

21. Abgabenverfahren

Ass.-Prof. Dr. *Sebastian Bergmann*, LL.M.
Univ.-Prof. Dr. *Tina Ehrke-Rabel*

A. Feststellungsverfahren nach § 188 BAO	828
1. Allgemeines und Zweck.....	828
2. Anwendungsvoraussetzungen	829
2.1. Übersicht.....	829
2.2. Relevante Einkunftsart	830
2.3. Gemeinschaftliche Einkünfte	830
2.4. Einheitliche (gleichartige) Einkünfte.....	832
3. Adressaten des Feststellungsbescheides	834
4. Wirkung des Feststellungsbescheides	835
5. Inhalt des Feststellungsbescheids.....	836
5.1. Übersicht.....	836
5.2. Bezeichnung der Personengesellschaft.....	837
5.3. Art und Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte	837
5.4. Feststellungszeitraum	838
5.5. Namen der Gesellschafter und die Höhe ihrer Gewinn- bzw Überschussanteile	838
5.6. Weitere Spruchelemente.....	839
6. Unterbleiben von Feststellungen.....	839
6.1. Nichtfeststellungsbescheide	839
6.2. Arbeitsgemeinschaften (ARGE).....	840
6.3. Ausländische Personengesellschaften	840
7. Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses	841
7.1. Beendigung der Personengesellschaft	841
7.2. Ausscheiden eines Gesellschafters	841
8. Sonderfall: Unterbeteiligung.....	841
9. Zuständigkeit.....	842
B. Vertretung im Abgabenverfahren.....	843
C. Rechtsschutz	845
1. Parteistellung.....	845
2. Berufungsverfahren.....	846

Literatur

Kommentare, Monographien, Sammelwerke: *Reeger/Stoll*, BAO (1966); *Kastner/Stoll* (Hrsg), Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht² (1977); *Stoll*, BAO-Handbuch (1980); *Ruppe*, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft (1982); *Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵ (1990); *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993); *Reiner*, Einkünftefeststellung bei Personengesellschaften (1994); *Stoll*, BAO (1994); *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998); *Neuner*, Stille Gesellschaft

im Abgabenrecht⁴ (1998); *Rummel* (Hrsg), ABGB³ (2002); *Straube* (Hrsg), HGB³ (2003); *Doralt* (Hrsg), EStG⁸ (2004); *Krejci*, Gesellschaftsrecht I (2005); *Ritz*, BAO³ (2005); *Schwimann* (Hrsg), ABGB³ (2006); *Tipke/Kruse* (Hrsg), AO/FGO¹¹¹ (2006); *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁴⁰ (2007); *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO³ (2008); *Beiser*, Steuern⁸ (2010); *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009); *Arnold N.* (Hrsg), Die GmbH & Co KG – GS Arnold (2011); *Baldauf/Laudacher/Kanduth-Kristen/Lenneis/Marschner* (Hrsg), Jakom, EStG⁴ (2011).

Aufsätze: *Torggler H.*, Ertragsteuerliche Behandlung der GmbH & Co, in *Kastner/Stoll* (Hrsg), Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht² (1977) 361; *Stoll*, Steuerbilanzausweis von Anteilen an Personengesellschaften und deren Erträge (II), GesRZ 1983, 120; *Vergeiner*, Die Unterbeteiligung im Steuerrecht, RdW 1984, 153; *Reiß*, Gesamthandbeteiligungen und Ertragsteuern, StuW 1986, 232; *Margreiter*, Mitunternehmerschaft – Anmerkungen zur Abgrenzung gewerbliche und nicht gewerbliche Tätigkeit, FJ 1993, 58; *Urtz*, Der Feststellungsbescheid nach § 188 BAO und die Befreiungs- und Anrechnungsmethode, SWI 1996, 222; *Ellinger*, Die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO bei international tätigen Mitunternehmerschaften, in *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 105; *Ryda/Langheinrich*, Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, FJ 1999, 267; *oV*, VwGH: Einschränkung von Feststellungsbescheiden, RdW 2005, 392; *Kotschnigg*, Der Anfang vom Ende der einheitlichen Gewinnfeststellung im traditionellen Sinn, SWK 2006, S 672; *Ritz*, Keine einheitliche Wirkung von Feststellungsbescheiden, SWK 2006, S 618; *Ryda/Langheinrich*, Stellung und Bedeutung der Feststellungsbescheide im Abgabenrecht, FJ 2008, 294; *Bergmann*, Die Anwendungsvoraussetzungen des Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO, FJ 2010, 220; *Tanzer*, Die GmbH & Co KG im Abgabenverfahrensrecht, in *Arnold N.* (Hrsg), Die GmbH & Co KG – GS Arnold (2011) 233.

Richtlinien, Erlässe: EStR 2000 idF EStR-Wartungserlass 2010 Rz 5898 ff, 6023 ff; KStR 2001 idF KStR-Wartungserlass 2010 Rz 349; BMF, Richtlinien zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften – Die Rechtsansicht des BMF zu § 188 BAO (14. 5. 2007), SWK 2007, S 638 = FJ 2007, 325 = AÖF 2007/181; BMF 7. 12. 2009, Richtlinien zur Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO), BMF-010103/0177-VI/2009 = AÖF 2010/36; BMF 19. 10. 2010, BMF-010103/0188-VI/2010, Salzburger Steuerdialog 2010 – BAO = AÖF 2010/207.

A. Feststellungsverfahren nach § 188 BAO

1. Allgemeines und Zweck

- 21/1 Betriebliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb sowie außerbetriebliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens werden in einem der Ertragsteuerveranlagung **vorge-lagerten Verfahren** festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind (vgl § 188 Abs 1 BAO).
- 21/2 **Zweck** des vorgelagerten Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO ist, „die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet. Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Teil der Verfahren, die im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) von den örtlich zuständigen Finanzämtern

der Beteiligten durchzuführen wären, in ein [...] Sonderverfahren zusammengezogen“.¹ Der Zweck des § 188 BAO ist somit ein doppelter:

- Einerseits soll durch die **Gewährleistung gleichartiger Ergebnisse** sichergestellt werden, dass die einzelnen Beteiligten nicht unterschiedlich behandelt werden;
- andererseits soll durch die Vermeidung von mehreren Parallelverfahren die **Verfahrensökonomie** forciert werden. Alle steuerobjektbezogenen Fragen sollen in einem Verfahrensschritt gelöst werden.

Das Ergebnis des Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO manifestiert sich in einem Feststellungsbescheid. Dieser ist **unabhängig von dessen Rechtskraft** den Einkommensteuerbescheiden bzw Körperschaftsteuerbescheiden der Beteiligten zugrunde zu legen (§§ 192, 295 Abs 1 BAO).² Die gesonderte³ Feststellung nach § 188 BAO stellt eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, dass die Besteuerungsgrundlagen einen unselbständigen Teil der Ertragsteuerveranlagung bilden.⁴

§ 188 BAO ist zwingendes Recht. Ob ein Feststellungsverfahren durchzuführen ist, steht daher nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.⁵

2. Anwendungsvoraussetzungen

2.1. Übersicht

Voraussetzungen für ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO sind nach hA

- Einkünfte einer relevanten Einkunftsart (Rz 21/6 f),
- gemeinschaftliche Einkünfte (Rz 21/8 ff) und
- einheitliche (gleichartige) Einkünfte (Rz 21/13).

¹ VwGH 22. 11. 2001, 98/15/0056, ÖStZB 2003, 111; weiters VwGH 28. 2. 2002, 96/15/0254, ÖStZB 2002, 856; 28. 2. 1995, 95/14/0020 f, ÖStZB 1996, 32; 16. 1. 1973, 1206/72; vgl ebenso *Ruppe*, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft 38; *Ritz*, BAO³ § 188 Rz 1; *Sutter* in *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO⁶ § 188 Anm 1; *Stoll*, BAO 1981; *derselbe*, BAO-Handbuch 437; *Brandis* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO¹¹¹ § 180 AO Rz 10; *Reiß*, StuW 1986, 232 (251); *Ryda/Langheinrich*, FJ 2008, 294 (296).

² VwGH 19. 12. 2007, 2006/13/0018, ÖStZB 2008, 489; 26. 7. 2007, 2004/15/0123, ÖStZB 2008, 267; 22. 11. 2001, 98/15/0056, ÖStZB 2003, 111; 28. 2. 2002, 96/15/0254, ÖStZB 2002, 856; 28. 2. 1995, 95/14/0020 f, ÖStZB 1996, 32; *Ritz*, BAO³ § 188 Rz 19; *Stoll*, BAO 1981 f; *derselbe*, BAO-Handbuch 438; *Reeger/Stoll*, BAO § 188 Anm 3; *Sutter* in *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO⁶ § 188 Anm 15; *Ryda/Langheinrich*, FJ 2008, 294 (298); *Tanzer* in *GS Arnold*, 233 (246).

³ Zwar wurde mit dem Abgabenverwaltungsreformgesetz (AbgVRefG, BGBl I Nr 20/2009) der Begriff „*gesondert*“ aus dem Gesetzeswortlaut des § 188 Abs 1 BAO entfernt, trotzdem handelt es sich bei § 188 BAO weiterhin um ein gesondertes, dem Veranlagungsverfahren vorgelagertes Feststellungsverfahren (vgl auch § 185 BAO bzw die Überschrift „*B. Gesonderte Feststellungen*“ der §§ 185 ff BAO; ebenso *Tanzer* in *GS Arnold*, 233 [246]).

⁴ *Stoll*, BAO 1980; *Ryda/Langheinrich*, FJ 1999, 267 (267).

⁵ VwGH 3. 9. 2008, 2006/13/0167, ÖStZB 2009, 240; 25. 12. 1987, 86/14/0171, ÖStZB 1988, 384; 24. 11. 1987, 87/14/0005 f, ÖStZB 1988, 384; *Stoll*, BAO 1981; *derselbe*, GesRZ 1983, 120 (128); *Ryda/Langheinrich*, FJ 1999, 267 (267); BMF, AÖF 2010/36.

2.2. Relevante Einkunftsart

- 21/6 In einem Feststellungsverfahren nach § 188 BAO zu ermitteln sind nur Einkünfte
- aus Land- und Forstwirtschaft (§ 188 Abs 1 lit a BAO),
 - aus selbständiger Arbeit (§ 188 Abs 1 lit c BAO),
 - aus Gewerbebetrieb (§ 188 Abs 1 lit b BAO) und
 - aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens (§ 188 Abs 1 lit d BAO).
- 21/7 Die Beurteilung, ob eine dieser Einkunftsarten vorliegt, richtet sich nach den §§ 21 ff EStG.⁶ Während die drei betrieblichen Einkunftsarten von § 188 Abs 1 lit a bis lit c BAO unzweifelhaft jeweils gänzlich erfasst werden (§ 2 Abs 3 Z 1 bis Z 3 iVm §§ 21 bis 24 EStG), erstreckt sich § 188 Abs 1 lit d BAO auf Grund dessen uE eindeutigen Wortlauts nur auf solche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die aus der Vermietung und Verpachtung „*unbeweglichen Vermögens*“ erzielt werden (§ 2 Abs 3 Z 6 iVm § 28 Abs 1 Z 1 Halbsatz 1 EStG).⁷ Hinsichtlich nicht angeführter Einkunftsarten kommt ein Feststellungsverfahren nicht in Betracht.⁸

2.3. Gemeinschaftliche Einkünfte

- 21/8 Weitere Voraussetzung für ein Feststellungsverfahren ist, dass „*an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind*“ (§ 188 Abs 1 BAO). Nach diesem Erfordernis gemeinschaftlicher Einkünfte müssen Einkünfte aus einer relevanten Einkunftsart „*nach einkommensteuerlichen Vorschriften einer Mehrheit von Personen zugerechnet werden*“.⁹ Geboten ist nach Stoll „*ein gemeinschaftsrechtliches, gesellschaftsrechtliches oder selbst faktisch gemeinschaftliches Band in Bezug auf die originäre Erzielung der Einkünfte*“.¹⁰ Einer bestimmten zivil- bzw unternehmensrechtlichen Rechtsform des Zusammenschlusses bedarf es nicht.¹¹ Entscheidend ist alleine die Gemeinschaftlichkeit auf Ebene der Einkünfte, nicht hingegen auf Ebene des Vermögens.¹² Auch ein reiner Arbeitsgesellschafter ist daher gegebenenfalls im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO zu berücksichtigen.
- 21/9 Bei betrieblichen Einkünften kommt die Gemeinschaftlichkeit typischerweise in Form einer **Mitunternehmerschaft** zum Ausdruck (vgl zum Mitunternehmerbegriff ausführlich Rz 12/3 ff). Auf Grund uneinheitlicher Rspr ist jedoch unklar, ob der VwGH das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft als zwingende Anwendungsvoraussetzung von § 188 Abs 1 lit a bis c BAO erachtet. So hat er

⁶ VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0020 f, ÖStZB 1996, 32; BMF, AÖF 2010/36.

⁷ Vgl auch Hofstätter/Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG⁴² § 28 Rz 5.

⁸ Reeger/Stoll, BAO § 188 Anm 2; Stoll, BAO 1980, 1984.

⁹ VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0020 f, ÖStZB 1996, 32; vgl weiters Ritz, BAO³ § 188 Rz 2; Stoll, BAO 1987; Ryda/Langheinrich, FJ 1999, 267 (268).

¹⁰ Stoll, BAO 1987; vgl ebenso VwGH 29. 5. 1996, 94/13/0046, ÖStZB 1997, 27 mit Verweis auf Stoll.

¹¹ VwGH 24. 9. 1965, 0431/65; Stoll, BAO 1987.

¹² Stoll, BAO 1987.

einerseits ausdrücklich festgehalten, dass Mitunternehmerschaft kein Tatbestandsmerkmal des § 188 BAO sei,¹³ andererseits aber die Auffassung vertreten, dass eine in Hinblick auf § 188 BAO „tatbestandsmäßige Beteiligung an den Einkünften [...] nur dann angenommen [werden kann], wenn sie in einer Mitunternehmerschaft besteht“.¹⁴ Die hL folgt der uE überzeugenderen letzteren Ansicht.¹⁵ Da sowohl die Beurteilung des Vorliegens einer relevanten Einkunftsart¹⁶ als auch die Zurechnung der Einkünfte an eine Personenmehrheit¹⁷ einkommensteuerlichen Vorschriften folgen, erscheint es naheliegend, dass auch die Form der erforderlichen Gemeinschaftlichkeit an jene des EStG anknüpft und daher im Falle betrieblicher Einkünfte eine für ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO erforderliche Gemeinschaftlichkeit nur bei einer Mitunternehmerschaft vorliegt.

Da dem § 188 Abs 1 BAO keine zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften differenzierende Wertung entnommen werden kann, muss § 188 Abs 1 lit d BAO für die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens eine „Beteiligung nach Art einer Mitunternehmerschaft“¹⁸ erfordern (siehe dazu oben Rz 12/191 f).¹⁹

Mehrere Beteiligte mit relevanten Einkünften können grundsätzlich bei allen Personengesellschaften vorliegen. Einkünfte aus einer echten stillen Gesellschaft sind jedoch mangels Mitunternehmerschaft auch dann nicht nach § 188 BAO festzustellen, wenn die stille Beteiligung zum Betriebsvermögen des stillen Gesellschafters gehört.²⁰

Als Beteiligte bzw. „Teilhhaber“ (vgl § 188 Abs 3 BAO) selbst kommen neben natürlichen und juristischen Personen auch Personengesellschaften in Betracht.²¹ Zwar

¹³ VwGH 3. 9. 2008, 2006/13/0167, ÖStZB 2009, 240; 29. 5. 1996, 94/13/0046, ÖStZB 1997, 27.

¹⁴ VwGH 21. 2. 1996, 92/14/0041, ÖStZB 1996, 603; vgl weiters VwGH 24. 11. 2004, 2000/13/0107, ÖStZB 2005, 374; 29. 6. 1995, 94/15/0103, ÖStZB 1996, 189; 23. 2. 1994, 93/15/0163, ÖStZB 1994, 581.

¹⁵ Sutter in Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO⁶ § 188 Anm 9; Stoll, BAO-Handbuch 438; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB § 23 Tz 52; H. Torggler in Kastner/Stoll, Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht², 361 (390); Hofstätter/Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG⁴⁰ § 21 Rz 19.

¹⁶ VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0020 f, ÖStZB 1996, 32; BMF, AÖF 2010/36.

¹⁷ VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0020 f, ÖStZB 1996, 32; vgl weiters Ritz, BAO³ § 188 Rz 2; Stoll, BAO 1987.

¹⁸ Vgl zu diesem Begriff VwGH 25. 6. 1997, 95/15/0192 f, ÖStZB 1998, 104.

¹⁹ Vgl bereits Bergmann, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 124.

²⁰ Ritz, BAO³ § 188 Rz 6; Doralt/Kirchmayr, EStG⁸ § 27 Tz 78; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB § 23 Tz 52; Ryda/Langheinrich, FJ 2008, 294 (297); dieselben, FJ 1999, 267 (268); vgl auch VwGH 19. 12. 1990, 86/13/0136, ÖStZB 1991, 358; aA Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht⁴ Tz B 20.3.

²¹ Stoll, BAO 1981; derselbe, BAO-Handbuch 438; derselbe, GesRZ 1983, 120 (121); Ritz, BAO³ § 188 Rz 2; Sutter in Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO⁶ § 188 Anm 4; Ryda/Langheinrich, FJ 2008, 294 (296); zu Personengesellschaften VwGH 16. 9. 1987, 85/13/0142, ÖStZB 1988, 181; EStR 2000 Rz 5905; BMF, AÖF 2010/36.

können Letztere selbst keine Ertragsteuersubjekte sein (vgl Rz 12/1), sie können jedoch als Beteiligte in einem Feststellungsverfahren auftreten. Die einer Personengesellschaft auf diese Weise zugewiesenen Einkünfte werden gemeinsam mit allfälligen anderen Einkünften in einem weiteren Feststellungsverfahren nach § 188 BAO auf deren Gesellschafter verteilt. Voraussetzung ist jedoch, dass eine beteiligte Personengesellschaft rechtsfähig ist (OG, KG oder EWIV).²² Nicht rechtsfähige Personengesellschaften (GesBR oder stille Gesellschaft) können schon zivil- bzw unternehmensrechtlich nicht Gesellschafter einer anderen Personengesellschaft sein (siehe zu doppelstöckigen Personengesellschaften auch Rz 12/252 ff).

2.4. Einheitliche (gleichartige) Einkünfte

21/13 Ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO ist nach der Rspr des VwGH²³, der hL²⁴ und der Verwaltungspraxis²⁵ nur dann durchzuführen, wenn die festzustellenden gemeinschaftlichen Einkünfte bei mehreren Beteiligten zu Einkünften derselben Einkunftsart führen. Das führt zu folgenden möglichen Konstellationen:²⁶

- kein Feststellungsverfahren, wenn jeder Beteiligte unterschiedliche Einkünfte aus der gemeinsamen Einkunftsquelle bezieht;

Beispiel

*Sind an einer grundstücksvermietenden OG eine natürliche Person und eine Kapitalgesellschaft als Gesellschafter beteiligt, so ist kein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchzuführen, weil die natürliche Person Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) erzielt, während bei der Kapitalgesellschaft gemäß § 7 Abs 3 KStG alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) zuzurechnen sind.*²⁷

- ein Feststellungsverfahren, wenn mehrere Beteiligte einheitliche Einkünfte aus der gemeinsamen Einkunftsquelle beziehen. Beteiligte, die jeweils alleine andere Einkünfte erzielen, sind nicht zu berücksichtigen;

Beispiel

Sind an einer grundstücksvermietenden OG mehrere natürliche Person und eine Kapitalgesellschaft beteiligt, so ist hinsichtlich der natürlichen Personen

²² Bergmann, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 124.

²³ VwGH 26. 7. 2007, 2004/15/0123, ÖStZB 2008, 267; 11. 9. 1997, 93/15/0127, ÖStZB 1998, 452; 25. 6. 1997, 95/15/0192, ÖStZB 1998, 104; 20. 5. 1987, 86/13/0068, ÖStZB 1988, 41; 1. 2. 1980, 0643 f, 0759 f/79, ÖStZB 1980, 258; 10. 6. 1975, 0661/74; RFH-Gutachten 6. 1. 1943, VI D 1/42, RStBl 1943, 25.

²⁴ Stoll, BAO 1984; derselbe, BAO-Handbuch 438; Reeger/Stoll, BAO § 188 Anm 14; Ritz, BAO³ § 188 Rz 5; Sutter in Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO⁶ § 188 Anm 8; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB § 28 Tz 92; Margreiter, FJ 1993, 58 (62); Ryda/Langheinrich, FJ 2008, 294 (296 f); dieselben, FJ 1999, 267 (268).

²⁵ EStR 2000 Rz 6024; KStR 2001 Rz 349; BMF, AÖF 2010/36.

²⁶ Stoll, BAO 1985.

²⁷ Vgl VwGH 1. 2. 1980, 0643 f, 0759 f/79, ÖStZB 1980, 258; EStR 2000 Rz 6024.

ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchzuführen, weil diese einheitliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) erzielen. Die gemäß § 7 Abs 3 KStG den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) zuzurechnenden Einkünfte der Kapitalgesellschaft sind dabei nicht zu berücksichtigen.²⁸

- mehrere Feststellungsverfahren, wenn jeweils mehrere Beteiligte einheitliche Einkünfte aus der gemeinsamen Einkunftsquelle beziehen.

Beispiel

Sind Gesellschafter einer grundstücksvermietenden OG mehrere natürliche Personen und mehrere Kapitalgesellschaften, so sind zwei getrennte Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchzuführen: Eines hinsichtlich der einheitlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) der natürlichen Personen, ein weiteres hinsichtlich der einheitlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG iVm § 7 Abs 3 KStG) der Kapitalgesellschaften.²⁹

Neben der Beteiligung von Kapitalgesellschaften ergeben sich ungleichartige Einkunftsarten insbesondere auch dann, wenn eine natürliche Person als Gesellschafter einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft die Gesellschaftsbeteiligung im Betriebsvermögen hält.³⁰

Stoll begründet das Erfordernis einheitlicher (gleichartiger) Einkünfte damit, dass, je nachdem, zu welcher Einkunftsart Anteile aus einer Personengesellschaft gehören, die Ermittlung dieser Einkünfte unterschiedlichen Grundsätzen unterliegt. Bei verschiedenen Einkunftsarten der Gesellschafter könnte es daher „nicht zu einer völlig ‚einheitlichen‘ Feststellung kommen“.³¹

Nach den gegenteiligen Auffassungen von Ruppe³² und Reiner³³ sei hingegen auch bei unterschiedlichen Einkunftsarten immer nur ein gemeinsames Feststellungsverfahren durchzuführen.³⁴ Das Erfordernis einheitlicher Einkünfte stehe in Widerspruch zu den Zielsetzungen des § 188 BAO, welcher die Gleichbehandlung aller Beteiligten sowie die Vermeidung von Parallelverfahren (Verfahrensökonomie) bezweckt (siehe oben Rz 21/2). Auch im Falle einer Zuordnung der Einkünfte

²⁸ Vgl VwGH 11. 9. 1997, 93/15/0127, ÖStZB 1998, 452; 20. 5. 1987, 86/13/0068, ÖStZB 1988, 41; EStR 2000 Rz 6024; KStR 2001 Rz 349.

²⁹ Vgl VwGH 25. 6. 1997, 95/15/0192, ÖStZB 1998, 104; EStR 2000 Rz 6024; KStR 2001 Rz 349.

³⁰ VwGH 20. 5. 1987, 86/13/0068, ÖStZB 1988, 41; 10. 6. 1975, 0661/74; BMF, AÖF 2010/36.

³¹ Stoll, BAO 1984; derselbe, BAO-Handbuch 438; weiters auch Reeger/Stoll, BAO § 188 Anm 14; vgl jedoch noch kritisch Stoll, GesRZ 1983, 120 (126 ff).

³² Ruppe, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft 38 f.

³³ Reiner, Einkünftefeststellung bei Personengesellschaften 53 f.

³⁴ In Deutschland wurde das Erfordernis einheitlicher Einkünfte als Anwendungsvoraussetzung des § 180 AO bereits aufgegeben (vgl nur BFH 11. 12. 1997, III R 14/96, BStBl 1999 II 401; Reiß, StuW 1986, 232 [251]; Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO¹¹¹ § 180 AO Rz 19, 57).

zu unterschiedlichen Einkunftsarten ergäben sich eine Reihe von Fragen, die in einem gemeinsamen Verfahren entschieden werden sollten.³⁵

- 21/17 Mit dem AbgVRefG³⁶ wurde § 188 BAO dahingehend geändert, dass die „einheitliche“ Feststellung nach dem Gesetzeswortlaut nicht mehr vorgesehen ist. Insofern dürfte das von *Stoll*³⁷ für das Erfordernis des Vorliegens gleichartiger (einheitlicher) Einkünfte ins Treffen geführte Tatbestandsmerkmal entfallen sein. Vor dem Hintergrund der Zielsetzungen des § 188 BAO und auf Basis seines Wortlautes wäre daher uE ab dem Veranlagungsjahr 2009³⁸ unabhängig allfällig uneinheitlicher Einkünfte **immer nur ein gemeinsames Feststellungsverfahren** für alle Beteiligten durchzuführen.³⁹ Das BMF geht allerdings auch in seinem jüngsten die Änderungen durch das AbgVRefG bereits berücksichtigenden Erlass zu § 188 BAO weiterhin vom Erfordernis einheitlicher Einkünfte aus.⁴⁰

3. Adressaten des Feststellungsbescheides

- 21/18 Feststellungsbescheide nach § 188 BAO ergehen an die Personengesellschaften, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs 1 lit c BAO). Der Feststellungsbescheid wird in der Regel der nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zugestellt (siehe dazu unten Rz 21/45 ff). Die Zustellung entfaltet für alle Beteiligten Wirkung, sofern darauf in der Ausfertigung hingewiesen wird (§ 101 Abs 3 BAO).
- 21/19 Adressat des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO ist bei im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaften die Gesellschaft selbst. Bei einer GesBR sind als Adressaten alle Gesellschafter zu nennen. Nach der Verwaltungspraxis ist die Adressierung „an A und Mitges“ ausreichend, wenn die einzelnen Mitgesellschafter bei der Aufteilung der Einkünfte namentlich genannt sind.⁴¹ Dasselbe gilt nach der Verwaltungspraxis für die atypische (unechte) stille Gesellschaft. Anstelle der Nennung des Inhabers und sämtlicher atypisch stiller Gesellschafter genügen die Adressierung an den Inhaber des Unternehmens und ein Hinweis auf das Bestehen einer atypisch stillen Gemeinschaft („X GmbH und atypisch Still“) sowie ein Hinweis auf die Nennung der atypisch stillen Gesellschafter in einer Beilage

³⁵ *Ruppe*, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft 38.

³⁶ Abgabenverwaltungsreformgesetz, BGBl I Nr 20/2009.

³⁷ *Stoll*, BAO 1984.

³⁸ Mangels Übergangsbestimmung ist die aktuelle Fassung des § 188 BAO (am Tag nach Veröffentlichung des AbgVRefG im BGBl I Nr 20/2009) mit 26. 3. 2009 in Kraft getreten.

³⁹ Vgl bereits *Bergmann*, FJ 2010, 220 (222). Den Materialien zum AbgVRefG 2009 (ErlRV 38 BlgNR 24. GP, 10) zufolge war eine Durchbrechung des Grundsatzes der Einheitlichkeit offenbar nur im Hinblick auf die Aufrechterhaltung der Bescheidwirkungen im Fall des „Entfalls“ eines Gesellschafters durch Tod oder anderes (§ 188 Abs 5 BAO) intendiert (vgl dazu auch unten Rz 21/23).

⁴⁰ Vgl BMF, AÖF 2010/36.

⁴¹ BMF, AÖF 2010/36.

zum Feststellungsbescheid oder auf deren namentliche Bezeichnung im Spruchteil über die Einkünfteaufteilung.⁴²

Ist die Personengesellschaft im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits beendet, kommt sie als Bescheidadressatin nicht mehr in Betracht. Bescheide, die an eine nicht existente Personenvereinigung gerichtet werden, gehen ins Leere und können daher keine Wirksamkeit entfalten.⁴³ Der Feststellungsbescheid nach § 188 BAO muss in diesem Fall gemäß § 191 Abs 2 BAO an die Personen gerichtet werden, denen im Feststellungszeitraum die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte zugeflossen sind. Die Bindungswirkung des Feststellungsbescheides (§ 192 BAO) wird durch die namentliche Nennung der Gesellschafter im Spruch des Bescheides erzeugt.⁴⁴ 21/20

4. Wirkung des Feststellungsbescheides

Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die Ertragsbesteuerung der Gesellschafter (§§ 192, 295 Abs 1 BAO).⁴⁵ Die Bindungswirkung des Feststellungsbescheides reicht nur soweit wie dessen Spruch.⁴⁶ Soweit der Spruch über Fragen nicht abspricht, ist auf Ebene der einzelnen Gesellschafter individuell zu entscheiden. Das Fehlen an sich gebotener Feststellungen führt nicht zur Rechtswidrigkeit, sondern nur zur folgenlosen Unvollständigkeit des Feststellungsbescheides.⁴⁷ 21/21

Voraussetzung für das Wirksamwerden des Feststellungsbescheides ist dessen Zustellung.⁴⁸ Gemäß § 191 Abs 3 letzter Satz BAO wirkt ein Feststellungsbescheid gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden.⁴⁹ 21/22

Werden gemeinschaftliche Einkünfte teilweise rechtlich nicht mehr existenten oder handlungsunfähigen Gesellschaftern zugerechnet (insbesondere in Folge Todes oder Sachwalterbestellung bzw wenn der Gesellschafter selbst eine Gesellschaft war, wegen deren Beendigung), ist der Feststellungsbescheid gegenüber den anderen Gesellschaftern gemäß § 188 Abs 5 BAO⁵⁰ und § 191 Abs 5 BAO⁵¹ trotzdem wirksam. Da der Feststellungsbescheid in solchen Fällen keine einheitliche Wirkung gegenüber allen Beteiligten entfaltet, spricht der Wortlaut des § 188 Abs 1 21/23

⁴² BMF, AÖF 2010/36.

⁴³ VwGH 23. 2. 2005, 2002/14/0001, ÖStZB 2005, 363; 29. 9. 1997, 93/17/0042, ÖStZB 1998, 383; 13. 2. 1988, 88/14/0192, ÖStZ 1989, 62.

⁴⁴ BMF, AÖF 2010/207.

⁴⁵ VwGH 19. 12. 2007, 2006/13/0018, ÖStZB 2008, 489; 26. 7. 2007, 2004/15/0123, ÖStZB 2008, 267; 22. 11. 2001, 98/15/0056, ÖStZB 2003, 111; 28. 2. 2002, 96/15/0254, ÖStZB 2002, 856; 28. 2. 1995, 95/14/0020 f, ÖStZB 1996, 32; Ritz, BAO³ § 188 Rz 19; Stoll, BAO 1981 f; derselbe, BAO-Handbuch 438; Reeger/Stoll, BAO § 188 Anm 3; Sutter in Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO⁶ § 188 Anm 15; Ryda/Langheinrich, FJ 2008, 294 (298).

⁴⁶ VwGH 18. 10. 2005, 2004/14/0154, ÖStZB 2006, 168.

⁴⁷ Ausführlich dazu Kotschnigg, SWK 2006, S 672 (S 672).

⁴⁸ Ritz, BAO³ § 188 Rz 20.

⁴⁹ Vgl in diesem Zusammenhang auch Tanzer in GS Arnold, 233 (242).

⁵⁰ Eingefügt durch das AbgVRefG, BGBl I Nr 20/2009.

⁵¹ Eingefügt durch das Betrugsbekämpfungsgesetz 2006, BGBl I Nr 99/2006.

BAO seit dem AbgVRefG auch nicht mehr von einer „[e]inheitlich und gesondert[en]“ Feststellung.⁵²

- 21/24 Obwohl der Feststellungsbescheid Grundlage der individuellen Veranlagungen der Gesellschafter einer Personengesellschaft ist, können deren Einkommensteuer- bzw gegebenenfalls Körperschaftsteuerbescheide bereits vor Ergehen des Feststellungsbescheides wirksam erlassen werden.⁵³

Beispiel

X ist atypisch still an der A-GmbH beteiligt. Noch vor Ergehen des entsprechenden Feststellungsbescheides nach § 188 BAO erhält er vom steuerlichen Vertreter der Mitunternehmerschaft die Auskunft, dass sich der auf ihn entfallende Verlustanteil für den Veranlagungszeitraum 2010 auf EUR -1.000,- beläuft. Obwohl der Einkommensteuerbescheid von X einen vom Feststellungsbescheid nach § 188 BAO abgeleiteten Bescheid darstellt, kann dieser bereits ergehen, bevor der Feststellungsbescheid erlassen wurde. Sollte sich nachträglich der Verlustanteil im Feststellungsbescheid gegenüber der Auskunft des steuerlichen Vertreters anders darstellen, ist der abgeleitete Einkommensteuerbescheid von X gemäß § 295 Abs 1 BAO von Amts wegen entsprechend anzupassen.⁵⁴

- 21/25 Gegen Feststellungsergebnisse ist mit Rechtsmitteln gegen den Feststellungsbescheid selbst (innerhalb der für diesen relevanten Fristen) vorzugehen. Berufungsbefugt sind die Parteien des Verfahrens (§§ 78, 246 BAO). Das sind die Personengesellschaft (Personengemeinschaft) und ihre Gesellschafter (vgl dazu unten Rz 21/50 ff). Ein abgeleiteter Bescheid kann nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind (§ 252 Abs 1 BAO).⁵⁵

5. Inhalt des Feststellungsbescheids

5.1. Übersicht

- 21/26 Der Bescheid über die Feststellung der gemeinschaftlichen Einkünfte einer Personengesellschaft hat insbesondere folgende Spruchelemente zu enthalten:⁵⁶

⁵² Bis zur Einfügung von § 191 Abs 5 BAO durch das Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 führte die Zurechnung von gemeinschaftlichen Einkünften an rechtlich nicht mehr existente oder handlungsunfähige Personen zur absoluten Nichtigkeit des Feststellungsbescheides (vgl dazu *Kotschnigg*, SWK 2006, S 672 [S 672 ff]; *Ritz*, SWK 2006, S 618 [S 618 ff]; *Ryda/Langheinrich*, FJ 2008, 294 [301]).

⁵³ VwGH 14. 12. 1988, 84/13/0063, ÖStZB 1989, 215; *Ritz*, ÖStZ 1989, 214 (214); *derselbe*, BAO³ § 295 Rz 10; *Stoll*, BAO 2856.

⁵⁴ Dazu ausführlich *Stoll*, BAO 2857.

⁵⁵ VwGH 19. 12. 2007, 2006/13/0018, ÖStZB 2008, 489; 26. 7. 2007, 2004/15/0123, ÖStZB 2008, 267; *Stoll*, BAO 1982; *Reeger/Stoll*, BAO § 188 Anm 2.

⁵⁶ *Stoll*, BAO 1996 f; *derselbe*, BAO-Handbuch 439; *Reeger/Stoll*, BAO § 188 Anm 10; *Ritz*, BAO³ § 188 Rz 9 f; *Sutter in Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO⁶ § 188 Anm 16; *Ryda/Langheinrich*, FJ 2008, 294 (297); *dieselben*, FJ 1999, 267 (269); *Jakom/Baldauf*, EStG⁴ § 23 Rz 227 f; EStR 2000 Rz 5899; BMF, AÖF 2010/36.