

A. Allgemeiner Teil

1. Allgemeines zum Feststellungsverfahren

1.1. Zweck, Voraussetzungen

Gem § 188 BAO erfolgt eine Feststellung des Gewinnes oder des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Als Beteiligte kommen physische und juristische Personen, aber auch Personenvereinigungen/-gemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit in Betracht; dies liegt zB vor bei einer OG, KG, GesbR, EWIV, Miteigentums-gemeinschaft und bei einer unechten (atypischen) stillen Gesellschaft.¹ Eine Feststellung erfolgt für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen. Der festgestellte Gewinn bzw Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird dann auf die Teilhaber verteilt.

Die Gewinnermittlung bei einer Personengesellschaft erfolgt in zwei Stufen. Auf der ersten Stufe (Gesellschaftsebene) wird der von der Gesellschaft im Wirtschaftsjahr bzw Kalenderjahr erzielte steuerliche Gewinn oder Verlust einheitlich ermittelt. Auf der zweiten Stufe (Gesellschafterebene) wird der für die Gesellschaft festgestellte Gewinn oder Verlust auf die Gesellschafter verteilt und unter Berücksichtigung der nur den jeweiligen Gesellschafter betreffenden Zu- und Abschläge für jeden von ihnen gesondert festgestellt.

Zweck der Feststellung von Einkünften ist es, die Grundlagen für die Besteuerung so zu ermitteln, dass ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet ist und die Durchführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermieden wird.² Dennoch können für einzelne Beteiligte unterschiedliche Ergebnisse festgestellt werden (zB durch die Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben oder unterschiedliche AfA-Bemessungsgrundlagen).³ Alle Feststellungen, die gemeinschaftlich erzielte Einkünfte betreffen und im Feststellungsverfahren getroffen werden, haben Bindungswirkung für die Abgabenbescheide oder sonstige abgeleitete Bescheide aller Beteiligten, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann.⁴

Die Feststellung von Einkünften setzt voraus, dass die Beteiligten Einkünfte aus derselben Einkunftsart erzielen.⁵ Pro Feststellungsfall kann lediglich über eine Einkunftsart abgesprochen werden. Aus diesem Grund dürfen in die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung keine Einkunftsteile einbezogen werden, deren Quelle zum Betriebsvermögen der Beteiligten gehört.⁶ Beziehen die an einer gemeinsamen Einkunftsquelle Beteiligten aus dieser Einkunftsquelle nicht Einkünfte derselben Einkunftsart, so liegen die Voraussetzungen für eine Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO nicht vor. Das ist zB der Fall, wenn an einem Mietwohngrundstück

¹ Ritz/Koran, § 188 Rz 2.

² VwGH 22.11.2001, 98715/0056; 28.2.2002, 96/15/0254; 22.12.2011, 2009/15/0133; Ritz/Koran, § 188 Rz 1.

³ VwGH 19.5.1993, 89/13/0151.

⁴ VwGH 15.12.1994, 92/15/0030; 18.10.2005, 2004/14/0154.

⁵ VwGH 26.7.2007, 2004/15/0123.

⁶ VwGH 20.5.1987, 86/13/0068.

zwei physische Personen, deren Anteile nicht zu einem gewillkürten Betriebsvermögen gehören, und eine unbeschränkt steuerpflichtige AG zu je einem Drittel beteiligt sind. Die beiden physischen Personen beziehen aus der Vermietung des Objektes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die AG hingegen gem § 7 Abs 3 KStG kraft ihrer Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO hat daher nur bezüglich der zwei Drittelanteile der physischen Personen zu erfolgen.⁷

Erklärungen zur Feststellung der Einkünfte unterliegen gem § 85a BAO der Entscheidungspflicht, auch dann, wenn die absolute Verjährung für die abgeleiteten Abgaben bereits eingetreten ist.⁸

1.2. Nichtanwendbarkeit des § 188 BAO

Gem § 188 Abs 4 BAO hat die Feststellung zu unterbleiben:

- für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wenn das unbewegliche Vermögen nicht im Inland gelegen ist,
- für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz noch eine Betriebsstätte im Inland hat,
- für Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz noch eine Betriebsstätte im Inland hat,
- für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn das unbewegliche Vermögen nicht im Inland gelegen ist,
- für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum⁹ besteht, sofern die Feststellung nur allgemeine Teile der Liegenschaft¹⁰ (§ 2 Abs 4 WEG) betreffen würde,
- wenn sich der alleinige Zweck bei einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages¹¹ oder Werklieferungsvertrages¹² beschränkt, es sei denn, der mit dem Auftraggeber bei Auftragsvergabe vereinbarte Auftragswert übersteigt 700.000 € (ohne Umsatzsteuer).

Einkünfte aus einer echten stillen Gesellschaft sind nicht gem § 188 BAO festzustellen; dies gilt auch dann, wenn die stille Beteiligung zum Betriebsvermögen des Stillen gehört.¹³ Ebenso unterbleibt die Einkünftefeststellung, wenn nur Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt werden.¹⁴

⁷ Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 188 Anm 8.

⁸ VwGH 22.5.2013, 2009/13/0088 bis 0089.

⁹ Ob Wohnungseigentum besteht, richtet sich nach dem Wohnungseigentumsgesetz (vgl VwGH 21.9.1983, 82/13/0212).

¹⁰ Allgemeine Teile der Liegenschaft sind solche, die der allgemeinen Benützung dienen oder deren Zweckwidmung einer ausschließlichen Benützung entgegensteht (zB Stiegenhäuser, Hausfassade, Aufzug für mehrere Eigentumswohnungen, Autoabstellplätze, Garten, Abstellräume).

¹¹ Gem § 1151 Abs 1 ABGB entsteht ein Werkvertrag, wenn sich jemand zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt verpflichtet.

¹² Der Begriff des Werklieferungsvertrages ist dem österreichischen Privatrecht fremd, man versteht darunter die Vereinbarung der Herstellung einer vertretbaren Sache aus einem vom Unternehmer beizustellenden Stoff (vgl *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³, 255; deutsches bürgerliches Gesetzbuch [BGB] § 651).

¹³ VwGH 19.12.1990, 86/13/0136.

¹⁴ EStR 2000 Rz 6023.

1.3. Feststellungsbescheid

1.3.1. Obligatorische Spruchbestandteile

Der Spruch des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte hat neben dem Bescheidadressaten jedenfalls zu enthalten:

- Art der gemeinschaftlichen Einkünfte,
- Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte,
- Feststellungszeitraum sowie
- Namen der Beteiligten und Höhe ihrer Anteile.

Bereits im Feststellungsverfahren sind allfällige Sonderbetriebseinnahmen¹⁵, Sonderbetriebsausgaben¹⁶ und Sonderwerbungskosten¹⁷ zu berücksichtigen. Werden solche Beträge im Feststellungsbescheid nicht erfasst, können sie in abgeleiteten Bescheiden nicht mehr berücksichtigt werden.¹⁸

Im Rahmen der Gewinnfeststellung sind auch die mit der Aufgabe von Beteiligungen an einer Personengesellschaft zusammenhängenden Veräußerungsgewinne oder Veräußerungsverluste zu erfassen.¹⁹ Auch nachträgliche Einkünfte iSd § 32 Abs 1 Z 2 EStG sind im Rahmen der Feststellung gem § 188 BAO zu erfassen.²⁰ Allerdings sind solche Einkünfte, die einem ausgeschiedenen Beteiligten nach dem Ausscheiden zuzufleßen, nicht in die Feststellung (für die Zeit nach dem Ausscheiden) einzubeziehen.²¹

Die Gewinnfeststellung hat für das einzelne Wirtschaftsjahr (den einzelnen Gewinnermittlungszeitraum) zu erfolgen.²²

Wechselt ein Beteiligter während des Wirtschaftsjahres, so ist sowohl der ausgeschiedene als auch der neu eingetretene Beteiligte in die Feststellung der Einkünfte einzubeziehen. Der Wechsel eines Beteiligten führt daher nicht zur Erlassung mehrerer Feststellungsbescheide für ein Wirtschaftsjahr.²³

Die Erlassung von Feststellungsbescheiden liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.²⁴ Feststellungsbescheide können ohne Bedachtnahme auf Verjährungsvorschriften erlassen werden.²⁵ Für die abgeleiteten Abgabenbescheide sind allerdings die Verjährungsvorschriften anzuwenden,²⁶ dh, Feststellungsbescheide können zwar außerhalb der Verjährung erlassen werden, sind aber wirkungslos, wenn die abgeleiteten Abgaben bereits verjährt sind.

1.3.2. Fakultative Spruchbestandteile

Im Spruch des Bescheides über die Feststellung von Einkünften ist gegebenenfalls darüber abzusprechen, ob Verlustanteile²⁷ iSd § 18 Abs 6 und 7 EStG vortragsfähig sind, ob Einkunftsteile begünstigten Steuersätzen²⁸ unterliegen, ob Einkunftsteile²⁹

¹⁵ VwGH 20.4.1993, 93/14/0001; 19.3.2002, 99/14/0134.

¹⁶ VwGH 19.3.2002, 99/14/0134.

¹⁷ VwGH 20.2.2008, 2008/15/0019.

¹⁸ VwGH 10.9.1998, 96/15/0198; 5.6.2003, 99/15/0150; 1.6.2006, 2006/15/0021.

¹⁹ VwGH 28.11.2007, 2005/15/0134.

²⁰ VwGH 25.2.1997, 92/14/0167.

²¹ *Ritz/Koran*, § 188 Rz 11.

²² VwGH 18.11.2008, 2006/15/0341.

²³ VwGH 11.6.1991, 90/14/0048; *Stoll*, 1999.

²⁴ VwGH 3.9.2008, 2006/13/0167.

²⁵ VwGH 22.4.1998, 93/13/0277; 11.11.2008, 2006/13/0187.

²⁶ VwGH 8.9.1992, 87/14/0158; 25.9.2001, 95/14/0098.

²⁷ VwGH 15.12.1994, 92/15/0030; 18.10.2005, 2004/14/0154.

²⁸ VwGH 28.2.1995, 95/14/0021; 18.10.2005, 2004/14/0154.

²⁹ VwGH 20.11.1996, 94/15/0091.

gem § 2 Abs 2a oder § 23a EStG (Wartetastenverluste) nicht ausgleichsfähig sind, ob derartige zunächst nicht ausgleichsfähige Einkunftsteile spätere Gewinnanteile mindern³⁰, ob eine Komplementär-GmbH Gewinne verdeckt oder über die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles ausgeschüttet hat³¹.

Ergibt sich, dass über die Höhe des Anteils an einem betrieblichen Verlust (Verlustantenteile) eines konkreten Jahres im rechtskräftigen Feststellungsbescheid nach § 188 BAO einerseits und rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid andererseits endgültig abgesprochen wird³², dann kommt der Feststellung des Verlusts im Einkommensteuerbescheid der Vorrang zu, weil ein allfälliger Ausgleich des Verlusts mit positiven Einkünften des betreffenden Jahres im Einkommensteuerbescheid erfolgt und nur der danach verbleibende Betrag vortragsfähig ist.³³

Wird über diese Punkte im Feststellungsbescheid nicht abgesprochen, kann der Bescheid hinsichtlich der unterbliebenen Feststellung keine Bindung entfalten und es ist über die betreffenden Umstände in den abgeleiteten Bescheiden abzusprechen.³⁴

Strittig ist, ob anrechenbare ausländische Abgaben bereits im Feststellungsbescheid auszuweisen und auf die Beteiligten zu verteilen sind. Dafür spricht die Verwaltungsökonomie. Dagegen spricht der Wortlaut des § 188 Abs 1 BAO, wonach „Einkünfte“ festzustellen sind. Auch wenn fakultative Spruchbestandteile zulässig sind, dient doch der Abspruch über ausländische Abgaben nicht der Qualifikation von Einkünften, so dass sie nicht im Feststellungsbescheid auszuweisen sind.³⁵

1.3.3. Bescheidadressierung

1.3.3.1. Offene Gesellschaft (OG) und Kommanditgesellschaft (KG)

Bescheide sind bei im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaften (OG, KG) an die Gesellschaft zu richten und mit der Firma zu bezeichnen. Solche Gesellschaften verlieren ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung, wobei die Auflösung und Löschung im Firmenbuch ihre Parteifähigkeit so lange nicht beeinträchtigt, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten (dazu zählen auch die Abgabengläubiger) noch nicht abgewickelt sind (zB ein noch nicht abgeschlossenes Feststellungsverfahren gem § 188 BAO).³⁶

Mit der „Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften“ wird der Kreis der Personen festgelegt, über die das Finanzamt in einem einheitlichen Feststellungsbescheid gem § 188 BAO abzusprechen hat. Es kommt also darauf an, welche Personen in diese Erklärung der Einkünfte aufgenommen werden.

Handelt es sich laut Erklärung zB um eine KG mit vier Gesellschaftern (A, B, C und D) und gelangt das Finanzamt zur Auffassung, dass gemeinschaftliche Einkünfte nur durch A und B erzielt wurden, während C und D nicht als Mitunternehmer anzusehen sind, lautet die Adressierung „An die KG und an C und D“. Im Spruch des Bescheides werden A und B gemeinschaftlich erzielte Einkünfte zugewiesen. Hinsichtlich C und D ist auszusprechen, dass eine Zurechnung gemeinschaftlich erzielter Einkünfte an sie mangels der dafür erforderlichen Qualifikation als Mitunternehmer zu unterbleiben hat.

³⁰ VwGH 19.5.1993, 91/13/0113; 15.12.1994, 92/15/0030; 20.11.1996, 94/15/0091, jeweils zu § 23a EStG 1972.

³¹ VwGH 22.3.1991, 87/13/0201.

³² Das kann der Fall sein, weil bei der Erlassung des Feststellungsbescheides die Bemessungsverjährung für die Einkommensteuer bereits abgelaufen ist.

³³ ÖstZ 11/2016, 306 = VwGH 26.11.2015, 2012/15/0038.

³⁴ VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154.

³⁵ Bejahend *Loukota* in FS Stoll 419, und *Loukota* in Internationale Steuerfälle, Tz 426; verneinend *Urtz*, SWI 1996, 226, und *Ellinger* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen 120.

³⁶ VwGH 29.3.2006, 2001/14/0091; 17.11.2004, 2000/14/0142; BMF, AÖF 2010/36, Abschn 6.1.1.

Rechtsfähige Personengesellschaften enden nicht bereits mit ihrer Auflösung und Löschung im Firmenbuch, sondern erst mit Liquidation des gesamten Gesellschaftsvermögens und Abschluss aller Abgabeverfahren. Vollbeendigung und damit der Verlust der Parteifähigkeit der Gesellschaft tritt demnach erst dann ein, wenn kein verwertbares und verteilbares Gesellschaftsvermögen mehr vorhanden ist und auch keine Bescheide an die Gesellschaft mehr zu erlassen sind. Eine eingetragene Personengesellschaft bleibt so lange parteifähig, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten noch nicht vollständig abgewickelt sind. Besteht noch ein Anspruch, ergeht der Bescheid wirksam an die Gesellschaft.³⁷

Erfolgt eine Geschäftsübernahme gem § 142 UGB, bewirkt das die Vollbeendigung der Personengesellschaft. Die Geschäfte werden vom übernehmenden Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt.³⁸ Das Gesellschaftsvermögen geht gem § 142 Abs 1 UGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den übernehmenden Gesellschafter über. Feststellungsbescheide sind wegen der ausdrücklichen und speziellen Anordnung des § 191 Abs 2 BAO an die ehemals Beteiligten zu richten („An A, B und C als ehemalige Gesellschafter der X-KG“).³⁹

1.3.3.2. Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR)

Die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ist ein eigenes, von ihren Gesellschaftern unabhängiges Steuersubjekt. Während des aufrechten Gesellschaftsbestandes sind sämtliche Bescheide an die rechtsfähige Gesellschaft zu richten. In der Praxis erfolgt oft die Nennung des Familiennamens eines Gesellschafters mit dem Zusatz „An A und Mitgesellschafter“ oder bei Vermietung und Verpachtung „An A und Mitbesitzer“. Dies ist zulässig, wenn auch das Objekt der gemeinsamen Feststellung (Einkunftsquelle, Liegenschaft) aus dem Bescheid hervorgeht. Es muss aus dem Bescheid erkennbar sein, welche Personengesamtheit und welcher Feststellungsgegenstand gemeint sind. Bei einer GesbR kommt als Adressierung insbesondere die Nennung aller Gesellschafter in Betracht („An A, B und C“). Der Zusatz „GesbR“ erscheint zweckmäßig („An A, B und C GesbR“).⁴⁰

1.3.3.2.1. Beendigung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Rechtslage bis 31. Dezember 2014

Eine GesbR endet mit ihrer Auflösung. Auflösungsgründe sind vor allem Erreichung oder Verfehlung des Gesellschaftszweckes, Vereinbarung, Zeitablauf (bei befristetem Gesellschaftsvertrag) Auflösungsbeschluss und Aufkündigung der unbefristeten Gesellschaft durch einen Gesellschafter. Mit der Beendigung gehen gem § 19 Abs 2 BAO die Rechte und Pflichten der Personenvereinigung auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter über. Die Vertretungsbefugnis gem § 81 Abs 6 BAO bleibt so lange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

Bescheide, die nach Beendigung noch an die Mitunternehmerschaft gerichtet werden, gehen ins Leere.⁴¹ Als Bescheidadressaten sind die im jeweiligen Feststellungszeitraum beteiligt gewesenen Gesellschafter namentlich anzusprechen.

³⁷ VwGH 11.11.2008, 2006/13/0187; 27.4.2016, 2013/13/0003.

³⁸ VwGH 21.9.2005, 2005/13/0117.

³⁹ VwGH 21.9.2005, 2005/13/0117; 25.1.2006, 2005/13/0174; BMF, AÖF 2010/36, Abschn 6.1.2.

⁴⁰ BMF, AÖF 2010/36, Abschn 6.2.

⁴¹ VwGH 23.2.2005, 2002/14/0001.

Rechtslage seit 1. Jänner 2015

Die Auflösung einer eingetragenen Personengesellschaft und ihre Löschung im Firmenbuch haben bloß deklaratorischen Charakter⁴² und beenden die Rechtsfähigkeit nicht, solange Vermögen⁴³ vorhanden ist und Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt sind. Die Bescheidadressierungen sind daher „An XY und Mitges“⁴⁴ bzw. „An XY und Mitbes“ zu richten.

Im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaften verlieren somit ihre Rechtsfähigkeit erst mit ihrer Vollbeendigung, dh nach Abwicklung aller Rechtsverhältnisse⁴⁵. Zu diesen Rechtsverhältnissen, die abgewickelt werden müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO.⁴⁶

In der Zeit zwischen Auflösung und Vollbeendigung (vollständige Abwicklung aller Rechtsverhältnisse) fungiert der vormalige Geschäftsführer als „geborener Liquidator“⁴⁷. An ihn können an die Gesellschaft adressierte Erledigungen bis zur Bestellung eines Liquidators noch zugestellt werden. Bei eingetragenen Personengesellschaften bleibt die Vertretungsbefugnis gem § 81 Abs 2 BAO und in Feststellungsverfahren auch die Zustellfiktion gem § 101 Abs 3 zweiter Satz BAO erhalten.

Durch das GesBR-Reformgesetz wurde im § 1206 ABGB klargestellt, dass die GesBR durch einen einstimmigen Gesellschafterbeschluss in eine OG oder KG umgewandelt werden kann, wodurch es im Zeitpunkt der Eintragung der OG oder KG im Firmenbuch zu einem Übergang des Gesellschaftsvermögens einschließlich aller Rechte und Pflichten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge kommt. In diesen Fällen sind die Feststellungsbescheide an die ehemaligen Gesellschafter zu richten, denen die gemeinschaftlichen Einkünfte im jeweiligen Feststellungszeitraum zugeflossen sind. Die Einkünftebezieher sind daher namentlich zu nennen („An A, B, C als ehemalige Gesellschafter“), das gilt auch für „Nichtfeststellungsbescheide“.⁴⁸

1.3.3.3. Unechte (atypische) stille Gesellschaft

Die unechte stille Gesellschaft ist abgabenrechtsfähig und im Feststellungsverfahren während aufrechten Bestands und ihrer steuerlichen Anerkennung in Form einer Mitunternehmerschaft als Bescheidadressatin zu bezeichnen. Wird der Gewinn durch eine atypische stille Gesellschaft erzielt, ist der Gewinnfeststellungsbescheid gemäß § 191 Abs 1 lit c BAO an dieses Einkünfteermittlungssubjekt zu richten (zB „KG und atypisch stille Gesellschafter“⁴⁹).

Die Adressierung der Feststellungsbescheide hat an alle Gesellschafter (den Inhaber des Unternehmens sowie an den/die stillen Gesellschafter) zu erfolgen. Anstelle der namentlichen Nennung der stillen Gesellschafter im Adressfeld käme auch ein Hinweis im Adressfeld auf ihre Nennung in einer Beilage des Feststellungsbescheides oder auf ihre namentliche Bezeichnung im Spruchteil über die Aufteilung der Einkünfte in Betracht.⁵⁰ Es kann auch die Bezeichnung des Geschäftsherrn (Inhaber des Unterneh-

⁴² VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134.

⁴³ OGH 19.6.2006, 8 ObA 46/06g.

⁴⁴ BFG 27.3.2017, RV/7103204/2012 (VwGH 15.5.2019, Ro 2017/13/0012 – Revision abgewiesen): Wurden Bescheide an „[Vorname] [Zuname] und Mitges.“ oder an alle (vermeintlichen) mit ihrem Namen angeführten Mitgesellschafter erlassen und existieren, wenngleich in anderer Zusammensetzung als von der Behörde angenommen, Mitunternehmerschaften dieser Gesellschafter als Steuersubjekte, ist im Sinne der Rechtssicherheit von einer Wirksamkeit der Bescheide auszugehen.

⁴⁵ VwGH 20.11.1996, 95/15/0179.

⁴⁶ VwGH 27.4.2016, 2013/13/0003.

⁴⁷ VwGH 23.6.1993, 91/15/0157; 17.12.1993, 92/15/0121.

⁴⁸ BMF, AÖF 2010/36, Abschn 10.2.

⁴⁹ VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091.

⁵⁰ BMF, AÖF 2010/36, Abschn 6.3.

mens) mit einem Zusatz, wie etwa „und Mitgesellschafter“ verwendet werden, sofern ein im Sinne des Abgabenrechtes rechtsfähiges (parteifähiges) Gebilde vorliegt.⁵¹

Wird eine atypisch stille Gesellschaft hingegen nicht anerkannt, dh, erfolgt keine Einkünftezurechnung an die stillen Gesellschafter, muss im Bescheid ausgesprochen werden, dass eine Feststellung zu unterbleiben hat. In so einem Fall müssen im Nichtfeststellungsbescheid sämtliche Beteiligte namentlich angeführt werden und muss an jede dieser Personen eine Ausfertigung des Bescheides zugestellt werden.⁵²

Wird über den Unternehmensinhaber oder über den stillen Gesellschafter der Konkurs eröffnet, so hat dies nach § 185 Abs 2 UGB zwingend die Auflösung der (auch atypisch) stillen Gesellschaft zur Folge. Bei Vorliegen eines Auflösungsgrundes endet die stille Gesellschaft ohne Abwicklung. Die Vollbeendigung der stillen Gesellschaft tritt damit bereits mit dem Wirksamwerden der Auflösung ein. Allfällige die atypisch stille Gesellschaft betreffende Bescheide dürfen ab Eröffnung des Konkurses über den Unternehmensinhaber nicht mehr an die stille Gesellschaft adressiert werden.⁵³

1.3.3.4. Miteigentümergeinschaft

Bei Miteigentümergeinschaft sind folgende Bescheidadressierungen möglich:

- „An die Gemeinschaft der Miteigentümer der Liegenschaft ...“ (wenn die Miteigentümer im Spruch namentlich genannt sind),
- „An A, B und C“ (wenn die Liegenschaft im Bescheid bezeichnet ist),
- „An A und Mitbes der Liegenschaft ...“ (wenn die Mitbesitzer im Bescheidspruch namentlich genannt sind).

Die Adressierung „An A und Mitbes“ könnte nur dann ausreichend sein, wenn die Miteigentümer im Bescheidspruch namentlich genannt sind und die betreffende Liegenschaft im Bescheid bezeichnet ist, wobei die Angabe der Steuernummer hierfür nicht ausreicht.⁵⁴

Die Miteigentümer müssen nicht namentlich im Adressfeld genannt werden, es genügt auch ein Hinweis auf die Aufzählung in einer Beilage oder auf die Bezeichnung der Einkünftebezieher bei der Aufteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.⁵⁵

1.3.3.5. Mehrstöckige Personengesellschaften – Unterbeteiligung

Ist der Unterbeteiligte⁵⁶ nicht in die Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft einzu beziehen, so ist der vom Feststellungsbescheid der Gesellschaft abgeleitete Feststellungsbescheid an den Gesellschafter und den/die Unterbeteiligten zu richten. Ist der Unterbeteiligte den Gesellschaftern der Hauptgesellschaft nicht bekannt, besteht die Mitunternehmerschaft nur im Verhältnis zum Hauptgesellschafter und muss in einem zweiten Feststellungsverfahren, in welchem der Gewinnanteil des Hauptgesellschafters aus der Hauptgesellschaft verteilt wird, berücksichtigt werden.⁵⁷

⁵¹ VwGH 27.1.2021, Ra 2020/13/0085; VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091.

⁵² VwGH 2.8.2000, 99/13/0014; EStR 2000 Rz 5906.

⁵³ VwGH 26.2.2020, Ra 2018/13/0103.

⁵⁴ BMF, AÖF 2010/36, Abschn 6.4.; BFG 5.12.2017, RV/7100495/2012; BFG 29.6.2018, RV/7103529/2015; BFG 12.4.2019, RV/7102419/2008; BFG 22.2.2021, RV/7101353/2012 – Amtsrevision anhängig zur Zahl Ra 2021/13/0060.

⁵⁵ BMF, AÖF 2010/36, Abschn 6.4.

⁵⁶ Bei einer Unterbeteiligung beteiligt sich eine natürliche oder juristische Person am Mitunternehmeranteil eines Personengesellschafters (Hauptgesellschafters). Hat der Unterbeteiligte nicht nur Anteil am Gewinn/Verlust des Hauptgesellschafters, sondern auch an den stillen Reserven und dem Firmenwert, dann ist er Mitunternehmer und erzielt betriebliche Einkünfte, wenn die Hauptgesellschaft betriebliche Einkünfte erzielt (vgl EStR 2000 Rz 5824).

⁵⁷ VwGH 8.2.1957, 3564/54, ÖStZB 1957, 53 = Slg 1588 F; EStR 2000 Rz 5826.

Ist die Unterbeteiligung den Gesellschaftern der Hauptgesellschaft bekannt, besteht die Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten bereits im Verhältnis zur Hauptgesellschaft. Sie ist dann bereits bei der Gewinnfeststellung der Hauptgesellschaft zu berücksichtigen.⁵⁸

1.3.3.6. Erbengemeinschaft

Mehrere Erben bilden eine Erbengemeinschaft. Das Recht der Erben auf Vertretung, Besorgung und Verwaltung der Verlassenschaft beginnt mit dem Antreten der Erbschaft zur ungeteilten Hand (also gemeinsam). Mit der Einantwortung erwerben die Erben das Eigentum an der Erbschaft und werden Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Bis zur Einantwortung sind die Bescheide an die Verlassenschaft zu richten. Ab der Einantwortung können Abgabenbescheide nur mehr an die Erben gerichtet werden.

Führen die Erben eines Einzelunternehmers dessen Betrieb fort, dann werden sie grundsätzlich zu Mitunternehmern.⁵⁹ Es liegt eine GesbR vor, die Mitunternehmerstellung der einzelnen Erben ist nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen.

Die Erben sind im Feststellungsbescheid namentlich zu nennen. Die Adressierung „An die Erben nach ...“, ohne dass sie namentlich genannt werden, genügt nicht.⁶⁰

1.3.4. Verfahrensrechtliches

Feststellungsbescheide sind gem § 192 BAO Grundlagenbescheide für die jeweiligen Bescheide (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) der Beteiligten. Sie ergehen gem § 191 Abs 1 lit c BAO an die betreffende Personenvereinigung (Personengemeinschaft) und wirken gem § 191 Abs 3 letzter Satz BAO gegen alle, denen im Spruch des Feststellungsbescheides Einkünfte zugerechnet bzw nicht zugerechnet werden. Die Verletzung des Grundsatzes der Einheitlichkeit bewirkt nicht bloß die Rechtswidrigkeit der Erledigung nach § 188 BAO, sondern deren Unwirksamkeit. Werden „Einkünfte von 0 Euro“ festgestellt und wird in der Begründung ausgeführt, es liege eine Liebhabereitfähigkeit vor, sodass keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielt worden seien, ist dies dahin zu deuten, dass ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung von Einkünften zu unterbleiben habe.⁶¹

Die Wirksamkeit setzt die Zustellung des Bescheides voraus; hierbei ist die Zustellfiktion des § 101 Abs 3 BAO zu beachten: Danach sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind, einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird. Enthält der Feststellungsbescheid keinen Hinweis auf die Zustellfiktion gem § 101 Abs 3 oder 4 BAO, entfaltet er in seinem Spruch über die Feststellung bzw das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften keine Wirkung.⁶²

Die Abgabenbehörde ist aber nicht verpflichtet, von dieser Zustellfiktion Gebrauch zu machen. In diesem Fall ist der Feststellungsbescheid jedem Gesellschafter zuzustellen.⁶³

⁵⁸ VwGH 15.1.1991, 87/14/0053.

⁵⁹ VwGH 22.12.1976, 1688/74.

⁶⁰ VwGH 25.2.2005, 2001/15/0160.

⁶¹ VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0050.

⁶² VwGH 12.9.1996, 96/15/0161; 2.7.2002, 98/14/0223.

⁶³ VwGH 20.12.2012, 2010/15/0029.

Ist die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid gem § 191 Abs 2 BAO an diejenigen namentlich⁶⁴ zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Wird ein Feststellungsbescheid an eine nicht mehr bestehende und somit beendigte Gemeinschaft gerichtet, so entfaltet er keine Rechtswirkung.⁶⁵ § 188 Abs 5 BAO betrifft Fälle, in denen im Gewinnfeststellungsbescheid Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet werden, die nicht mehr rechtlich existent sind (insb infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht mehr handlungsfähig sind (zB bei Sachwalterbestellung); dies gilt auch für § 191 Abs 5 BAO. Am Grundsatz der Einheitlichkeit des Gewinnfeststellungsverfahrens haben die Bestimmungen des § 188 Abs 5 und § 191 Abs 5 BAO allerdings nichts geändert.⁶⁶

Ist bereits ein Abgabenbescheid für die Beteiligten ergangen und stimmt die Feststellung mit dem berücksichtigten Gewinn oder Verlust nicht überein, ist nach § 295 Abs 1 BAO von Amts wegen ein geänderter Abgabenbescheid zu erlassen.

Für Bescheide regelt § 93 Abs 2 BAO, dass im Spruch (zu dem auch die an den Beginn des Bescheidspruchs gestellte Adressierung gerechnet werden kann) die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu benennen ist, an die er ergeht. Demgegenüber enthält § 280 BAO für Erkenntnisse und Beschlüsse der Verwaltungsgerichte keine vergleichbare Anordnung betreffend die Person, an welche die Entscheidung ergeht. Bei Erkenntnissen und Beschlüssen des Verwaltungsgerichtes ist insb der darin enthaltenen – vom rechtsprechenden Organ normierten – Zustellverfügung zu entnehmen, an wen diese gerichtet sind.⁶⁷

1.3.5. Vorläufigkeit

Liegt eine Ungewissheit⁶⁸ iSd § 200 Abs 1 BAO vor, so können auch Feststellungsbescheide vorläufig erlassen werden. Dies ergibt sich aus § 190 Abs 1 erster Satz BAO, wonach auf Feststellungen gem §§ 185 bis 189 BAO die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung finden. Allerdings ist in der Begründung anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit maßgebend war.⁶⁹

Vorläufige Bescheide gem § 200 Abs 1 BAO sind aber nicht dazu bestimmt, der Abgabenbehörde vorerst die Ermittlung der für die Bescheiderlassung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen und sich vorbehaltlich der späteren Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens sogleich die Abgabeneinnahmen zu verschaffen.⁷⁰

1.4. Rechtsschutz

1.4.1. Parteistellung

Gem § 78 Abs 2 lit a BAO sind Parteien, wenn die Erlassung von Feststellungsbescheiden vorgesehen ist, diejenigen, an die diese Bescheide ergehen. Das sind die Gesellschafter (Mitglieder) von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen

⁶⁴ VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131.

⁶⁵ VwGH 16.5.2002, 98/13/0182; 24.9.2003, 2003/13/0092; 29.3.2007, 2004/15/0140, 0141.

⁶⁶ VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091 mwN.

⁶⁷ Vgl VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091; 17.3.2021, Ra 2021/16/0007; 27.11.2020, Ro 2020/16/0037; 15.9.2020, Ra 2020/15/0073.

⁶⁸ VwGH 29.7.1997, 95/14/0117.

⁶⁹ BMF, AÖF 2010/36, Abschn 4.3.

⁷⁰ VwGH 17.12.1992, 91/16/0137.

sind (§ 191 Abs 1 lit c BAO), und nach Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) diejenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs 2 BAO). Parteistellung hat jeder Gesellschafter (Mitglied), auch wenn er keine Vertretungsbefugnis für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) besitzt.⁷¹

Keine Parteistellung kommt Gesellschaftern eines Gesellschafters der Personenvereinigung zu, weil sie nicht unmittelbar am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind.⁷²

Als Partei hat man ua das Recht auf Akteneinsicht gem § 90 BAO, Parteigehör gem § 115 Abs 2 BAO, Antrag auf Aufhebung des Feststellungsbescheides gem § 299 Abs 1 BAO, Antrag auf Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens gem § 303 Abs 1 BAO und Antrag auf Berichtigung gem § 293 BAO, § 293b BAO oder auf Abänderung gem § 295a BAO des Feststellungsbescheides.

1.4.2. Beschwerdeverfahren

Die Befugnis zur Beschwerde gegen Feststellungsbescheide ergibt sich aus § 246 BAO. Gem § 246 Abs 1 BAO ist jeder zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist. Weiters ist gem § 246 Abs 2 BAO jeder zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen Feststellungsbescheide befugt, gegen den diese Bescheide gem § 191 Abs 3, 4 und 5 und gem § 194 Abs 5 BAO wirken.

Feststellungsbescheide wirken gem § 191 Abs 3 BAO gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden. Daher sind zB gegen einen an eine KG gerichteten Feststellungsbescheid nicht nur die KG selbst, sondern jeder Komplementär und jeder Kommanditist befugt, eine Bescheidbeschwerde zu erheben.⁷³

Im Beschwerdeverfahren können nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden, wobei die Beschwerdeentscheidung gegen dieselben Personen wie der angefochtene Bescheid wirkt.

Erhebt ein Kommanditist Beschwerde gegen einen an die KG gerichteten Feststellungsbescheid, dann wirkt die Beschwerdeentscheidung gegen dieselben Personen wie der angefochtene Bescheid: das sind die KG selbst, die Kommanditisten und die Komplementäre. Die Zustellung unterscheidet sich nicht von jener des mit Beschwerde bekämpften Bescheides. Wird die Zustellung des § 101 Abs 3 BAO in Anspruch genommen, so gilt damit die Zustellung an alle als vollzogen. Eine gesonderte zusätzliche Zustellung der Beschwerdeentscheidung an den beschwerdeführenden Kommanditisten ist nicht notwendig. Allerdings ist zu beachten, dass bei formalen Entscheidungen (zB Zurückweisung mangels Legitimation oder Verspätung) diese dem Einschreiter zuzustellen sind.⁷⁴

Gem § 267 BAO sind Bescheidbeschwerden zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden, wenn ein Bescheid von mehreren Beschwerdeführern angefochten wurde oder gegen einen Bescheid mehrere Bescheidbeschwerden eingebracht wurden.

Eine Beschwerde betreffend die Feststellung von Einkünften ist gegen den Feststellungsbescheid als Grundlagenbescheid und nicht gegen den abgeleiteten Abgabenbescheid zu richten.

⁷¹ BMF, AÖF 2010/36, Abschn 11.1.

⁷² VwGH 16.9.1987, 85/13/0142.

⁷³ BMF, AÖF 2010/36, Abschn 11.2.1.

⁷⁴ Salzburger Steuerdialog 2010 – BAO, AÖF 2010/207, Abschn 7.3.