinanzgericht hätte die Unwirksamkeit des angefochtenen Bescheides aufzugreifen gehabt.

18

Dazu wird zunächst ausgeführt, in den Spruch und die Zustellverfügung des Bescheides hätten auch die Kommanditisten (gemeint offenbar: die atypisch still beteiligten Treugeber) der SUB3 KEG aufgenommen werden sollen. Im Spruch sei aber lediglich die SUB3 KEG als atypisch stiller Gesellschafter geführt. Auch die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO sei nicht angewandt worden; damit sei auch die SU GmbH nicht berücksichtigt worden. Weiters wird dazu geltend gemacht, die SU GmbH habe einen vertraglichen Anspruch auf eine Vergütung für die Geschäftsführung gehabt; sie habe diesen den KEGs jedes Jahr in Rechnung gestellt. Diese Einkünfte seien - wie gesondert näher ausgeführt wird - der SU GmbH zuzurechnen. Aus diesem Grund hätte auch die SU GmbH in den Bescheid als Mitunternehmerin aufgenommen werden müssen. Schließlich wird geltend gemacht, die SUB1 KEG und die SUB2 KEG seien von ihrer damaligen Kommanditistin (der ST GmbH) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übernommen worden. In einem solchen Fall habe die Entscheidung an die zuletzt beteiligten Gesellschafter zu ergehen, sohin auch an die SU GmbH. Auch aus diesem Grunde hätte die SU GmbH in die Entscheidungen aufgenommen werden sollen, was aber unterblieben sei. Dazu wird zunächst ausgeführt, in den Spruch und die Zustellverfügung des Bescheides hätten auch die Kommanditisten (gemeint offenbar: die atypisch still beteiligten Treugeber) der SUB3 KEG aufgenommen werden sollen. Im Spruch sei aber lediglich die SUB3 KEG als atypisch stiller Gesellschafter geführt. Auch die Zustellfiktion des Paragraph 101, Absatz 3, BAO sei nicht angewandt worden; damit sei auch die SU GmbH nicht berücksichtigt worden. Weiters wird dazu geltend gemacht, die SU GmbH habe einen vertraglichen Anspruch auf eine Vergütung für die

Geschäftsführung gehabt; sie habe diesen den KEGs jedes Jahr in Rechnung gestellt. Diese Einkünfte seien - wie gesondert näher ausgeführt wird - der SU GmbH zuzurechnen. Aus diesem Grund hätte auch die SU GmbH in den Bescheid als Mitunternehmerin aufgenommen werden müssen. Schließlich wird geltend gemacht, die SUB1 KEG und die SUB2 KEG seien von ihrer damaligen Kommanditistin (der ST GmbH) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übernommen worden. In einem solchen Fall habe die Entscheidung an die zuletzt beteiligten Gesellschafter zu ergehen, sohin auch an die SU GmbH. Auch aus diesem Grunde hätte die SU GmbH in die Entscheidungen aufgenommen werden sollen, was aber unterblieben sei.

19

Das Bundesfinanzgericht wäre aus diesen Gründen für diesen Fall sachlich unzuständig gewesen (Nichtbescheid).

20

Schließlich machen die Revisionswerber geltend, das angefochtene Erkenntnis leide an einem Begründungsmangel; es fehle eine geschlossene Schilderung des steuerrelevanten Geschehens. Es fehle bereits an der gebotenen Trennung der drei zentralen Bescheidelemente. Es fehle überdies eine Beweismittelwürdigung; es liege lediglich eine Aufzählung von Beweismitteln vor.

21

Mit diesem Vorbringen kann die Zulässigkeit der Revisionen nicht aufgezeigt werden.

22

Ein relevanter Begründungsmangel begründet die Zulässigkeit der Revision und führt zur Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses. Es trifft zwar zu, dass das - auf Basis eines sehr umfangreichen Verfahrens ergangene - angefochtene Erkenntnis keine formal getrennten Elemente betreffend Tatsachenfeststellung und Beweismittelwürdigung enthält. Zur Aufhebung führt dieser Mangel aber nur dann, wenn dadurch die Rechtsverfolgung durch die Partei oder die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird (vgl. z.B. VwGH 5.3.2020, Ra 2020/15/0018; 9.4.2020, Ra 2020/13/0011; 24.8.2023, Ra 2023/13/0052, mwN). Dass dies hier der Fall wäre, ist nicht erkennbar. Aus dem Erkenntnis geht in einer die Rechtsverfolgung und die nachprüfende Kontrolle ermöglichenden Weise klar hervor, von welchem Sachverhalt das Bundesfinanzgericht ausgeht, aufgrund welcher Erwägungen das Bundesfinanzgericht zur Ansicht gelangte, dass dieser Sachverhalt vorliege, und wie dieser Sachverhalt - nach Meinung des Bundesfinanzgerichts - rechtlich zu beurteilen ist. Insbesondere enthält der Abschnitt „I“ (Seiten 116 bis 127) - wenn auch Beweismittelwürdigung und Sachverhaltsfeststellungen vermengend - eine eingehende Auseinandersetzung mit den vorliegenden Beweisergebnissen zur wirtschaftlichen Tätigkeit der (behaupteten) Mitunternehmerschaft; in den Abschnitten „K“ (Seiten 137 bis 143) und „L“ (Seiten 143 bis 148) geht das Bundesfinanzgericht ergänzend auf Vorbringen der (damaligen) Beschwerdeführer ein. Dass die dabei vom Bundesfinanzgericht angestellten Erwägungen unschlüssig wären, wird auch in der Revision nicht behauptet. Ein relevanter Begründungsmangel begründet die Zulässigkeit der Revision und führt zur Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses. Es trifft zwar zu, dass das - auf Basis eines sehr umfangreichen Verfahrens ergangene - angefochtene Erkenntnis keine formal getrennten Elemente betreffend Tatsachenfeststellung und Beweismittelwürdigung enthält. Zur Aufhebung führt dieser Mangel aber nur dann, wenn dadurch die Rechtsverfolgung durch die Partei oder die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird (vergleiche, z.B. VwGH 5.3.2020, Ra 2020/15/0018; 9.4.2020, Ra 2020/13/0011; 24.8.2023, Ra 2023/13/0052, mwN). Dass dies hier der Fall wäre, ist nicht erkennbar. Aus dem Erkenntnis geht in einer die Rechtsverfolgung und die nachprüfende Kontrolle ermöglichenden Weise klar hervor, von welchem Sachverhalt das Bundesfinanzgericht ausgeht, aufgrund welcher Erwägungen das Bundesfinanzgericht zur Ansicht gelangte, dass dieser Sachverhalt vorliege, und wie dieser Sachverhalt - nach Meinung des Bundesfinanzgerichts - rechtlich zu beurteilen ist. Insbesondere enthält der Abschnitt „I“ (Seiten 116 bis 127) - wenn auch Beweismittelwürdigung und Sachverhaltsfeststellungen vermengend - eine eingehende Auseinandersetzung mit den vorliegenden Beweisergebnissen zur wirtschaftlichen Tätigkeit der (behaupteten) Mitunternehmerschaft; in den Abschnitten „K“ (Seiten 137 bis 143) und „L“ (Seiten 143 bis 148) geht das Bundesfinanzgericht ergänzend auf Vorbringen der (damaligen) Beschwerdeführer ein. Dass die dabei vom Bundesfinanzgericht angestellten Erwägungen unschlüssig wären, wird auch in der Revision nicht behauptet.

23

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. Gemäß Paragraph 188, Absatz eins, Litera b, BAO werden

die Einkünfte u.a. aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Nach Paragraph 188, Absatz 3, BAO ist Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

24

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 Paragraph 190, Absatz eins, BAO finden auf Feststellungen (u.a. gemäß Paragraph 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.

25

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. Nach Paragraph 191, Absatz eins, Litera c, BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des Paragraph 188, BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

26

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. Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat nach Paragraph 191, Absatz 2, BAO der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

27

Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos (vgl. VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024). Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach Paragraph 188, BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos (vergleiche, VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024).

28

Gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind, sind diejenigen Personen die Gesellschafter (Mitglieder) iSd § 191 Abs. 1 und 3 BAO, denen, falls das sich als Gesellschaft (Gemeinschaft) gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären (vgl. VwGH 30.3.2006, 2004/15/0048, mwN). Ein solcher Bescheid muss wiederum die Gesamtheit der einschreitenden Rechtssubjekte erreichen, denen die Abgabenerklärung (oder das Rechtsmittel) zuzurechnen ist (vgl. VwGH 27.1.2021, Ra 2020/13/0085, mwN). Gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind, sind diejenigen Personen die Gesellschafter (Mitglieder) iSd Paragraph 191, Absatz eins, und 3 BAO, denen, falls das sich als Gesellschaft (Gemeinschaft) gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären (vergleiche, VwGH 30.3.2006, 2004/15/0048, mwN). Ein solcher Bescheid muss wiederum die Gesamtheit der einschreitenden Rechtssubjekte erreichen, denen die Abgabenerklärung (oder das Rechtsmittel) zuzurechnen ist (vergleiche, VwGH 27.1.2021, Ra 2020/13/0085, mwN).

29

Im vorliegenden Fall kamen das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht betreffend das Jahr 2005 jeweils zur Ansicht, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden waren. Der Bescheid des Finanzamts und das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts hatten sich demnach an die Gesellschafter (Mitglieder) der behaupteten Gesellschaft

(Gemeinschaft) zu richten.

30

In den Revisionen wird dazu gerügt, dass die SUB3 KEG in den Bescheid (und das Erkenntnis) nicht aufzunehmen gewesen wäre, sondern vielmehr die an der SUB3 KEG treuhänderisch beteiligten Anleger.

31

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass als Beteiligte iSd § 188 BAO nicht nur natürliche und juristische Personen, sondern auch (weitere) Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit in Betracht kommen (vgl. VwGH 15.5.2019, Ro 2017/13/0012, mwN). In der Feststellungserklärung (auch vorgelegt jeweils als Beilage zu den Revisionen) war aber (u.a.) die SUB3 KEG als eine der atypisch stillen Gesellschafterinnen genannt; ihr - und nicht etwa den an der KEG beteiligten Personen - wurde ein Anteil an den Einkünften zugewiesen. Die Erklärungen gingen somit erkennbar von einer Unterbeteiligung oder einer mehrstöckigen Personengesellschaft (vgl. dazu - mit weiteren Hinweisen - VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0155), nicht von einer einheitlichen Mitunternehmerschaft (vgl. dazu etwa VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091) aus. Da - wie bereits oben ausgeführt - der „negative Feststellungsbescheid“ die Gesamtheit der einschreitenden Rechtssubjekte erreichen muss, denen die Abgabenerklärung zuzurechnen ist, kann der Umstand, dass im vorliegenden Fall gegenüber diesen in der Erklärung bezeichneten Subjekten (der SUB3 KEG, nicht aber den daran beteiligten Anlegern) ausgesprochen wurde, dass keine gemeinschaftlichen Einkünfte vorliegen, nicht zur Unwirksamkeit des Bescheides oder des Erkenntnisses führen. Dieser Bescheid (dieses Erkenntnis) ist vielmehr wiederum Grundlage für die Ermittlung der Einkünfte im Rahmen der separaten (vom Finanzamt als solcher anerkannten) Mitunternehmerschaft der SUB3 KEG (vgl. den als Beilage ./.i zur Revision der dritt- und viertrevisionswerbenden Parteien vorgelegten Bescheid vom 11. November 2014). Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass als Beteiligte iSd Paragraph 188, BAO nicht nur natürliche und juristische Personen, sondern auch (weitere) Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit in Betracht kommen vergleiche , VwGH 15.5.2019, Ro 2017/13/0012, mwN). In der Feststellungserklärung (auch vorgelegt jeweils als Beilage zu den Revisionen) war aber (u.a.) die SUB3 KEG als eine der atypisch stillen Gesellschafterinnen genannt; ihr - und nicht etwa den an der KEG beteiligten Personen - wurde ein Anteil an den Einkünften zugewiesen. Die Erklärungen gingen somit erkennbar von einer Unterbeteiligung oder einer mehrstöckigen Personengesellschaft vergleiche , dazu - mit weiteren Hinweisen - VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0155), nicht von einer einheitlichen Mitunternehmerschaft vergleiche , dazu etwa VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091) aus. Da - wie bereits oben ausgeführt - der „negative Feststellungsbescheid“ die Gesamtheit der einschreitenden Rechtssubjekte erreichen muss, denen die Abgabenerklärung zuzurechnen ist, kann der Umstand, dass im vorliegenden Fall gegenüber diesen in der Erklärung bezeichneten Subjekten (der SUB3 KEG, nicht aber den daran beteiligten Anlegern) ausgesprochen wurde, dass keine gemeinschaftlichen Einkünfte vorliegen, nicht zur Unwirksamkeit des Bescheides oder des Erkenntnisses führen. Dieser Bescheid (dieses Erkenntnis) ist vielmehr wiederum Grundlage für die Ermittlung der Einkünfte im Rahmen der separaten (vom Finanzamt als solcher anerkannten) Mitunternehmerschaft der SUB3 KEG vergleiche , den als Beilage ./.i zur Revision der dritt- und viertrevisionswerbenden Parteien vorgelegten Bescheid vom 11. November 2014).

32

Weiters wird gerügt, die SU GmbH sei Komplementärin der SUB KEGs gewesen; sie wäre als Mitunternehmerin in den Bescheid (und in das Erkenntnis) aufzunehmen gewesen.

33

Auch diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass im Fall eines hier vorliegenden „negativen Feststellungsbescheides“ in den Bescheid und das Erkenntnis jene Rechtssubjekte aufzunehmen sind, die in der Feststellungserklärung genannt worden waren. Die SU GmbH wurde aber - anders als die SUB KEGs - in der Feststellungserklärung nicht genannt. Es war daher nicht erforderlich, der SU GmbH gegenüber (für die dies in der Erklärung nicht geltend gemacht wurde) auszusprechen, dass (entgegen der Erklärung) keine gemeinschaftlichen Einkünfte vorlägen. Damit kommt es auch nicht darauf an, ob - wie in der Revision geltend gemacht wird - der SU GmbH (entgegen der Feststellungserklärung) Einkünfte zuzurechnen gewesen wären (Vergütung für Geschäftsführung). Auch mit diesem Vorbringen kann daher die Unwirksamkeit des Bescheides oder des Erkenntnisses nicht begründet werden.

34

Schließlich wird dazu auch geltend gemacht, die SU GmbH wäre deswegen im Bescheid (und Erkenntnis) anzusprechen gewesen, weil die SUB1 KEG und die SUB2 KEG mit Ende 2006 von der damaligen Kommanditistin (der ST GmbH)

gemäß § 142 UGB übernommen worden seien. Die Entscheidung hätte damit gemäß § 191 Abs. 2 BAO nicht an den Universalsukzessor (die ST GmbH), sondern an die zuletzt beteiligten Gesellschafter und damit auch an die SU GmbH erfolgen sollen. Schließlich wird dazu auch geltend gemacht, die SU GmbH wäre deswegen im Bescheid (und Erkenntnis) anzusprechen gewesen, weil die SUB1 KEG und die SUB2 KEG mit Ende 2006 von der damaligen Kommanditistin (der ST GmbH) gemäß Paragraph 142, UGB übernommen worden seien. Die Entscheidung hätte damit gemäß Paragraph 191, Absatz 2, BAO nicht an den Universalsukzessor (die ST GmbH), sondern an die zuletzt beteiligten Gesellschafter und damit auch an die SU GmbH erfolgen sollen.

35

Das Finanzamt macht dazu in der Revisionsbeantwortung geltend, komme es (wie hier) bei einem der Beteiligten zu einer Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 UGB, sei der Gesamtrechtsnachfolger des Beteiligten im Bescheid zu berücksichtigen. Die speziellere Adressierungsregelung des § 191 Abs. 2 BAO komme erst im Unterbeteiligungs-Feststellungsverfahren der SUB1 KEG und SUB2 KEG zur Anwendung. Das Finanzamt macht dazu in der Revisionsbeantwortung geltend, komme es (wie hier) bei einem der Beteiligten zu einer Gesamtrechtsnachfolge nach Paragraph 142, UGB, sei der Gesamtrechtsnachfolger des Beteiligten im Bescheid zu berücksichtigen. Die speziellere Adressierungsregelung des Paragraph 191, Absatz 2, BAO komme erst im Unterbeteiligungs-Feststellungsverfahren der SUB1 KEG und SUB2 KEG zur Anwendung.

36

Zutreffend ist, dass im Fall der Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) kraft der ausdrücklichen und speziellen gesetzlichen Anordnung des § 191 Abs. 2 BAO Feststellungsbescheide nicht an den Gesamtrechtsnachfolger (§ 19 Abs. 1 BAO), sondern an die Personen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, zu ergehen haben (vgl. VwGH 21.9.2005, 2005/13/0117; 19.9.2007, 2004/13/0097). Dies gilt auch im Fall eines „negativen Feststellungsbescheides“. Wenn gemeinschaftlich erzielte Einkünfte nicht vorliegen, fließen den Gesellschaftern zwar keine Einkünfte zu; ob allerdings solche gemeinschaftlich erzielten Einkünfte gegeben sind oder nicht, wird mit dem Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO entschieden. Gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind, sind diejenigen Personen die Gesellschafter (Mitglieder) iSd § 191 Abs. 1 und 3 BAO, denen, falls das sich als Gesellschaft oder Gemeinschaft gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären (vgl. VwGH 27.1.1998, 97/14/0158; 30.3.2006, 2004/15/0048, mwN). Der Bescheid hat an die Personen zu ergehen, hinsichtlich deren der Zufluss von Einkünften in Streit steht (vgl. VwGH 19.12.2002, 99/15/0051). Zutreffend ist, dass im Fall der Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) kraft der ausdrücklichen und speziellen gesetzlichen Anordnung des Paragraph 191, Absatz 2, BAO Feststellungsbescheide nicht an den Gesamtrechtsnachfolger (Paragraph 19, Absatz eins, BAO), sondern an die Personen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, zu ergehen haben vergleiche , VwGH 21.9.2005, 2005/13/0117; 19.9.2007, 2004/13/0097). Dies gilt auch im Fall eines „negativen Feststellungsbescheides“. Wenn gemeinschaftlich erzielte Einkünfte nicht vorliegen, fließen den Gesellschaftern zwar keine Einkünfte zu; ob allerdings solche gemeinschaftlich erzielten Einkünfte gegeben sind oder nicht, wird mit dem Feststellungsbescheid iSd Paragraph 188, BAO entschieden. Gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind, sind diejenigen Personen die Gesellschafter (Mitglieder) iSd Paragraph 191, Absatz eins, und 3 BAO, denen, falls das sich als Gesellschaft oder Gemeinschaft gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären vergleiche , VwGH 27.1.1998, 97/14/0158; 30.3.2006, 2004/15/0048, mwN). Der Bescheid hat an die Personen zu ergehen, hinsichtlich deren der Zufluss von Einkünften in Streit steht vergleiche , VwGH 19.12.2002, 99/15/0051).

37

Im hier vorliegenden Fall waren zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung unbestritten die beiden Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) SUB1 KEG und SUB2 KEG bereits beendet. Der Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte dieser KEGs hatte demnach nicht an den Gesamtrechtsnachfolger (die ST GmbH), sondern an jene Personen zu ergehen, denen Einkünfte zugeflossen waren oder hinsichtlich deren der Zufluss von Einkünften in Streit steht.

38

Ob dies auch für den hier zu beurteilenden negativen Feststellungsbescheid der übergeordneten (behaupteten) Personenvereinigung (hier also die Berücksichtigung der Beendigung der daran beteiligten Personenvereinigung als Teilhaber) gilt, kann offen bleiben. Nach den unbedenklichen Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichts wurde der SU GmbH auch im Rahmen der Abgabenerklärungen dieser beiden KEGs jeweils kein Anteil an den

Einkünften zugewiesen (Anteil: 0). Nach den Feststellungserklärungen stand demnach weder im Rahmen der behaupteten Mitunternehmerschaft D GmbH & atypisch still noch im Rahmen der SUB KEGs ein Zufluss von Einkünften der SU GmbH in Streit. Der Umstand, dass in den hier zu beurteilenden Entscheidungen der SU GmbH gegenüber nicht ausgesprochen wurde, dass keine gemeinschaftlichen Einkünfte vorliegen, kann daher auch dann nicht zur Unwirksamkeit dieser Entscheidungen führen, wenn die spezielle Rechtsnachfolge nach § 191 Abs. 2 BAO angenommen würde. Der Rechtsnachfolger (iSd § 19 Abs. 1 BAO) und jene Person, der insoweit Einkünfte zugewiesen wurden (also allenfalls in Streit standen), dabei handelt es sich jeweils um die ST GmbH, wurde hingegen zutreffend in den Bescheid und das Erkenntnis aufgenommen. Ob dies auch für den hier zu beurteilenden negativen Feststellungsbescheid der übergeordneten (behaupteten) Personenvereinigung (hier also die Berücksichtigung der Beendigung der daran beteiligten Personenvereinigung als Teilhaber) gilt, kann offen bleiben. Nach den unbedenklichen Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichts wurde der SU GmbH auch im Rahmen der Abgabenerklärungen dieser beiden KEGs jeweils kein Anteil an den Einkünften zugewiesen (Anteil: 0). Nach den Feststellungserklärungen stand demnach weder im Rahmen der behaupteten Mitunternehmerschaft D GmbH & atypisch still noch im Rahmen der SUB KEGs ein Zufluss von Einkünften der SU GmbH in Streit. Der Umstand, dass in den hier zu beurteilenden Entscheidungen der SU GmbH gegenüber nicht ausgesprochen wurde, dass keine gemeinschaftlichen Einkünfte vorliegen, kann daher auch dann nicht zur Unwirksamkeit dieser Entscheidungen führen, wenn die spezielle Rechtsnachfolge nach Paragraph 191, Absatz 2, BAO angenommen würde. Der Rechtsnachfolger (iSd Paragraph 19, Absatz eins, BAO) und jene Person, der insoweit Einkünfte zugewiesen wurden (also allenfalls in Streit standen), dabei handelt es sich jeweils um die ST GmbH, wurde hingegen zutreffend in den Bescheid und das Erkenntnis aufgenommen.

39

Wenn schließlich geltend gemacht wird, es sei die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO nicht angewandt worden, so ist zu erwidern, dass die Behörde von dieser Zustellfiktion nicht Gebrauch machen muss. An die (hier auch nicht vorliegende) Personengemeinschaft gerichtete Bescheide können wirksam auch dadurch zugestellt werden, dass sie sämtlichen Mitgliedern der Personengemeinschaft zugestellt werden (vgl. VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091, mwN). Dass die Unterlassung der Einbeziehung auch der SU GmbH nicht zur Unwirksamkeit der hier vorliegenden Entscheidungen des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts führt, wurde bereits dargelegt. Wenn schließlich geltend gemacht wird, es sei die Zustellfiktion des Paragraph 101, Absatz 3, BAO nicht angewandt worden, so ist zu erwidern, dass die Behörde von dieser Zustellfiktion nicht Gebrauch machen muss. An die (hier auch nicht vorliegende) Personengemeinschaft gerichtete Bescheide können wirksam auch dadurch zugestellt werden, dass sie sämtlichen Mitgliedern der Personengemeinschaft zugestellt werden vergleiche , VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091, mwN). Dass die Unterlassung der Einbeziehung auch der SU GmbH nicht zur Unwirksamkeit der hier vorliegenden Entscheidungen des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts führt, wurde bereits dargelegt.

40

In den Revisionen werden somit insgesamt keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revisionen waren daher in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen. In den Revisionen werden somit insgesamt keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revisionen waren daher in einem gemäß Paragraph 12, Absatz 2, VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

41

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 19. Oktober 2023

Schlagworte

Begründung Begründungsmangel

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2023:RA2023130007.L00

Im RIS seit

21.11.2023

Zuletzt aktualisiert am

04.01.2024

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at