



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der SUB3 KG in W, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater in 1220 Wien, Stadlauer Straße 39/1/Top 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. Februar 2023, Zl. RV/5100666/2015, betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2008 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Österreich, Dienststelle Kirchdorf Perg Steyr), den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Bei der B GmbH und Mitges. handelte es sich - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - um eine (steuerlich als Mitunternehmerschaft zu behandelnde) atypisch stille Gesellschaft, bei der die B GmbH Inhaberin des Unternehmens iSd § 179 UGB und die revisionswerbende SUB3 KG atypisch stille Gesellschafterin war. Laufende Verlustzuweisungen führten bei der atypisch stillen Gesellschafterin zu einem negativen (steuerlichen) Kapitalkonto in Höhe von 5.784.574,94 €. Laut Gesellschaftsvertrag bestand keine Nachschusspflicht (Auffüllungsverpflichtung). Über das Vermögen der Unternehmensinhaberin (B GmbH) wurde im Dezember 2008 der Konkurs eröffnet; im Juni 2011 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben. Die Gesellschaft wurde im Firmenbuch im September 2011 infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.
- 2 Von der Abgabenbehörde erging mit 2. Dezember 2014 ein an die beiden Beteiligten als ehemalige Gesellschafter der B GmbH und Mitges. gerichteter Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008. Neben den beiden Beteiligten (B GmbH und SUB3 KG) als Bescheidadressaten wird darin darauf hingewiesen, dass der Bescheid beiden Beteiligten zugestellt wird. Der Bescheid wurde der SUB3 KG wirksam zugestellt. Die Gesamteinkünfte für 2008 wurden nicht mit dem erklärten Verlust, sondern mit einem Gewinn von 652.590,67 €, in dem ein



Veräußerungsgewinn enthalten ist, festgestellt und dazu in der Begründung angegeben, dass die negativen Kapitalkonten des stillen Gesellschafters als Aufgabegewinn zu erfassen gewesen seien, weil mit Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Unternehmensinhaberin die stille Gesellschaft zwingend aufgelöst und die Mitunternehmerschaft beendet gewesen sei.

- 3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine ordentliche Revision nicht zugelassen wurde, wies das BFG die Beschwerde ab und änderte den Bescheid (zu Lasten der Revisionswerberin) ab, indem es dieser den Aufgabegewinn zur Gänze zurechnete.
- 4 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision. Zu deren Zulässigkeit macht die Revisionswerberin geltend, das BFG sei insofern von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, als „der Adressat der angefochtenen Erledigung des Finanzamtes vom 2.12.2014 dem lehrbuchartigen Hinweis des Gerichtshofes zufolge richtigerweise ‚[B.] GmbH und [SUB3] KG als ehemalige Gesellschafter der [B] GmbH & atypisch Still‘ [hätte] lauten müssen“ (Hinweis auf VwGH 26.2.2020, Ra 2018/13/0103, Rn 18). Tatsächlich habe er jedoch: „[B] GmbH als ehemaliger Gesellschafter der [B] GmbH u. Mitges.“ gelautet, „gefolgt von der namentlichen Erwähnung beider Gesellschaften als ‚Bescheidadressaten‘ und dem ‚ausdrücklichen‘ Hinweis, dass dieser Bescheid trotz Bezugnahme auf § 101 Abs 3 und 4 BAO ... ‚beiden Beteiligten zugestellt wird.‘“ Mangels wirksam ergangenen Erstbescheids des Finanzamts hätte das BFG die Beschwerde daher zurückweisen müssen, weshalb dessen meritorische Entscheidung mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit behaftet sei. Im Übrigen hätte die „Zurechnung des Jahresergebnisses 2008 samt des darin enthaltenen Aufgabegewinns ... aus den Gründen des § 24 Abs 1 lit c BAO richtigerweise an unsere damaligen, an uns treuhänderisch beteiligt gewesenen Kommanditisten erfolgen müssen.“ Tatsächlich sei sie fälschlich an die Revisionswerberin erfolgt.
- 5 Mit diesem Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision nicht aufgezeigt.



- 6 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.
- 7 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.
- 8 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.
- 9 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.
- 10 Nach § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen (u.a. gemäß § 188 BAO) die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung.
- 11 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.
- 12 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).

- 13 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 (vgl. VwGH 19.10.2023, Ra 2023/13/0007 ua, mwN).
- 14 Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26. Februar 2020, Ra 2018/13/0103, ausgesprochen hat, endet die stille Gesellschaft bei Vorliegen eines Auflösungsgrundes ohne Abwicklung. Die Vollbeendigung der stillen Gesellschaft tritt damit bereits mit dem Wirksamwerden der Auflösung ein. Allfällige die atypisch stille Gesellschaft betreffende Bescheide müssen daher ab Eröffnung des Konkurses über die Inhaberin des Unternehmens gemäß § 191 Abs. 2 BAO an die ehemaligen Gesellschafter der stillen Gesellschaft ergehen. Wird ein Feststellungsbescheid an eine nicht mehr bestehende Gemeinschaft gerichtet, so entfaltet er keine Rechtswirkungen.
- 15 Über das Vermögen der B GmbH als Unternehmensinhaberin wurde im Dezember 2008 der Konkurs eröffnet, weshalb ab diesem Zeitpunkt Bescheide an die ehemaligen Gesellschafter der aufgelösten atypisch stillen Gesellschaft zu richten waren.
- 16 Die Revision rügt, die beim BFG angefochtene Erledigung des Finanzamtes vom 2. Dezember 2014 lasse nicht erkennen, wovon die Behörde ausgegangen sei. Anstatt sie - an die „[B] GmbH und [SUB3] KG als ehemalige Gesellschafter der [B] GmbH & atypisch Still“ zu richten, weise besagte Erledigung des Finanzamtes als Adressaten die „[B] GmbH als ehemaliger Gesellschafter der [B] [...] GmbH u. Mitges.“ aus, gefolgt von der Bezeichnung beider damaliger Gesellschafter als „Bescheidadressaten“ und dem „ausdrücklichen“ Hinweis, dass dieser Bescheid „beiden Beteiligten zugestellt“ werde, dies ungeachtet des ganz am Ende der Erledigung angebrachten



Hinweises auf § 101 Abs. 3 und 4 BAO. Unter dem Strich bleibe festzuhalten:
Die als Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO beabsichtigte und als solche bezeichnete Erledigung des Finanzamts aus 2014 sei weder an die Mitunternehmerschaft noch an beide damaligen Gesellschafter gerichtet, sondern nur an einen von ihnen ([B] GmbH). Solcherart entfalte sie niemandem gegenüber Rechtswirkungen. Bei ihr handle es sich vielmehr um einen absolut nichtigen Verwaltungsakt, der als „Nicht-Bescheid“ ins Leere führe.

17 Damit wird eine fehlende Rechtskonformität des Bescheids des Finanzamts jedoch nicht aufgezeigt.

18 Der strittige Bescheid des Finanzamts vom 2. Dezember 2014 führte dabei einleitend - wie das BFG auch festgestellt hat und aus den Verwaltungsakten ersichtlich ist - noch über der Überschrift „Bescheid“ Folgendes an:

„Bescheidadressaten:

Firma [B] GmbH, [Adresse], z.H. Herrn [..., Adresse]

und

Firma [SUB3], Adresse, z.H. Herrn [..., Adresse].

Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass dieser Bescheid beiden Beteiligten zugestellt wird.“

19 Die an die revisionswerbende Gesellschaft gerichtete Ausfertigung enthielt im Adressfeld folgende Bezeichnung: „Firma [SUB3] als ehem. Gesellschafter der [B] GmbH u. Mitges., z.H. Herrn [..., Adresse]“. Die an die [B] GmbH gerichtete Ausfertigung enthielt im Adressfeld spiegelbildlich folgende Bezeichnung: „Firma [B] GmbH als ehemaliger Gesellschafter der [B] GmbH u. Mitges., z.H. Herrn [..., Adresse]“.

20 Auf die aufgelöste stille Gesellschaft wird damit in beiden Ausfertigungen im Adressfeld als „[B] GmbH u. Mitges.“ Bezug genommen.

21 Zudem führte der Feststellungsbescheid stets beide Gesellschafter der aufgelösten Gesellschaft iSd § 191 Abs. 2 BAO ausdrücklich als Bescheidadressaten an.



- 22 Bei der gegebenen klaren Spruchgestaltung ist nicht entscheidend, ob der Bescheid an die beiden Bescheidadressaten mit unterschiedlichen Adressfeldern oder mit einheitlichem Adressfeld und unterschiedlichen Zustellverfügungen ausgefertigt worden ist (vgl. VwGH 26.6.2024, Ra 2023/15/0025).
- 23 Es ist auch - entgegen dem Revisionsvorbringen - nicht ersichtlich, warum für die Beteiligten nicht hätte erkennbar sein sollen, wovon die Behörde im Revisionsfall ausgegangen sei und an wen sie ihre Erledigung gerichtet habe. Im Übrigen wird auch in der Begründung des Feststellungsbescheids ausdrücklich auf die Auflösung der stillen Gesellschaft Bezug genommen und die revisionswerbende Gesellschaft als „stiller Gesellschafter“ angesprochen:
- „Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Gesellschaft mit der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Firma [B] GmbH aufgelöst ist. Es ist daher ein Aufgabegewinn zu ermitteln. Dieser entspricht beim stillen Gesellschafter [SUB3] der Höhe des nicht durch Bareinlagen gedeckten Verlustanteils. Die Berechnung des Aufgabegewinnes ist dem beiliegenden Bericht vom 04.12.2013 über das Ergebnis der Außenprüfung zu entnehmen.“
- 24 Soweit die Revision ferner die Zurechnung des Jahresergebnisses 2008 an die revisionswerbende Gesellschaft rügt, wendet sie sich gegen die Beweiswürdigung des BFG, ohne dies im Zulässigkeitsvorbringen fallbezogen zu substantiieren.
- 25 In der Revision werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

W i e n , am 26. September 2024