Feststellungsverfahren bei doppelstöckiger Personengesellschaft

Auch Personen, die im Wege einer weiteren Personengesellschaft mittelbar an einer anderen Personengesellschaft beteiligt sind, können bei Vergütungen von dieser Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Es ist aber in der Rechtsprechung anerkannt, dass bei einer Beteiligung einer Personengesellschaft an einer anderen Personengesellschaft die Feststellung der Einkünfte auch in der Weise erfolgen kann, dass Einkünfte aus der einen Personengesellschaft der anderen Personengesellschaft (insgesamt) zugewiesen werden.

https://doi.org/10.33196/ges202406033001

VwGH 26.9.2024, Ro 2024/13/0007

Deskriptoren: Mitunternehmerschaft, Feststellungsverfahren, einheitliche Feststellung, doppelstöckige Personengesellschaft.
Normen: § 23 EStG; § 188 BAO.

Kurzdarstellung des Sachverhalts

Im gegenständlichen Verfahren stellte sich unter anderem die Rechtsfrage, ob im Zusammenhang mit doppelstöckigen Personengesellschaften im Rahmen des Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO betreffend die Untergesellschaft, an der die Obergesellschaft beteiligt ist, bereits die Gesellschafter der Obergesellschaft direkt einzubeziehen sind, zumal die Obergesellschaft selbst kein Ertragsteuersubjekt ist.

Aus den Entscheidungsgründen

„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.
Nach § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen (u.a. gemäß § 188 BAO) die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.
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.
Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, so hat gemäß § 191 Abs. 2 BAO der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.
Soweit eine Personenvereinigung 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 der Personenvereinigung), 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; 19.10.2023, Ra 2023/13/0007, mwN).
Gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind, sind diejenigen Personen die Gesellschafter (Mitglieder) iSd § 191 Abs. 1 und 3 BAO, denen, falls das sich als Gesellschaft (Gemeinschaft) gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären. Ein solcher Bescheid muss wiederum die Gesamtheit der einschreitenden Rechtssubjekte erreichen, denen die Abgabenerklärung (oder das Rechtsmittel) zuzurechnen ist (vgl. VwGH 27.1.2021, Ra 2020/13/0085, mwN).
Im vorliegenden Fall kamen das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht für die Streitjahre jeweils zur Ansicht, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden waren. Der Bescheid des Finanzamts und das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts hatten sich demnach an die Gesellschafter (Mitglieder) der behaupteten Gesellschaft (Gemeinschaft) zu richten.
In den Feststellungserklärungen waren neben der G GmbH jeweils (nur) jene Personen angeführt (und es wurden nur für diese Personen Anteile am Gewinn/Verlust geltend gemacht), die sich unmittelbar an der G GmbH als atypisch stille Gesellschafter beteiligt hatten, darunter auch die SUB3 KG. Deren Komplementärin (SU GmbH), ihre Kommanditistin (ST GmbH) sowie die insoweit wiederum treuhänderisch beteiligten Anleger wurden darin nicht erwähnt. Insoweit unterscheidet sich der hier vorliegende Sachverhalt auch von jenem Sachverhalt, der der in der Revision wiederholt erwähnten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 2021,

© Verlag Österreich 2024

Ra 2020/15/0091, zu Grunde lag (dort erfolgte eine Zuordnung des Gewinnes an den Komplementär, den Kommanditisten und die atypisch stillen Gesellschafter; vgl. aaO Rz 2). Die in der Revision behauptete, aber nicht näher dargelegte Judikaturdivergenz ist somit nicht erkennbar.

Der „negative Feststellungsbescheid" muss die Gesamtheit der einschreitenden Rechtssubjekte erreichen. Er muss sich also an all jene wenden, für die in der Abgabenerklärung die Zuteilung eines Anteils am Ergebnis geltend gemacht wird. Die Erledigung muss also an jene Personen ergehen, hinsichtlich derer der Zufluss von Einkünften in Streit steht (vgl. VwGH 19.12.2002, 99/15/0051). Andere Rechtssubjekte, für die nicht einmal behauptet wird, dass ihnen (gemeinschaftliche) Einkünfte zugeflossen wären, müssen in eine derartige negative Feststellung nicht aufgenommen werden, was schon daraus folgt, dass andernfalls der Adressatenkreis unbeschränkt wäre.

Die revisionswerbenden Parteien machen geltend, im Rahmen eines Feststellungsbescheides könnten nur natürliche oder juristische Personen als Rechtssubjekte berücksichtigt werden, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen seien, Personenvereinigungen (ohne eigene Rechtspersönlichkeit) könnten aber keine Einkünfte zugewiesen werden. Zutreffend ist insoweit, dass auch Personen, die im Wege einer weiteren Personengesellschaft mittelbar an einer anderen Personengesellschaft beteiligt sind, bei Vergütungen von dieser Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (vgl. zu einem behaupteten Darlehen VwGH 17.6.1992, 87/13/0157; zu einem behaupteten Dienstverhältnis VwGH 15.1.1991, 87/14/0053). Es ist aber in der Rechtsprechung anerkannt, dass bei einer Beteiligung einer Personengesellschaft an einer anderen Personengesellschaft die Feststellung der Einkünfte auch in der Weise erfolgen kann, dass Einkünfte aus der einen Personengesellschaft der anderen Personengesellschaft (insgesamt) zugewiesen werden (vgl. z.B. VwGH 16.9.1987, 85/13/0142; vgl. dazu auch *Stoll*, BAO Kommentar, § 188, 1981). Der Gesetzgeber geht (jedenfalls seit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2006, BGBl. I Nr. 99) auch explizit davon aus, dass ‚gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet' werden können (§ 191 Abs. 5 BAO; sowie seit dem Abgabenverwaltungsreformgesetz, BGBl. I Nr. 20/2009, § 188 Abs. 5 BAO).

Wenn in der Revision ergänzend darauf verwiesen wird, dass weder die Erledigungen des Finanzamts noch nunmehr das angefochtene Erkenntnis einen Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO enthalten, so ist wie auch die Revision zutreffend darlegt ein Verweis auf diese Bestimmung nicht zwingend; der Behörde und dem Verwaltungsgericht steht es frei, sämtliche Beteiligte anzusprechen (vgl. z.B. VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091, mwN). Entgegen dem Revisionsvorbringen wurden aber von der Behörde und dem Verwaltungsgericht sämtliche Beteiligte, nämlich die in den Feststellungserklärungen Genannten, angesprochen. Gegenüber Personen, für die eine Zurechnung von Gewinnanteilen gar nicht geltend gemacht wurde, musste – wie bereits dargelegt – nicht ausgesprochen werden, dass entsprechende gesonderte Feststellungen zu unterbleiben haben. Im Übrigen könnte ein Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO – wie die Abgabenbehörde in der Revisionsbeantwortung zutreffend aufzeigt – auch nicht zur Wirksamkeit der Erledigungen gegenüber den an der SUB3 KG Beteiligten führen. § 101 Abs. 3 BAO normiert nur eine Zustellfiktion, die der Vereinfachung der Zustellung an Personengemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit dienen soll (vgl. VwGH 5.10.1994, 94/15/0004). Voraussetzung für eine Wirksamkeit gegenüber diesen Personen wäre aber nicht nur, dass die Erledigungen diesen Beteiligten zugestellt würden (oder gemäß § 101 Abs. 3 BAO als zugestellt gälten), sondern weiters, dass diese Beteiligten in den Erledigungen als (behauptete) Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO) bezeichnet würden. Für in der Erledigung nicht genannte Personen könnte aber auch die Aufnahme eines Hinweises nach § 101 Abs. 3 BAO zu keiner Wirkung führen".

Anmerkungen

Von Sebastian Bergmann

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs ist überzeugend. Zwar können Personengesellschaften als solche keine Ertragsteuersubjekte sein. Ungeachtet dessen sind Personengesellschaften aber nach mittlerweile hA als eigenständige Einkünfterermittlungssubjekte anerkannt und können solchen folgerichtig vorgelagert Einkünfte zugerechnet werden. Die Beurteilung des Höchstgerichts, dass im Falle einer Beteiligung einer Personengesellschaft an einer anderen Personengesellschaft die Feststellung der Einkünfte verfahrensrechtlich in der Weise erfolgen kann, dass Einkünfte aus der einen Personengesellschaft der anderen Personengesellschaft (insgesamt) zugewiesen werden, deckt sich somit auch mit der materiell-einkommensteuerrechtlichen Qualifikation von Personengesellschaften.

© Verlag Österreich 2024