

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/7/26 2004/15/0123

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.07.2007

## **Index**

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## **Norm**

BAO §188 Abs1;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatpräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des F G in A, vertreten durch Kleiner & Kleiner GesmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 8010 Graz, Burgring 22, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 12. Juli 2004, Zl. RV/0077-G/02, betreffend u.a. Einkommensteuer für 1992 bis 1997, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Der Beschwerdeführer schloss eine mit 29. Dezember 1988 datierte und mit "Gesellschaftsvertrag" überschriebene Vereinbarung mit der B. Vermögensverwaltungs-GesmbH, an welcher er zu 100 % beteiligt war und deren Geschäftsführer er war. Nach Punkt II dieser Vereinbarung ("Gegenstand der Beteiligung") beteiligte sich der Beschwerdeführer als unecht stiller Gesellschafter am Gewerbebetrieb der B. Vermögensverwaltungs-GesmbH und sei er am Gewinn und Verlust und am Vermögen dieser Gesellschaft sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens beteiligt.

In einem ausgefüllten, mit 12. September 1990 gefertigten und dem Finanzamt übermittelten "Fragebogen anlässlich der Gründung einer B. GmbH u. Stille (Mitunternehmerschaft)" wurde unter Punkt 7 "Welche (gewerbliche) Tätigkeit übt das Unternehmen tatsächlich aus?" die Angabe "Vermögensverwaltung" getätigter.

Mit seinen "berichtigten" Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1992 und 1993 und seiner Einkommensteuererklärung für 1994 (jeweils mit 20. Juli 1995 gefertigt) sowie mit seiner Einkommensteuererklärung für 1995 (gefertigt mit 20. März 1997) erklärte der Beschwerdeführer u.a. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit dem Hinweis "B. GesmbH u. Stille".

Mit Verschmelzungsvertrag vom 27. September 1996 (Eintragung im Firmenbuch am 29. Oktober 1996) wurde die B. Vermögensverwaltungs-GesmbH als übertragende Gesellschaft zum 31. Dezember 1995 mit der F.G. GesmbH, deren Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Beschwerdeführer war, als übernehmender Gesellschaft verschmolzen.

Mit seinen Einkommensteuererklärungen für 1996 und 1997 erklärte der Beschwerdeführer u.a. negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an der "F.G. GmbH u. Mitges.".

Als Ergebnis einer bei der "B. GmbH und Mitgesellschafter" durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung über die Jahre 1993 bis 1995 hielten die Prüfer in ihrem Bericht vom 26. November 1999 u. a. fest, es läge keine Mitunternehmerschaft in Form einer unechten stillen Gesellschaft zwischen dem Beschwerdeführer als Stillem und der B. Vermögensverwaltungs-GesmbH als Geschäftsherrin vor.

Im Gefolge einer beim Beschwerdeführer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht vom 30. November 1999 u.a. (Tz 14 "Einkünfte aus Gewerbebetrieb") fest, eine "Verlustberücksichtigung" hinsichtlich der geltend gemachten negativen Einkünfte im Zusammenhang mit der "F.G. GmbH und Mitges" komme unter Hinweis auf eine bei der F.G. GesmbH durchgeführte Betriebsprüfung nicht zum Zug. Bei der "ESt-Veranlagung" des Beschwerdeführers seien für 1996 und 1997 somit keine diesbezüglichen "(Verlust)-Einkünfte" anzusetzen. Auch hinsichtlich der geltend gemachten negativen Einkünfte im Zusammenhang mit der B. Vermögensverwaltungs-GesmbH für die Jahre 1992 bis 1995 komme eine "Verlustberücksichtigung" hinsichtlich der geltend gemachten negativen Einkünfte nicht in Betracht.

Mit Bescheiden vom 29. Dezember 1999 setzte das Finanzamt (hinsichtlich der Jahre 1992 bis 1994 nach Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren) die Einkommensteuer fest, ohne die geltend gemachten negativen Einkünfte aus der stillen Gesellschaft mit der B. Vermögensverwaltungs-GesmbH (für die Jahre 1992 bis 1995) und aus einer stillen Gesellschaft mit der F.G. GesmbH (für die Jahre 1996 und 1997) zu berücksichtigen.

Gegen diese Bescheide berief der Beschwerdeführer, wobei er als Begründung hinsichtlich der in Rede stehenden Einkünfte anführte, auf Grund einer Berufung gegen die Versagung der Mitunternehmerschaft bei der "F.G. GmbH und Mitges." beantrage er "vorsichtshalber", die erklärten Verluste aus der stillen Beteiligung an der "ursprünglichen B. -GmbH, spätere F.G. GmbH (ab 1996)" erklärungsgemäß zu veranlagen. Mit derselben Begründung beantrage er eine erklärungsgemäße Veranlagung im Zusammenhang mit den erklärten negativen Einkünften hinsichtlich der B. Vermögensverwaltungs-GesmbH.

Mit einer an die F.G. GesmbH als Rechtsnachfolgerin der B. Vermögensverwaltungs-GesmbH, an die F.G. GesmbH und an den Beschwerdeführer gerichteten, als "Bescheid gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO" bezeichneten Erledigung vom 20. Februar 2002 stellte das Finanzamt fest, eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sei für die Jahre 1993 bis 1995 nicht vorzunehmen, weil gemeinschaftliche Einkünfte nicht vorlägen. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf den erwähnten Betriebsprüfungsbericht vom 26. November 1999.

Mit einer an die F.G. GesmbH und an den Beschwerdeführer gerichteten, als "Bescheid gem. § 92 Abs. 1 lit. B BAO" bezeichneten Erledigung ebenfalls vom 20. Februar 2002 stellte das Finanzamt fest, eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sei für die Jahre 1996 und 1997 nicht vorzunehmen, weil gemeinschaftliche Einkünfte nicht vorlägen.

Mit einer an die F.G. GesmbH als Rechtsnachfolgerin der B. Vermögensverwaltungs-GesmbH, an die F.G. GesmbH und an den Beschwerdeführer gerichteten Erledigung vom 26. April 2004, welche als "Bescheid (Nichtfeststellungsbescheid) gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO für 1992" bezeichnet wurde, stellte das Finanzamt fest, eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sei für das Jahr 1992 nicht vorzunehmen.

Die belangte Behörde wies mit dem angefochtenen Bescheid u. a. die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1997 als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde - soweit für den Beschwerdefall erheblich - aus, die Erledigung des Finanzamtes vom 20. Februar 2002 sei an die F.G. GesmbH als Rechtsnachfolgerin der B. Vermögensverwaltungs-GesmbH, an die F.G. GesmbH und an den Beschwerdeführer, zu Handen der ausgewiesenen Zustellungsbevollmächtigten, gerichtet gewesen. Auch für das Jahr 1992 sei eine "inhaltlich (nahezu) gleichlautende, ebenfalls an die vorangeführten Adressaten gerichtete Erledigung vom 26. April 2004" ergangen. Hinsichtlich der "F.G. GesmbH und Mitgesellschafter" habe das Finanzamt mit Bescheid vom 20. Februar 2002 die Feststellung getroffen, dass eine einheitliche und

gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1996 und 1997 nicht zu erfolgen habe. Das Finanzamt habe den in den erwähnten Grundlagenbescheiden bezeichneten Personenmehrheiten die steuerliche Anerkennung als Mitunternehmerschaften versagt. Daher habe es einen im § 191 Abs. 1 lit. c BAO genannten Adressaten nicht gegeben. Somit habe das Finanzamt die Nichtfeststellungsbescheide, deren Bescheidqualität vom Beschwerdeführer nunmehr in Zweifel gezogen werde, zutreffend an alle einzeln genannten Personen adressiert, denen im Falle des Vorliegens einer steuerlichen Mitunternehmerschaft gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen wären.

Die vom Beschwerdeführer als "Nichtbescheide" bemängelten Nichtfeststellungsbescheide seien rechtswirksam ergangen, weshalb die darin getroffenen Feststellungen dem angefochtenen Bescheid zwingend zu Grunde zu legen seien. Soweit der Beschwerdeführer auf Berufungen gegen "an Mitunternehmerschaften" ergangene Feststellungsbescheide verweise, begründe er die Berufung gegen Einkommensteuerbescheide im Ergebnis mit Einwendungen gegen in Grundlagenbescheiden getroffene Feststellungen, was nach § 252 BAO unzulässig sei. Dass einige dieser Grundlagenbescheide noch nicht in Rechtskraft erwachsen seien, stehe gemäß § 192 BAO deren Bindungswirkung nicht entgegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 185 BAO sind als Grundlage für die Festsetzung der Abgaben gesonderte Feststellungen vorzunehmen, soweit dies in den §§ 186 bis 189 oder in den Abgabenvorschriften angeordnet wird.

Einheitlich und gesondert werden gemäß § 188 Abs. 1 BAO die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)

a)

aus Land- und Forstwirtschaft,

b)

aus Gewerbebetrieb,

c)

aus selbständiger Arbeit,

d)

aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens

festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Die einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 188 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass die Beteiligten dieselbe Einkunftsart erzielen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. September 1997, 93/15/0127, sowie Ritz, BAO3, Tz 5 zu § 188 BAO).

Gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Stammfassung sind bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Nach § 190 Abs. 1 BAO sind die für Feststellungen geltenden Vorschriften sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

Der Feststellungsbescheid ergeht nach § 191 Abs. 1 lit. c BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des § 188 leg. cit. gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die u. a. für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden gemäß § 192 BAO diesen Bescheiden zu Grunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

1. Einkommensteuer 1992 bis 1995:

Der Beschwerdeführer vertritt die Ansicht, er habe mit der B. Vermögensverwaltungs-GesmbH als Geschäftsherrin eine unechte stille Gesellschaft gegründet. Diese unechte stille Gesellschaft bilde eine Personenvereinigung iSd § 188 BAO, doch sei für die Streitjahre 1992 bis 1995 eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der stillen Beteiligung des F.G. an der B. Vermögensverwaltungs-GesmbH nicht durchzuführen, weil die Beteiligten nicht dieselbe Einkunftsart erzielten.

Hinsichtlich der Streitjahre 1993 bis 1995 hat das Finanzamt mit Bescheid vom 20. Februar 2002 festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für diese Jahre nicht vorzunehmen ist, weil gemeinschaftliche Einkünfte nicht vorliegen.

Dass gemeinschaftliche Einkünfte aus der Vermögensverwaltung erzielt werden, wenn eine natürliche Person als unecht stiller Gesellschafter mit einer vermögensverwaltenden GmbH eine stille Gesellschaft eingeht, hat der Verwaltungsgerichtshof im hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2002, 96/15/0062, VwSlg 7.487/F, bereits ausgesprochen. Das im Spruch des Bescheides vom 20. Februar 2002 festgestellte Nichtvorliegen gemeinschaftlicher Einkünfte ist daher so zu verstehen, dass das Finanzamt damit das Vorliegen einer Personengemeinschaft in Form der unechten stillen Gesellschaft verneint hat.

Hinsichtlich des Streitjahres 1992 hat das Finanzamt mit Bescheid vom 26. April 2004 festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für diese Jahre nicht vorzunehmen ist. Aus dem Zusammenhang mit der Begründung dieses Bescheides, welche auf den oben erwähnten Bericht der Betriebsprüfung vom 26. November 1999 hins. einer "B. GmbH und Mitgesellschafter" verweist, ist zu entnehmen, dass das Finanzamt auch damit das Vorliegen einer Personengemeinschaft in Form der unechten stillen Gesellschaft verneint hat.

Aufgrund der von diesen beiden Bescheiden entfalteten Bindungswirkung hatte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid, soweit er die Jahre 1992 bis 1995 betrifft, deshalb vom Nichtvorliegen einer solchen Personengemeinschaft auszugehen. Dass der Bescheid vom 20. Februar 2002 nicht in Rechtskraft erwachsen sei, wie der Beschwerdeführer vorträgt, hinderte dies nicht (§ 192 BAO).

2. Einkommensteuer für 1996 und 1997:

Hinsichtlich der Streitjahre 1996 und 1997 hat das Finanzamt mit Bescheid vom 20. Februar 2002 festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für diese Jahre nicht vorzunehmen ist, weil gemeinschaftliche Einkünfte nicht vorliegen. Dieser Bescheid war an die F.G. GesmbH und den Beschwerdeführer gerichtet.

Mit dem Vorbringen, dabei handle es sich deshalb um eine die Bescheidqualität nicht erlangt habende Erledigung, weil sie nicht an die von ihm behauptete, zwischen der F.G. GesmbH als Geschäftsherrin und ihm als unechten stillen Gesellschafter gebildete Mitunternehmerschaft gerichtet sei, hat der Beschwerdeführer einen Devolutionsantrag eingebbracht, weil über die Abgabenerklärungen der von ihm behaupteten unechten stillen Gesellschaft nicht entschieden worden sei. Diesen Devolutionsantrag hat die belangte Behörde zurückgewiesen, weil es sich bei dem in Rede stehenden Bescheid um eine rechtswirksam erlassene, Bescheidqualität erlangt habende Erledigung handelt. Eine dagegen vor dem Verwaltungsgerichtshof erhobene Beschwerde hat dieser mit Erkenntnis vom heutigen Tag, 2004/15/0137, abgewiesen. Mit seinem die Ausführungen im erwähnten Devolutionsantrag wiederholenden Vorbringen ist der Beschwerdeführer gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf die Gründe dieses Erkenntnisses zu verweisen.

Hat der Bescheid des Finanzamtes vom 20. Februar 2002 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 1996 und 1997 sohin Bescheidqualität erlangt, kommt ihm zufolge des insoweit selben Spruchinhaltes wie des für die Jahre 1993 bis 1995 erlassenen Bescheides ebenfalls Bindungswirkung zu. Das Vorliegen bloßer Vermögensverwaltung wurde in diesem Fall im Übrigen nicht behauptet.

Die belangte Behörde war bei Erlassen des angefochtenen Bescheides an diesen Bescheid gebunden (§ 192 BAO) und hatte die in Rede stehenden negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der behaupteten, mit der F.G. GesmbH gebildeten unechten stillen Gesellschaft der Ermittlung der Einkünfte des Beschwerdeführers nicht zu Grunde zu legen.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 26. Juli 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2004150123.X00

**Im RIS seit**

09.10.2007

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)