

TE Vwgh Erkenntnis 2016/4/21 2013/15/0278

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.04.2016

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

21/01 Handelsrecht;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

ABGB §1181;

ABGB §1208;

BAO §191 Abs2;

BAO §79;

HGB §105;

HGB §109;

UGB §105;

UGB §108;

UGB §184;

UGB §185;

1. ABGB § 1181 heute

2. ABGB § 1181 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2014

3. ABGB § 1181 gültig von 01.01.1812 bis 31.12.2014

1. ABGB § 1208 heute

2. ABGB § 1208 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2014

3. ABGB § 1208 gültig von 01.01.1812 bis 31.12.2014

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 § 79 heute
2. BAO § 79 gültig ab 19.04.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. UGB § 105 heute
2. UGB § 105 gültig ab 01.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005
3. UGB § 105 gültig von 01.03.1939 bis 31.12.2006
1. UGB § 108 heute
2. UGB § 108 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2014
3. UGB § 108 gültig von 01.01.2007 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005
4. UGB § 108 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991
1. UGB § 184 heute
2. UGB § 184 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 86/2021
3. UGB § 184 gültig von 01.08.1990 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 475/1990
1. UGB § 185 heute
2. UGB § 185 gültig ab 14.06.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2016
3. UGB § 185 gültig von 01.01.2007 bis 13.06.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005
4. UGB § 185 gültig von 01.08.1990 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 475/1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte Mag. Dr. Köller, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde des Dkfm. S L und des D S, Erbe nach R S, bezüglich der ehemaligen B Gesellschaft m.b.H. Nfg. - Einzelunternehmen und Mitgesellschafter in Wien, vertreten durch die Arnold Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 17. September 2013, Zl. RV/2975-W/10, betreffend Feststellung von Einkünften für 2006, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführenden Parteien haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Der Erstbeschwerdeführer war seit 1990 an der B-GmbH beteiligt. Mit Abtretungsvertrag vom 22. November 1995 wurde die mittlerweile verstorbene R, deren Erbe der Zweitbeschwerdeführer ist, Alleingesellschafterin der B-GmbH. Gleichzeitig wurde mit Treuhandvertrag vom 22. November 1995 vereinbart, dass R 90% der Gesellschaftsanteile als Treuhänderin für den Erstbeschwerdeführer hält.

2 Mit Generalversammlungsbeschluss vom 22. März 1996 kam es zur verschmelzenden Umwandlung der B-GmbH auf die Alleingesellschafterin R als protokollierte Nachfolgeeinzelunternehmerin. Die Eintragung der Umwandlung erfolgte im Firmenbuch durch die Löschung der B-GmbH und die Neueintragung der Firma "(B) Gesellschaft m.b.H. Nfg.- Einzelunternehmen", Inhaber "(R)".

3 Mit Schreiben vom Mai 1996 teilte der Erstbeschwerdeführer dem Finanzamt zwecks Zuteilung einer Steuernummer mit, dass aufgrund seiner treuhändigen Unternehmensbeteiligung eine Mitunternehmerschaft iSd § 23 Z 2 EStG 1988 vorliege. Er gab an, dass ein protokolliertes Einzelunternehmen bestehe und ausschließlich die Einzelunternehmerin R nach außen hin auftrete. Der abgeschlossene Treuhandvertrag wirke nur im Innenverhältnis, begründe jedoch steuerrechtlich eine Mitunternehmerschaft, deren Einkünfte gemäß § 188 BAO festzustellen seien. 3 Mit Schreiben vom Mai 1996 teilte der Erstbeschwerdeführer dem Finanzamt zwecks Zuteilung einer Steuernummer mit, dass aufgrund seiner treuhändigen Unternehmensbeteiligung eine Mitunternehmerschaft iSd Paragraph 23, Ziffer 2, EStG 1988 vorliege. Er gab an, dass ein protokolliertes Einzelunternehmen bestehe und ausschließlich die Einzelunternehmerin R nach außen hin auftrete. Der abgeschlossene Treuhandvertrag wirke nur im Innenverhältnis, begründe jedoch steuerrechtlich eine Mitunternehmerschaft, deren Einkünfte gemäß Paragraph 188, BAO festzustellen seien.

4 Mit Schreiben vom Jänner 2007 zeigte der steuerliche Vertreter der Mitunternehmerschaft dem Finanzamt an, dass die Mitunternehmerschaft zwischen R und dem Erstbeschwerdeführer mit Wirkung vom 31. Dezember 2006 aufgelöst worden sei. Die Abwicklung sei mit Jahresende 2006 vollständig abgeschlossen worden.

5 In der zur Beendigung getroffenen schriftlichen Vereinbarung zwischen den Mitunternehmern sei Folgendes festgelegt worden: R erhalte eine Barauszahlung in Höhe ihres Einlagestandes und es stehe ihr frei, über die Eintragung des Unternehmens im Firmenbuch zu verfügen und eine Löschung zu veranlassen. Damit seien alle Ansprüche der Gesellschafter untereinander und gegenüber der Gesellschaft bereinigt und getilgt. Das verbleibende Vermögen der Mitunternehmerschaft, sowie allfällige Verrechnungsposten mit dem Finanzamt und sonstige Schulden mit Gläubigern, übernehme der Erstbeschwerdeführer zum Auflösungsstichtag in sein Privatvermögen.

6 Aufgrund der im März 2007 eingereichten Erklärung über die Einkünfte der Mitunternehmerschaft für das Jahr 2006 erging eine erklärungskonforme Erledigung im Sinne des § 188 BAO vom 23. Mai 2007, welche ebenso wie in den Vorjahren an die "(B) GesmbH Nfg Einzelunt u Mitges" gerichtet war. 6 Aufgrund der im März 2007 eingereichten Erklärung über die Einkünfte der Mitunternehmerschaft für das Jahr 2006 erging eine erklärungskonforme Erledigung im Sinne des Paragraph 188, BAO vom 23. Mai 2007, welche ebenso wie in den Vorjahren an die "(B) GesmbH Nfg Einzelunt u Mitges" gerichtet war.

7 Am 3. Jänner 2008 wurde das Einzelunternehmen R im Firmenbuch gelöscht.

8 In Folge einer Betriebsprüfung beim Erstbeschwerdeführer gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass die Höhe der Einkünfte der Mitunternehmerschaft für das Jahr 2006 nicht richtig festgestellt worden war. Es nahm das Verfahren mit Bescheid vom 16. November 2009 wieder auf und erließ zugleich einen abgeänderten Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der wiederum an die "(B) GesmbH Nfg Einzelunt u Mitges" gerichtet war. 8 In Folge einer Betriebsprüfung beim Erstbeschwerdeführer gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass die Höhe der Einkünfte der Mitunternehmerschaft für das Jahr 2006 nicht richtig festgestellt worden war. Es nahm das Verfahren mit Bescheid vom 16. November 2009 wieder auf und erließ zugleich einen abgeänderten Feststellungsbescheid gemäß Paragraph 188, BAO, der wiederum an die "(B) GesmbH Nfg Einzelunt u Mitges" gerichtet war.

9 Im Zuge einer Erörterung anlässlich der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung stimmten der Erstbeschwerdeführer und das Finanzamt - nach der Darstellung im angefochtenen Bescheid - dahingehend überein, dass es sich bei den Bescheiden vom 16. November 2009 um Nichtbescheide handle, weil diese an die zu diesem Zeitpunkt rechtlich nicht mehr existente Mitunternehmerschaft gerichtet und daher nicht rechtswirksam geworden seien.

10 Am 19. Juli 2010 erließ das Finanzamt einen an die "Verlassenschaft nach (R) und (den Erstbeschwerdeführer) als ehemalige Gesellschafter der (R) und Mitges" adressierten Feststellungsbescheid für das Jahr 2006. Verfahrensrechtlich führte es aus, dass die bisherigen als Feststellungsbescheide für das Jahr 2006 intendierten Erledigungen vom 23. Mai 2007 (Erstbescheid) und vom 16. November 2009 (Feststellungsbescheid im Zuge der Wiederaufnahme) wegen unrichtiger Adressierung keinen Bescheidcharakter erlangt hätten und somit ins Leere gegangen seien.

11 In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass der am 23. Mai 2007 erlassene Feststellungsbescheid kein Nichtbescheid sei, weil die Mitunternehmerschaft, bei der es sich um eine OHG bzw. OG gehandelt habe, zu diesem Zeitpunkt noch nicht vollbeendet gewesen sei. Dieser Feststellungsbescheid sei in Rechtskraft erwachsen und stehe der Fällung einer neuen Erledigung entgegen.

12 Mit der angefochtenen Entscheidung wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend führte sie aus, an rechtlich nicht oder nicht mehr existente Bescheidadressaten gerichtete Erledigungen seien rechtsunwirksam. Es bestehe kein Zweifel, dass durch den Treuhandvertrag zwischen R und dem Erstbeschwerdeführer eine reine Innengesellschaft entstanden sei. Diese treuhändige Beteiligung stelle eine eigene Gesellschaft, eine nicht rechtsfähige Innengesellschaft in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder einer stillen Gesellschaft, dar. Das Unternehmen, an dem sich der Treugeber beteiligt habe, bleibe in seiner Rechtsform unverändert bestehen. Im gegenständlichen Fall sei dies zunächst eine GmbH und nach der Umwandlung ein protokolliertes Einzelunternehmen gewesen. Gesellschafts- und zivilrechtlich sei durch die verschmelzende Umwandlung und die Eintragung des Einzelunternehmens im Firmenbuch - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer - keineswegs eine offene Gesellschaft begründet worden. Es sei weder eine OG bzw. OHG im Firmenbuch protokolliert worden noch sei eine OG im Rechtsverkehr nach außen aufgetreten.

13 Abgabenrechtlich seien auch nicht rechtsfähige Vereinigungen wie die Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder die (atypisch) stille Gesellschaft Steuerrechtssubjekte und bildeten eine Mitunternehmerschaft, deren Einkünfte gemäß § 188 BAO festzustellen seien. Die Frage, ob eine Mitunternehmerschaft die Rechtsform einer OHG aufweise, sei jedoch zwangsläufig eine ausschließlich gesellschaftsrechtliche. Eine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorliegende abgabenrechtliche OHG kenne die Rechtsordnung nicht. Es sei richtig, dass ein Unternehmensanteil entsprechend dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht dem Treuhänder, sondern dem Treugeber zuzurechnen sei. Dies habe zur Folge, dass auch bei Umgründungen zwischen der zivilrechtlichen und der abgabenrechtlichen Rechtsfolge zu unterscheiden sei. Werde beispielsweise eine GmbH auf den Treuhänder-Alleingeschafter umgewandelt, könne steuerrechtlich eine Mitunternehmerschaft (mit dem Treugeber) als Rechtsnachfolger, zivilrechtlich aber ein Einzelunternehmen entstehen. Diese Mitunternehmerschaft könne aber niemals die Rechtsqualität einer OHG haben, weil sie nicht deren gesellschaftsrechtliche Kriterien (Außenwirkung, Protokollierung) erfülle.

13 Abgabenrechtlich seien auch nicht rechtsfähige Vereinigungen wie die Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder die (atypisch) stille Gesellschaft Steuerrechtssubjekte und bildeten eine Mitunternehmerschaft, deren Einkünfte gemäß Paragraph 188, BAO festzustellen seien. Die Frage, ob eine Mitunternehmerschaft die Rechtsform einer OHG aufweise, sei jedoch zwangsläufig eine ausschließlich gesellschaftsrechtliche. Eine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorliegende abgabenrechtliche OHG kenne die Rechtsordnung nicht. Es sei richtig, dass ein Unternehmensanteil entsprechend dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht dem Treuhänder, sondern dem Treugeber zuzurechnen sei. Dies habe zur Folge, dass auch bei Umgründungen zwischen der zivilrechtlichen und der abgabenrechtlichen Rechtsfolge zu unterscheiden sei. Werde beispielsweise eine GmbH auf den Treuhänder-Alleingeschafter umgewandelt, könne steuerrechtlich eine Mitunternehmerschaft (mit dem Treugeber) als Rechtsnachfolger, zivilrechtlich aber ein Einzelunternehmen entstehen. Diese Mitunternehmerschaft könne aber niemals die Rechtsqualität einer OHG haben, weil sie nicht deren gesellschaftsrechtliche Kriterien (Außenwirkung, Protokollierung) erfülle.

14 Es könne dahingestellt bleiben, ob es sich bei der treuhändigen Innenbeteiligung um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder um eine stille Gesellschaft gehandelt habe, da in beiden Fällen mit der Vereinbarung der Gesellschafter über die Auflösung des im Innenverhältnis wirkenden Gesellschaftsverhältnisses die Mitunternehmerschaft mit Wirkung vom 31. Dezember 2006 beendet worden sei.

15 Da die Mitunternehmerschaft im Zeitpunkt der Erlassung der als Feststellungsbescheid intendierten Erledigung vom 23. Mai 2007 bereits beendet gewesen sei, sei diese Erledigung an ein rechtlich nicht mehr existierendes Steuerrechtssubjekt gerichtet gewesen. Diese Erledigung habe daher keinen Bescheidcharakter erlangt. Dem angefochtenen Feststellungsbescheid vom 19. Juli 2010 habe somit das Wiederholungsverbot nicht entgegengestanden; er sei rechtmäßig erlassen worden.

16 Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde. Das gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 9 B-VG mit 1. Jänner 2014 an die Stelle der belangten Behörde getretene Bundesfinanzgericht legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift. Die Beschwerdeführer replizierten.

16 Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde. Das gemäß Artikel 151, Absatz 51, Ziffer 9, B-VG mit 1. Jänner 2014 an die Stelle der belangten Behörde getretene Bundesfinanzgericht legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift. Die Beschwerdeführer replizierten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

17 Die Beschwerdeführer bringen vor, dass der (erste) Feststellungsbescheid vom 23. Mai 2007 wirksam erlassen worden sei. Der weitere Feststellungsbescheid 2006 vom 19. Juli 2010 missachte das Wiederholungsverbot und verstoße gegen den Grundsatz "ne bis in idem". Bei der streitgegenständlichen Mitunternehmerschaft handle es sich um eine OHG bzw. OG. Denn die Mitunternehmerschaft sei nach außen hin in Erscheinung getreten und erfülle die Voraussetzungen des § 105 HGB durch den gemeinschaftlichen Betrieb eines (Voll-)Handelsgewerbes unter einer gemeinschaftlichen Firma und ohne Haftungsbeschränkung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern. Während des Geltungsbereichs des im Streitjahr anzuwendenden § 105 HGB habe die Eintragung der Gesellschaft nur deklarative Bedeutung gehabt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes behalte die OHG ihre (steuerliche) Rechtspersönlichkeit ungeachtet der Löschung im Firmenbuch bei, solange keine Vollabwicklung erfolgt sei. Selbst die Auflösung und Löschung im Handelsregister/Firmenbuch beeinträchtige deren Parteifähigkeit nicht,

sofern ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählten auch die Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt seien. Da die Auflösung der Mitunternehmerschaft im Mai 2007 noch nicht abgeschlossen und zu diesem Zeitpunkt noch verwertbares Gesellschaftsvermögen vorhanden gewesen sei (es hätten auch noch Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt bestanden) und die Löschung im Firmenbuch erst am 3. Jänner 2008 erfolgt sei, habe die Mitunternehmerschaft in der Rechtsform einer OG im Zeitpunkt der Erlassung des ersten Feststellungsbescheids am 23. Mai 2007 rechtlich noch existiert. Diese Erledigung stelle somit keinen Nichtbescheid dar und stehe der Erlassung des Feststellungsbescheids vom 19. Juli 2010 entgegen. 17 Die Beschwerdeführer bringen vor, dass der (erste) Feststellungsbescheid vom 23. Mai 2007 wirksam erlassen worden sei. Der weitere Feststellungsbescheid 2006 vom 19. Juli 2010 missachte das Wiederholungsverbot und verstoße gegen den Grundsatz "ne bis in idem". Bei der streitgegenständlichen Mitunternehmerschaft handle es sich um eine OHG bzw. OG. Denn die Mitunternehmerschaft sei nach außen hin in Erscheinung getreten und erfülle die Voraussetzungen des Paragraph 105, HGB durch den gemeinschaftlichen Betrieb eines (Voll-)Handelsgewerbes unter einer gemeinschaftlichen Firma und ohne Haftungsbeschränkung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern. Während des Geltungsbereichs des im Streitjahr anzuwendenden Paragraph 105, HGB habe die Eintragung der Gesellschaft nur deklarative Bedeutung gehabt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes behalte die OHG ihre (steuerliche) Rechtspersönlichkeit ungeachtet der Löschung im Firmenbuch bei, solange keine Vollabwicklung erfolgt sei. Selbst die Auflösung und Löschung im Handelsregister/Firmenbuch beeinträchtige deren Parteifähigkeit nicht, sofern ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählten auch die Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt seien. Da die Auflösung der Mitunternehmerschaft im Mai 2007 noch nicht abgeschlossen und zu diesem Zeitpunkt noch verwertbares Gesellschaftsvermögen vorhanden gewesen sei (es hätten auch noch Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt bestanden) und die Löschung im Firmenbuch erst am 3. Jänner 2008 erfolgt sei, habe die Mitunternehmerschaft in der Rechtsform einer OG im Zeitpunkt der Erlassung des ersten Feststellungsbescheids am 23. Mai 2007 rechtlich noch existiert. Diese Erledigung stelle somit keinen Nichtbescheid dar und stehe der Erlassung des Feststellungsbescheids vom 19. Juli 2010 entgegen.

18 Bei der Rechtsform der OHG bzw. OG handelt es sich um eine Außengesellschaft, die im Gegensatz zu reinen Innengemeinschaften im Rechtsverkehr als Gesellschaft auftritt (vgl. OGH vom 25. April 1979, 3 Ob 507/79, sowie U.Torggler/H.Torggler in Straube, HGB3 § 105 Art 7 Nr 1 Rz 1 f). 18 Bei der Rechtsform der OHG bzw. OG handelt es sich um eine Außengesellschaft, die im Gegensatz zu reinen Innengemeinschaften im Rechtsverkehr als Gesellschaft auftritt vergleiche , OGH vom 25. April 1979, 3 Ob 507/79, sowie U.Torggler/H.Torggler in Straube, HGB3 Paragraph 105, Artikel 7, Nr 1 Rz 1 f).

19 Die belangte Behörde stellte fest, dass die Mitunternehmer im geschäftlichen Verkehr nicht als (Personen-)Gesellschaft in Erscheinung getreten seien. Vielmehr habe der steuerliche Vertreter der Mitunternehmerschaft in dem an das Finanzamt gerichteten Schreiben vom Mai 1996 ausdrücklich auf die reine Innenwirkung der treuhändigen Unternehmensbeteiligung des Erstbeschwerdeführers und den Umstand hingewiesen, dass ausschließlich die Einzelunternehmerin R nach außen auftrete. Nachweise dafür, dass eine (rechtlich als OHG zu wertende) Gesellschaft und nicht R als Einzelunternehmerin nach außen hin im Rechtsverkehr aufgetreten wäre - wie beispielsweise die Nennung bestimmter in ihrem Namen ausgeführter Rechtsgeschäfte oder die Vorlage auf ihren Namen ausgestellter Rechnungen - seien der belangten Behörde nicht vorgelegt worden. In ihrer Replik zur Gegenschrift der belangten Behörde entgegnet die Beschwerdeführer diesen Ausführungen zwar, dass die Vorlage von Nachweisen für die Existenz einer nicht protokollierten OHG in Form von Rechnungsbelegen oder dergleichen von den Steuerbehörden nicht verlangt worden sei, führen zugleich aber an, dass die Beibringung derartiger Beweise gar nicht hätte erfolgen können, weil ein vom eingetragenen Firmenwortlaut abweichendes Auftreten im Rechtsverkehr nicht möglich gewesen wäre.

20 Der in der Beschwerde hervorgehobene Umstand, dass im Formular E 6 (Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/- gemeinschaften) die Frage nach der Rechtsform des Unternehmens durch Ankreuzen des Feldes "OHG" beantwortet wurde, ist, worauf die Beschwerdeführer selbst zutreffend hinweisen, für das Entstehen einer OHG unmaßgeblich. Dass das Finanzamt "dem Ankreuzen des Feldes ,OHG' seit Jahren nicht widersprochen hat", begründet schon deshalb keine Vertrauenslage, auf die sich die Beschwerdeführer im nunmehr eingetretenen Fall der

Gesellschaftsbeendigung berufen könnten, weil die Abgabenbehörden durch die Adressierung der Mitunternehmerschaft keinen Anlass zur Annahme gegeben haben, dass sie die Ansicht, es läge eine OHG vor, teilen würden.

21 Wenn in der Beschwerde weiter ausgeführt wird, dass ohne den Abschluss eines Gesellschaftsvertrags keine von der belangten Behörde angenommene Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder stille Gesellschaft vorliegen könne und der Treuhandvertrag nicht als ein entsprechender Vertrag zu deuten sei, ist ihr zu entgegnen, dass ein Gesellschaftsvertrag auch formfrei, selbst konkludent, zustande kommen kann. Im Übrigen berufen sich die Beschwerdeführer selbst auf das Vorliegen eines formfreien Gesellschaftsvertrages zur Errichtung einer OHG (nunmehr OG) bzw. behaupten, dass diese Gesellschaftsform alleine durch der ehemaligen B-GmbH zugrunde liegende gesellschaftsrechtliche Absprachen habe entstehen können.

22 Auch das Vorbringen, bei Umwandlung der B-GmbH habe nur eine rechtsfähige Gesellschaft Rechtsnachfolger sein können, sodass es sich bei der Mitunternehmerschaft um keine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit handeln könne, sondern eine OG vorliegen müsse, überzeugt nicht. Nicht die aufgrund des Treuhandverhältnisses bestehende Mitunternehmerschaft war Rechtsnachfolgerin der B-GmbH, sondern die Einzelunternehmerin R. Dass der Erstbeschwerdeführer aufgrund des Treuhandverhältnisses an deren Einzelunternehmen beteiligt war und somit ertragsteuerlich eine Mitunternehmerschaft vorlag, ändert nichts an der gesellschaftsrechtlichen Nachfolge durch die Umwandlung der GmbH auf ihre Alleingesellschafterin. Aus dem gleichen Grund läuft auch das Vorbringen, dass eine Personenvereinigung ohne Rechtspersönlichkeit kein Vollhandelsunternehmen betreiben könne, ins Leere.

Handelsrechtlich wurde dieses Unternehmen von R als Einzelunternehmerin geführt.

23 Obgleich die Eintragung im Firmenbuch erst seit der durch das BGBl. I Nr. 120/2005 geänderten Rechtslage Voraussetzung für die Entstehung einer OG (früher OHG) ist, kann der belangten Behörde aus den dargelegten Gründen nicht entgegengetreten werden, wenn sie die streitgegenständliche Mitunternehmerschaft nicht als Personenhandelsgesellschaft, sondern als eine nicht nach außen auftretende Gesellschaft bürgerlichen Rechts bzw. atypisch stille Gesellschaft beurteilt hat. 23 Obgleich die Eintragung im Firmenbuch erst seit der durch das Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 120 aus 2005, geänderten Rechtslage Voraussetzung für die Entstehung einer OG (früher OHG) ist, kann der belangten Behörde aus den dargelegten Gründen nicht entgegengetreten werden, wenn sie die streitgegenständliche Mitunternehmerschaft nicht als Personenhandelsgesellschaft, sondern als eine nicht nach außen auftretende Gesellschaft bürgerlichen Rechts bzw. atypisch stille Gesellschaft beurteilt hat.

24 Sowohl die stille Gesellschaft als auch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts enden mit der einvernehmlichen Auflösung durch ihre Gesellschafter (vgl. Ritz, BAO5, § 79 Tz 12 und 12a). Nach der Anzeige des Erstbeschwerdeführers vom Jänner 2007 ist die Gesellschaft mit 31. Dezember 2006 aufgelöst worden. 24 Sowohl die stille Gesellschaft als auch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts enden mit der einvernehmlichen Auflösung durch ihre Gesellschafter (vergleiche, Ritz, BAO5, Paragraph 79, Tz 12 und 12a). Nach der Anzeige des Erstbeschwerdeführers vom Jänner 2007 ist die Gesellschaft mit 31. Dezember 2006 aufgelöst worden.

25 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt aus § 191 Abs. 1 lit. c BAO in Verbindung mit § 191 Abs. 2 BAO, dass dort, wo der Abgabenbehörde nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse als Gemeinschaften (Vereinigungen) gegenüberstehen, der Feststellungsbescheid an eben diese Gemeinschaft (Vereinigung) zu richten ist, solange diese besteht; unzulässig ist es im Hinblick auf § 191 Abs. 2 BAO jedoch, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht (vgl. VwGH vom 14. September 1993, 93/15/0080). 25 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt aus Paragraph 191, Absatz eins, Litera c, BAO in Verbindung mit Paragraph 191, Absatz 2, BAO, dass dort, wo der Abgabenbehörde nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse als Gemeinschaften (Vereinigungen) gegenüberstehen, der Feststellungsbescheid an eben diese Gemeinschaft (Vereinigung) zu richten ist, solange diese besteht; unzulässig ist es im Hinblick auf Paragraph 191, Absatz 2, BAO jedoch, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht (vergleiche, VwGH vom 14. September 1993, 93/15/0080).

26 Abgabenrechtliche Feststellungsbescheide, die nach Beendigung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder atypisch stillen Gesellschaft an diese ergehen, können keine Rechtswirkungen entfalten (vgl. mit weiteren Nachweisen VwGH vom 24. September 2003, 98/13/0211, sowie vom 24. September 2008, 2008/15/0204). 26 Abgabenrechtliche

Feststellungsbescheide, die nach Beendigung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder atypisch stillen Gesellschaft an diese ergehen, können keine Rechtswirkungen entfalten vergleiche , mit weiteren Nachweisen VwGH vom 24. September 2003, 98/13/0211, sowie vom 24. September 2008, 2008/15/0204).

27 Der nach Beendigung der Mitunternehmerschaft erlassene Feststellungsbescheid für das Jahr 2006 vom 23. Mai 2007 hätte daher gemäß § 191 Abs. 2 BAO an die ehemaligen Mitglieder der Personenvereinigung (R und den Erstbeschwerdeführer) ergehen müssen. Da die Erledigung an die bereits beendete und als Steuerrechtssubjekt nicht mehr existierende Mitunternehmerschaft gerichtet war, stellte sie einen Nichtbescheid dar. 27 Der nach Beendigung der Mitunternehmerschaft erlassene Feststellungsbescheid für das Jahr 2006 vom 23. Mai 2007 hätte daher gemäß Paragraph 191, Absatz 2, BAO an die ehemaligen Mitglieder der Personenvereinigung (R und den Erstbeschwerdeführer) ergehen müssen. Da die Erledigung an die bereits beendete und als Steuerrechtssubjekt nicht mehr existierende Mitunternehmerschaft gerichtet war, stellte sie einen Nichtbescheid dar.

28 Daraus folgt, dass dem am 19. Juli 2010 erlassenen Feststellungsbescheid das Wiederholungsverbot nicht entgegengehalten werden kann und die behauptete Rechtsverletzung somit nicht vorliegt. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. 28 Daraus folgt, dass dem am 19. Juli 2010 erlassenen Feststellungsbescheid das Wiederholungsverbot nicht entgegengehalten werden kann und die behauptete Rechtsverletzung somit nicht vorliegt. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

29 Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. 29 Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt , II Nr. 455.

30 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. 30 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 21. April 2016

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:2013150278.X00

Im RIS seit

27.05.2016

Zuletzt aktualisiert am

23.06.2016

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at