

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.02.2013

Geschäftszahl

2010/15/0017

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, in der Beschwerdesache 1. der V GmbH und 2. der V AG, beide in W, beide vertreten durch Dr. Michael Drexler, Rechtsanwalt in 1090 Wien, Hörlgasse 4/5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 24. November 2009, Zlen. RV/0341-G/08, RV/0342-G/08, RV/0687-G/08, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkünftefeststellung 2002) sowie Nichtfeststellung von Einkünften 2002 bis 2006,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Soweit die Beschwerde die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die Nichtfeststellung von Einkünften 2002, 2003, 2005 und 2006 betrifft, wird sie als unzulässig zurückgewiesen.

2. zu Recht erkannt:

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Alleinige Gesellschafterin der im November 2001 gegründeten V GmbH (im Folgenden Technologie GmbH alt) war die Zweitbeschwerdeführerin (V AG, im Folgenden Holding AG). Die Holding AG war auch alleinige Gesellschafterin der X-Kft mit Sitz in Ungarn.

Die Holding AG schloss mit der X-Kft den "Darlehensvertrag" vom 20./21. Dezember 2001 über 5 Mio EUR, aus dem sich eine Geldforderung der Holding AG gegenüber der X-Kft ergibt.

Mit Einbringungsvertrag vom 5. April 2002 brachte die Holding AG ihren Teilbetrieb "Technologie" zum 31. Dezember 2001 nach Art III UmgrStG in die Technologie GmbH alt ein. Zum eingebrachten Vermögen gehörte u.a. auch die 100%-ige Beteiligung an der X-Kft.

Mit Vertrag vom 18. Dezember 2002 über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft wurde vereinbart, dass sich die Holding AG als stille Gesellschafterin mit einer Einlage von 3,7 Mio. EUR am Unternehmen der Technologie GmbH alt ("Geschäftsherr") beteiligt. Zugleich schlossen die Holding AG als stille Gesellschafterin und die Technologie GmbH alt als "Geschäftsherr" einen Zusammenschlussvertrag, in welchem wiederum festgelegt wird, dass die Technologie GmbH alt zur Errichtung einer Mitunternehmerschaft (atypisch stille Gesellschaft) gemäß Art IV UmgrStG ihren Betrieb einbringt und die Holding AG als stille Gesellschafterin eine Einlage von 3,7 Mio EUR leistet. Beide Verträge sehen ("zur Vermeidung von Äquivalenzverletzungen") einen Gewinnvorab für die Holding AG von insgesamt 3,3 Mio EUR vor.

Die Holding AG leistete ihre Einlage als stille Gesellschafterin in der Weise, dass sie die im "Darlehensvertrag" vom 20./21. Dezember 2001 ausgewiesene Forderung gegenüber der X-Kft über 5 Mio EUR, welcher ein Teilwert von 3,7 Mio EUR beigemessen wurde, an die Technologie GmbH alt abtrat.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2002 sind als Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft die Technologie GmbH alt und die Holding AG angeführt und wird der Jahresgewinn von ca. 1,4 Mio EUR der Holding AG zugewiesen.

Der Erklärung entsprechend erließ das Finanzamt an die Technologie GmbH alt und Mitgesellschafter den Gewinnfeststellungsbescheid 2002 (§ 188 BAO) vom 13. Jänner 2004.

Im Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 26. September 2005 wurde festgelegt, dass die Holding AG ihren Mitunternehmeranteil (Beteiligung als stille Gesellschafterin) zum 31. Dezember 2004 nach Art III UmgrStG in die Technologie GmbH alt einbringt, was zur Beendigung der Mitunternehmerschaft führe.

Mit Spaltungsvertrag vom 30. September 2005 wurde die Technologie GmbH alt gespalten (Abspaltung durch Neugründung). Die abgespaltene GmbH ist die Technologie GmbH neu. Die (verbleibende) Technologie GmbH alt - sie wechselte ihren Namen auf Service GmbH - ist die Erstbeschwerdeführerin.

Mit dem an die Technologie (alt) und atypisch stille Gesellschaft gerichteten und als Gesellschafter die Holding AG einerseits sowie Service GmbH "vormals" Technologie GmbH alt andererseits anführenden Bescheid vom 22. August 2007 wurde ausgesprochen, dass eine Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO für das Jahr 2002 unterbleibt. In der Bescheidebegründung wurde durch Verweisung auf einen Betriebsprüfungsbericht zum Ausdruck gebracht, dass das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft (atypisch stille Gesellschaft) nicht anerkannt werde. Gegen diesen Bescheid wurde die Berufung vom 6. Dezember 2007 eingebracht.

Mit dem an die Technologie GmbH und Mitgesellschafter gerichteten Bescheid vom 1. Februar 2008 wurde hinsichtlich Feststellung von Einkünften für das Jahr 2002 das Verfahren wieder aufgenommen und wurden die Einkünfte von ca. 1,4 Mio EUR erklärungsgemäß der Holding AG zugewiesen.

Der Bescheid vom 22. August 2007 wurde mit der Begründung, dass ihm keine Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens vorangegangen sei, durch den an die Technologie GmbH und Mitgesellschafter gerichteten Bescheid vom 7. März 2008 durch das Finanzamt gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Mit einem weiteren an die Technologie GmbH und Mitgesellschafter gerichteten Bescheid vom 7. März 2008 hob das Finanzamt auch die Bescheide vom 1. Februar 2008 gemäß § 299 BAO auf und führte aus, die aufgehobenen Bescheide seien rechtswidrig, weil für die Technologie GmbH alt und atypisch stille Gesellschaft keine Einkünftefeststellung vorzunehmen sei.

Mit dem an die Service GmbH (als Rechtsnachfolger der Technologie GmbH alt) und an die Holding AG gerichteten Bescheid vom 25. April 2008 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften für 2002 wieder auf und sprach aus, dass eine Einkünftefeststellung iSd § 188 BAO unterbleibe. Im Bescheid wurden als Gesellschafter die Holding AG und die Service GmbH genannt.

Gegen den Bescheid vom 25. April 2008 wurde mit Eingabe vom 4. Juni 2008 Berufung erhoben.

Für das Jahr 2003 langte beim Finanzamt am 11. März 2005 die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften ein; als Gesellschafter, denen Gewinne zugeordnet werden, sind die Holding AG und die Technologie GmbH alt genannt.

Für die Jahre 2004 und 2005 langten beim Finanzamt die Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften in den Jahren 2006 und 2008 ein; als Gesellschafter, denen Gewinne (bzw. für das Jahr 2005: null EUR) zugeordnet werden, sind die Holding AG und die Service GmbH genannt. Für das Jahr 2006 wurde zwar noch das Formular der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften eingereicht, im Hinblick auf die bereits erfolgte Beendigung der stillen Gesellschaft wurden aber keine Gesellschafter mehr genannt.

Mit den an die Service GmbH (als Rechtsnachfolger der Technologie GmbH alt) und an die Holding AG gerichteten Bescheiden vom 16. Oktober 2008 sprach das Finanzamt hinsichtlich der Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 aus, dass eine Einkünftefeststellung iSd § 188 BAO unterbleibe, wobei es die Gesellschafter mit Holding AG und Service GmbH bezeichnete. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die mit Sacheinlagevertrag vom 18. Dezember 2002 zwischen der Technologie GmbH alt - deren Rechtsnachfolger sei die Service GmbH - und der Holding AG gegründete atypische stille Gesellschaft nicht anerkannt werde.

Gegen diese Bescheide vom 16. Oktober 2008 wurde die Berufung vom 28. Oktober 2008 eingebracht.

Am 18. November 2009 teilte die steuerliche Vertreterin der belangten Behörde u.a. mit, von der Technologie GmbH alt sei der bisherige Betrieb zum 31. Dezember 2004 abgespalten und in der neu gegründeten Technologie GmbH neu weitergeführt worden, wobei die Technologie GmbH alt in Service GmbH umbenannt worden sei.

Der angefochtene Bescheid ist an die Service GmbH (als "Rechtsnachfolgerin" der Technologie GmbH) und an die Holding AG gerichtet. Mit ihm wurden die Berufungen gegen die Bescheide vom 25. April 2008 und vom 16. Oktober 2008 als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidebegründung wird u.a. ausgeführt, der von der intendierten Mitunternehmerschaft geführte Technologiebetrieb sei von der jetzigen Service GmbH (vor der Spaltung sei dies die Technologie GmbH alt gewesen) im Wege einer Abspaltung zur Neugründung auf die "neue" Technologie GmbH abgespalten worden (Spaltungsstichtag 31. Dezember 2004).

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde. In der Beschwerde wird u.a. vorgebracht, die Service GmbH (Erstbeschwerdeführerin) sei nicht Rechtsnachfolgerin der Technologie GmbH alt. Die belangte Behörde habe fälschlicherweise eine solche Rechtsnachfolge angenommen. Die Technologie GmbH sei nach §§ 14 ff SpaltG in zwei Gesellschaften gespalten worden. Es sei eine Abspaltung zur Neugründung gemäß § 1 Abs. 2 Z 2

SpaltG unter Fortbestand der abspaltenden Gesellschaft (Technologie GmbH alt) und deren Umfirmierung auf Service GmbH vorgenommen worden. Gemäß Punkt 12 des Spaltungsplanes sei der Betrieb der Technologie GmbH alt (mit Ausnahme einer Beteiligung sowie bestimmter Forderungen und Verbindlichkeiten und liquider Mittel) abgespalten worden. Damit sei der Betrieb, auf den sich die stille Beteiligung bezogen habe, im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Technologie GmbH neu übergegangen. Rechtsnachfolgerin der Technologie GmbH alt sei ausschließlich die Technologie GmbH neu.

In der Gegenschrift wendete die belangte Behörde u.a. ein, der Umstand, dass die Service GmbH nicht Rechtsnachfolgerin der Technologie GmbH alt sei, spreche nicht gegen die Richtigkeit des angefochtenen Bescheides. Diesfalls hätten das Finanzamt und die belangte Behörde jedenfalls zu Recht ausgesprochen, dass eine durch die Holding AG einerseits und die Service GmbH andererseits gebildete Mitunternehmerschaft (atypisch stille Gesellschaft) nicht bestanden habe.

In der Replik auf die Gegenschrift verweisen die Beschwerdeführerinnen darauf, dass sie der belangten Behörde im Verwaltungsverfahren einen Spaltungsvertrag vorgelegt hätten, aus dem klar ersichtlich sei, dass der Betrieb, auf den sich die atypisch stille Gesellschaft bezogen habe, abgespalten worden sei. Rechtsnachfolgerin sei ausschließlich die Technologie GmbH neu.

In einer Gegenäußerung brachte die belangte Behörde sodann vor, die Erstbeschwerdeführerin habe bei der Vorlage des Spaltungsvertrages im Verwaltungsverfahren nicht darauf hingewiesen, dass sie nicht Rechtsnachfolgerin der Technologie GmbH alt sei. Die belangte Behörde habe den Spaltungsvertrag keiner näheren Überprüfung unterzogen, weil er für die Lösung der strittigen Rechtsfrage des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft nicht von Relevanz gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Nichtfeststellung 2005 und 2006:

Als Beschwerdepunkt wird in der Beschwerde das Recht auf Anerkennung der stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft genannt.

In der Beschwerde wird u.a. ausgeführt, dass ab dem Jahr 2005 die stille Gesellschaft beendet gewesen sei, sodass "ungeachtet der proforma eingebrachten 'Nullerklärungen' - nicht einmal ein Nichtfeststellungsbescheid zu ergehen" hätte.

Die Behauptung der Verletzung eines eigenen subjektiven Rechts im Sinn des Art. 131 Abs. 1 Z. 1 B-VG begründet die Prozesslegitimation nur dann, wenn eine solche Verletzung möglich ist. Hinsichtlich der Jahre 2005 und 2006 kann vor dem Hintergrund des Beschwerdevorbringens eine Verletzung in dem als Beschwerdepunkt formulierten Recht nicht vorliegen.

Die Beschwerde wird daher hinsichtlich Nichtfeststellung 2005 und 2006 - in einem gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat - gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG als unzulässig zurückgewiesen.

2. Wiederaufnahme des Verfahrens sowie Nichtfeststellung 2002 und 2003:

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 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 beendet, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß § 190 Abs. 1 BAO finden die für Feststellungen gemäß § 188 BAO geltenden Vorschriften sinngemäß für Bescheide Anwendung, mit denen ausgesprochen wird, dass Feststellungen zu unterbleiben haben.

Nach § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch - zu dem auch das Adressfeld zählt - kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. den hg. Beschluss vom 24. September 2008, 2008/15/0204, mwN).

Eine (auch atypische) stille Gesellschaft ist eine reine Innengesellschaft; eine Eintragung im Firmenbuch erfolgt nicht. Ein gemeinschaftliches Vermögen besteht nicht, vielmehr wird die Einlage des stillen Gesellschafters so geleistet, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Unternehmens übergeht. Die Auflösung der stillen Gesellschaft bedeutet die Vollbeendigung der zwischen dem Unternehmensinhaber und dem stillen Gesellschafter begründeten schuldrechtlichen Beziehung. Die stille Gesellschaft endet bei Vorliegen eines Auflösungsgrundes ohne Abwicklung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 2012, 2010/15/0026).

Im gegenständlichen Fall wurden in den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften 2002 und 2003 als Gesellschafter der (atypisch) stillen Gesellschaft die Holding AG und die Technologie GmbH alt

angeführt. Die belangte Behörde wollte mit dem angefochtenen Bescheid - wie bereits vorher das Finanzamt - die Feststellung treffen, dass die zwischen der Technologie GmbH alt und der Holding AG begründete stille Gesellschaft keine Mitunternehmerschaft darstellt, sodass einheitliche Einkünfte nicht erzielt worden sind und eine Feststellung von Einkünften iSd § 188 BAO unterbleibt.

Mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 26. September 2005 hat die Holding AG ihre Beteiligung in die Technologie GmbH alt eingebracht; damit ist, wie dies in diesem Vertrag auch ausdrücklich festgehalten wird, die stille Gesellschaft beendet worden. Nach Beendigung der stillen Gesellschaft hatten die Nichtfeststellungsbescheide gemäß § 191 Abs. 2 BAO an die Gesellschafter Holding AG und Technologie GmbH alt (bzw. an ihre Gesamtrechtsnachfolger) zu ergehen.

Bei der Technologie GmbH alt ist es zu einer Spaltung ihres Vermögens gekommen. Gemäß § 1 Abs. 1 SpaltG kann eine Kapitalgesellschaft ihr Vermögen nach diesem Bundesgesetz spalten. Die Spaltung ist nach § 1 Abs. 2 Z 2 leg. cit. unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft durch Übertragung eines oder mehrerer Vermögensteile dieser Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere dadurch gegründete Neukapitalgesellschaften (Abspaltung zur Neugründung) oder auf übernehmende Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Aufnahme) gegen Gewährung von Anteilen (Aktien oder Geschäftsanteilen) der neuen oder übernehmenden Kapitalgesellschaften an die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft möglich.

Der 2. Teil des SpaltG sieht in den §§ 2 bis 16a Bestimmungen für die Spaltung zur Neugründung vor:

§ 14 Abs. 2 SpaltG lautet auszugsweise:

"(2) Mit der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch treten folgende Rechtswirkungen ein:

1. Die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft gehen entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft oder die neuen Gesellschaften über.

..."

Zufolge der durch die Spaltung der Technologie GmbH alt gemäß § 14 Abs. 2 Z 1 SpaltG eingetretenen partiellen Gesamtrechtsnachfolge ist die Technologie GmbH neu auch für das Abgabenverfahren an die Stelle der Technologie GmbH alt getreten (vgl. zur Rechtsnachfolge das hg. Erkenntnis vom 4. Juni 2008, 2005/13/0135, und *Ritz*, BAO3, § 19 Tz 17 und 18).

Sowohl die Bescheide des Finanzamtes als auch die Berufungsentscheidung (betreffend die Jahre 2002 und 2003) wären daher (an die Holding AG und) an die Technologie GmbH neu zu richten gewesen.

Da der angefochtene Bescheid nicht auch an die Technologie GmbH neu gerichtet ist, entfaltet er keine Rechtswirkungen. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt entschieden hat, ist ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibt, ein Grundlagenbescheid im Sinne des § 188 BAO. Die Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gilt somit auch für den Bescheid mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung nicht zu erfolgen hat. 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. das hg. Erkenntnis vom 5. September 2012, 2011/15/0024).

Die Beschwerde war daher, soweit sie die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die Nichtfeststellung 2002 und 2003 betrifft, gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG als unzulässig zurückzuweisen, was der Verwaltungsgerichtshof in einem gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat beschlossen hat.

3. Nichtfeststellung 2004:

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2004 wird zum Ausdruck gebracht, dass die Einkünfte der Holding AG und der Service GmbH zuzurechnen seien. In der Erklärung werden sohin als Gesellschafter die Holding AG und die Service GmbH genannt. Der dementsprechend an die Holding AG und die Service GmbH gerichtete Nichtfeststellungsbescheid des Finanzamtes entfaltet daher ebenso Wirksamkeit wie der angefochtene Bescheid, soweit er über die Nichtfeststellung für das Jahr 2004 abspricht.

Mit der Beschwerde wird vorgebracht, dass die Technologie GmbH alt und die Holding AG eine Mitunternehmerschaft in der Form einer atypisch stillen Gesellschaft gebildet haben. Es wird aber nicht vorgebracht, dass zwischen der Service GmbH und der Holding AG eine Mitunternehmerschaft, die zu gemeinschaftlichen Einkünften führt, anzuerkennen wäre. Solcherart zeigt die Beschwerde hinsichtlich Nichtfeststellung 2004 keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Hinsichtlich Nichtfeststellung 2004 war die Beschwerde daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 26. Februar 2013