



BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter*ER* in den Beschwerdesachen

- 1) der *XY* *GmbH&CoKG* und Mitgesellschafter laut beiliegender Gesellschafterliste , *Bf1-Adresse* , vertreten durch *SteuerlVertreterBf1* , betreffend die Beschwerde vom 9. August 2012 gegen die als Bescheide intendierten Erledigungen des Finanzamtes Österreich (vormals FA1) vom 6. Juli 2012 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2008 und 2009 und über die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2005 bis 2009,
- 2) der *Beteiligten1* als Beteiligte der *XY* *GmbH&CoKG* und Mitgesellschafter, *Bf2-Adresse* , vertreten durch *SteuerlVertreterBf2* , betreffend die Beschwerde vom 16. März 2013 gegen die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes Österreich (vormals FA1) vom 6. Juli 2012 über die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2005, und
- 3) des *Beteiligten2* als Beteiligter der *XY* *GmbH&CoKG* und Mitgesellschafter, *Bf2-Adresse* , vertreten durch *SteuerlVertreterBf2* , betreffend die Beschwerde vom 16. März 2013 gegen die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes Österreich (vormals FA1) vom 6. Juli 2012 über die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2005, Steuernummer 102/1179 beschlossen:

Die Beschwerden werden gemäß [§ 260 Abs. 1 lit. a BAO](#) als nicht zulässig zurückgewiesen.

Gemäß [§ 101 Abs. 3 BAO](#) sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind ([§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO](#)), einer nach [§ 81 BAO](#) vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach [Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz](#) (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

Die Beschwerde führende Gesellschaft ist eine im Jahr 2003 als KEG gegründete Kommanditgesellschaft (*XY* *GmbH&CoKG*; kurz: KG), die sich im Jahr 2005 mit atypisch stillen Gesellschaftern unter Kapitalzuführung zusammengeschlossen hat (*XY* *GmbH&CoKG* und Mitges.; kurz: KG und Mitges.). Zu den atypisch stillen Gesellschaftern gehören auch die ebenfalls als Beschwerdeführer für das Jahr 2005 einschreitenden *Beteiligten1* und *Beteiligten2*.

Im Namen der KG wurden folgende Betriebsergebnisse dem Finanzamt gegenüber erklärt: - 842.891,83 EURO (2005), 26.506,04 EURO (2006), -85.714,68 EURO (2007), -90.285,01 EURO (2008) und -59.375,63 EURO (2009). Diese Verluste bzw. der Gewinn wurden auf die Komplementärin der KG (*XY* Marketing GmbH), auf die Kommanditisten und für die Jahre 2005 und 2006 auch auf die atypisch stillen Gesellschafter verteilt. Für die KG und Mitges. wurden keine Erklärungen gelegt.

In der Folge fanden bei der KG und der KG und Mitges. **Außenprüfungen** statt.

In den dazu erstellten Berichten vom 30.5.2012 betreffend die KG und die KG und Mitges. führte die Bp. unter der Tz 1 „einheitl. u. gesonderte Feststellung“ jeweils im Wesentlichen aus, dass 2 Mitunternehmenschaften vorlägen und daher die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte in einem zweistufigen Verfahren durchzuführen sei. In einem ersten Feststellungsbescheid seien zunächst die Einkünfte zwischen der KG und den atypisch stillen Gesellschaftern festzustellen. In einem zweiten Feststellungsbescheid seien dann die Einkünfte(anteile) der KG einheitlich und gesondert festzustellen (Tangente).

Inhaltlich vertrat die Bp. bezüglich der KG und Mitges. unter der Tz 2 des Berichtes die Ansicht, dass die negativen Einkünfte der natürlichen Personen der KG und Mitges. gemäß § 2 Abs. 2a EStG weder ausgleichs- noch vortragsfähig seien. Diese stellten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise negative Einkünfte aus einem Betrieb dar, dessen Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter gelegen sei.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Bp und erließ mit Datum 6.7.2012 (für die Jahre 2008 und 2009 im wiederaufgenommenen Verfahren) für die KG und Mitges. als **Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO** intendierte Erledigungen für die Jahre 2005 bis 2009, mit denen es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb grundsätzlich gemäß den für die KG abgegebenen Erklärungen feststellte, jedoch anstelle der Komplementärin und der Kommanditisten der KG die KG selbst als Beteiligte anführte. Die Verlustanteile der stillen Gesellschafter wurden als nicht

ausgleichsfähig eingestuft. Diese Bescheide wurden wie folgt adressiert: „*XY* *GmbH&CoKG* und Mitges.“ zu Händen des steuerlichen Vertreters.

Für die KG erließ das Finanzamt (für die Jahre 2007 bis 2009 im wiederaufgenommenen Verfahren) ebenfalls als **Feststellungbescheide gemäß § 188 BAO** intendierte Erledigungen für die Jahre 2005 bis 2009, mit denen es die Einkünfteanteile der KG an der KG und Mitges. in Höhe von -27.991,83 EURO (2005), 2.206,04 EURO (2006), -85.714,68 EURO (2007), -90.285,01 EURO (2008) und -59.375,63 (2009) einheitlich und gesondert feststellte und auf die Komplementärin und die Kommanditisten verteilte.

Die KG und Mitges. erhob gegen die Erledigungen betreffend Feststellung von Einkünften (inklusive Wiederaufnahme) mit Schriftsatz vom 9.8.2012 **Beschwerde** (vormals Berufung) und beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Erledigungen und eine erklärungsgemäße Gewinnfeststellung.

Gegen die an die KG und Mitges. gerichtete Erledigung betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2005 erhoben auch die stillen Gesellschafter *Beteiligten1* und *Beteiligten2* mit Schriftsätzen vom 16.3.2013 Beschwerde (vormals Berufung). Begründend wurde ausgeführt, dass die Voraussetzungen des [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#) nicht vorlägen und somit der jeweilige Verlustanteil zur Gänze einkunftsmindernd zu berücksichtigen sei. Den beschwerdeführenden Gesellschaftern seien am 25.2.2013 bzw. am 21.2.2013 die gemäß [§ 295 BAO](#) abgeänderten Einkommensteuerbescheide vom 20.2.2013 bzw. vom 12.2.2013 zugestellt worden und in diesen die den Gesellschaftern zugewiesenen Verluste nicht einkunftsmindernd berücksichtigt worden. Für den Fall, dass in dieser Sache bereits eine Beschwerde anhängig sei, werde diesem Beschwerdeverfahren beigetreten.

Nach Vorlage der Beschwerde brachte die KG und Mitges. im gerichtlichen Beschwerdeverfahren mit Schriftsatz vom 22.9.2020 ergänzend vor, dass der vom Finanzamt gewählten Vorgangsweise einer zweistufigen Bescheiderlassung mit zwei gesonderten Feststellungsverfahren an die KG und an die KG und atypisch Stille die gesetzliche Deckung fehle. Auch sei eine Adressierung eines Feststellungsbescheides an eine „*XY* *GmbH&CoKG* und Mitges.“ nach der Judikatur nicht ausreichend (Hinweis auf Ritz, BAO, 5. Auflage, § 93 Rz 6 mit Verweis auf VwGH 17.10.2001, [96/13/0058](#)).

Das Finanzamt hielt diesem Vorbringen entgegen, dass zweifelhafte Angaben beim Bescheidadressaten durch Auslegung zu erschließen sei. Da der Bescheid eine Einheit bilde, habe der Bescheidadressat unter Berücksichtigung aller Bestandteile des Bescheides (Adressfeld, Betreff, Spruch, Begründung) und der Zustellverfügung iZm den anzuwendenden Rechtsvorschriften zu erfolgen. Der Bescheid der Abgabenbehörde sei als Ganzes zu beurteilen. Spruch und Begründung bildeten eine Einheit. Bestünden Zweifel über den Inhalt des Spruches, so sei zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen. Hierbei sei der Spruch im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen (Hinweis auf VwGH 26.6.2014,

[2013/15/0062](#)). Lasse sich der Bescheidadressat durch gebotenes und zulässiges Deuten (nicht Umdeuten; Hinweis auf VwGH 30.4.2003, [2002/16/0076](#) und VwGH 20.11.2003, [2001/09/0199](#)) hinreichend identifizieren, sei der Rechtsakt zurechenbar und rechtswirksam. Insgesamt müsse aber eindeutig erkennbar sein, welchem individuell bestimmten Rechtsträger gegenüber die Behörde einen Bescheid erlassen habe wollen (Hinweis auf VwGH 27.10.2008, [2008/17/0100](#)). In den beschwerdegegenständlichen Bescheiden sei als Adressat die *XY* *GmbH&CoKG* und Mitges angeführt und (mit Ausnahme der ausgesprochenen Nichtausgleichsfähigkeit der Verluste) die erklärungskonforme Veranlagung von Einkünften einheitlich an den Geschäftsherren (die *XY* *GmbH&CoKG*) sowie an die atypisch stillen Beteiligten erfolgt. Damit sei der Bescheidadressat hinreichend identifiziert. Ein an eine unechte stille Gesellschaft zu richtender Bescheid gemäß [§ 188 BAO](#) könne, müsse aber nicht die Bezeichnung des Geschäftsherrn mit dem Zusatz „und Mitgesellschafter“ enthalten, sie sei auch dadurch bezeichnet, dass sie die Namen oder Bezeichnungen des Geschäftsherrn und des stillen Gesellschafters aufweist. Dies ergebe sich aus dem Erkenntnis des VwGH vom 26.7.2007, [2004/15/0137](#). In diesem Zusammenhang werde auch auf einen mit Amtsrevision bekämpften Beschluss des BFG vom 24.6.2020, [RV/7100935/2020](#) verwiesen. Bescheide gemäß [§ 93 Abs. 2 BAO](#) seien lediglich im Falle der Nichtfeststellung von Einkünften an alle Beteiligten der Gesellschaft unter namentlicher Nennung der Beteiligten zu richten (Hinweis auf VwGH 16.2.2006, [2006/14/0011](#)).

Mit ihren verfahrensrechtlichen Einwänden ist die beschwerdeführende Gesellschaft im Recht.

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

Gemäß [§ 190 Abs. 1 BAO](#) finden auf Feststellungen gemäß [§§ 185 bis 189 BAO](#) die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung.

Gemäß [§ 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.

Gemäß [§ 191 Abs. 3 lit. b BAO](#) wirken Feststellungsbescheide im Sinne des [§ 188 BAO](#) gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Im Erkenntnis vom 17.10.2001, 96/13/0058 hat der VwGH ausgesprochen, dass bei einer unechten (atypischen) stillen Gesellschaft eine Adressierung eines Bescheides gemäß [§ 188 BAO](#) an den Unternehmer (Geschäftsherren) mit dem Zusatz „und Mitges“ oder dem Zusatz „und Mitgesellschafter“ nicht gesetzeskonform ist. Eine derartige Gesellschaft gebe es nämlich nicht, sondern handelsrechtlich nur stille Gesellschaften des Geschäftsherrn mit den einzelnen stillen Gesellschaftern. Dann führt das Höchstgericht weiter aus, dass ein Bescheid

mit dem ausgesprochen werde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibe, ebenfalls ein Grundlagenbescheid im Sinne des [§ 188 BAO](#) sei. Die Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach [§ 188 BAO](#) gelte somit auch für den Bescheid, mit dem ausgesprochen werde, dass eine solche Feststellung nicht zu erfolgen habe. Auch ein solcher Bescheid müsse die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausgesprochen werde. Ein Bescheid solchen Inhalts bleibe wirkungslos und könne keine Rechtswirksamkeit entfalten.

Diese Rechtsprechung hat der VwGH in der Folge bestätigt. So im Erkenntnis vom 20.4.2004, 2003/13/0145, wo das Höchstgericht neuerlich entschied, dass die Adressierung eines Bescheides gemäß [§ 188 BAO](#) mit dem Zusatz „und Mitges.“ nicht ausreiche, weil es sich bei diesem Adressaten um kein zivilrechtliches Gebilde handle. Eine derartige Erledigung entfalte keine Rechtswirksamkeit.

Bereits im Erkenntnis vom 2.8.2000, 99/13/0014 legte der VwGH fest, dass die in [§ 191 Abs. 3 lit. b BAO](#) festgelegte Wirkung eines Feststellungsbescheides nach [§ 188 BAO](#) oder eines Bescheides, mit dem ausgesprochen werde, dass eine solche Feststellung zu unterbleiben habe, nur eintrete, wenn der Bescheid in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichne. Eine Adressierung an den Geschäftsherren einer atypisch stillen Gesellschaft mit dem Zusatz „& stille Gesellschaft“ sei verfehlt, weil es ein derartiges Gebilde nicht gebe. Damit entfalte der so adressierte Bescheid keine Rechtswirksamkeit. Auch hielt das Höchstgericht damals schon fest, dass die Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach [§ 188 BAO](#) im Grunde des [§ 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#) auch für einen Bescheid gelte, mit dem ausgesprochen werde, dass eine solche Feststellung zu unterbleiben habe.

Dem Finanzamt ist zwar darin Recht zu geben, dass die oben zitierten Erkenntnisse wie auch das vom Finanzamt zur Stützung seiner Argumentation herangezogene Urteil VwGH 16.2.2006, [2006/14/0011](#) Fälle betrafen, wo Nichtfeststellungsbescheide zu beurteilen waren, doch ergibt sich aus der oben zitierten Rechtsprechung auch zweifelsfrei, dass es bezüglich der Bescheidadressierung keinen Unterschied zwischen Feststellungs- und Nichtfeststellungsbescheiden gibt. Vielmehr baut der VwGH seine Argumentation von den Feststellungsbescheiden her auf und überträgt die Beurteilung dann auf die in den Erkenntnisfällen zu beurteilenden Nichtfeststellungsbescheide. Das tragende Argument der Begründung des VwGH, weshalb eine Adressierung an „und Mitgesellschafter“ verfehlt sei, nämlich, dass eine stille Gesellschaft der Bezeichnung Geschäftsherr und „Mitgesellschafter“ nicht existiere sondern nur eine Gesellschaft der Bezeichnung Geschäftsherr und konkreter stiller Gesellschafter, gilt sowohl für Feststellungsbescheide wie auch für Nichtfeststellungsbescheide. Überdies ist auf [§ 190 Abs. 1 BAO](#) zu verweisen, wonach die für Feststellungen gemäß [§ 188 BAO](#) geltenden Vorschriften sinngemäß für Bescheide

anzuwenden sind, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

Im vom Finanzamt zitierten Erkenntnis vom 16.2.2006, 2006/14/0011 hat es sich so verhalten, dass die dortigen Nichtfeststellungsbescheide unter namentlicher Nennung der Mitgesellschafter ergangen sind, und dies das Höchstgericht veranlasste, die Bescheide als wirksam zu beurteilen. Daraus aber zu schließen, dass nur bei Nichtfeststellungsbescheiden eine Nennung der Mitgesellschafter erfolgen müsse, erscheint verfehlt.

Das Erkenntnis des VwGH vom 26.7.2007, [2004/15/0137](#) vermag die oben dargestellte Judikaturlinie nicht zu unterbrechen. In diesem Erkenntnisfall ist nämlich ohnedies eine korrekte Adressierung des Bescheides an den Geschäftsherren und den (einzigen) stillen Gesellschafter erfolgt, was der VwGH auch als richtig bestätigt hat. Der dortige Beschwerdeführer vertrat aber die Auffassung, dass der Bescheid an die Gesellschaft zu adressieren gewesen wäre. Wenn der VwGH dazu ausführt, *ein an eine unechte stille Gesellschaft zu richtender Bescheid gemäß § 188 BAO kann, muss aber nicht die Bezeichnung des Geschäftsherren mit dem Zusatz „und stiller Gesellschafter“ enthalten, sie ist auch dadurch bezeichnet, dass sie die Namen oder Bezeichnungen des Geschäftsherren und des stillen Gesellschafters aufweist*, dann ist der darin zum Ausdruck kommende Ansatz, dass auch eine Bezeichnung mit „und stiller Gesellschafter“ genügen könne, letztlich kein das Erkenntnis tragendes Element der Begründung, weil eben ohnedies der stille Gesellschafter namentlich angeführt war. Insofern erscheint dieses Erkenntnis nicht einschlägig. Auch ist zu bedenken, dass im Erkenntnisfall nur ein einziger stiller Gesellschafter am Unternehmen beteiligt war, was eine namentliche Nennung zweitrangig erscheinen lässt.

Das Finanzamt ist unter Bezugnahme auf VwGH-Rechtsprechung zudem der Auffassung, dass ein Deuten des Bescheidadressaten unter Berücksichtigung aller Bestandteile des Bescheides zulässig sei und dies im gegenständlichen Fall zum Ergebnis führe, dass der Bescheidadressat ausreichend identifiziert sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass eine Bezeichnung eines an eine atypisch stille Gesellschaft gerichteten Gewinnfeststellungsbescheides ohne Nennung der stillen Gesellschafter mit dem Zusatz „und Mitges“ nicht eine bloße Fehlbezeichnung eines Rechtsträgers ist, sondern ein Gebilde benennt, das rechtlich nicht existent ist. Die vom Finanzamt in diesem Zusammenhang zitierten Erkenntnisse des VwGH betrafen auch keine Feststellungsbescheide nach [§ 188 BAO](#). Im Falle des Erkenntnisses 2013/15/0062 sah der Gerichtshof die Adressierung einer Erledigung an eine in Konkurs gegangene Gemeinschuldnerin anstelle richtigerweise an die Konkursmasse noch als korrigierbare Fehlbezeichnung an, weil es auch für die betroffene Kapitalgesellschaft keinen Zweifel gab, dass die Verwaltungsbehörde eine Erledigung betreffend das konkursverfangene Vermögen und somit gegenüber der Konkursmasse treffen wollte. Im Unterschied zum gegenständlichen Fall erfolgte aber zumindest eine Adressierung an ein rechtlich existentes Gebilde. Das Erkenntnis 2002/16/0076 betraf die nicht korrekte Anführung des Firmennamens einer GmbH

(statt richtig „Hermann P Getränke Gesellschaft m.b.H.“ fälschlich „P Getränkehandel Ges.m.b.H.“), welche der Gerichtshof als unwesentliche Fehlbezeichnung beurteilte, weil die Erledigung an die richtige Betriebsstätte der gemeinten Gesellschaft adressiert war, und in der falschen wie auch der richtigen Firmenbezeichnung der Familienname des Gesellschafters P enthalten gewesen sei, und dieser Name im Handelsverkehr für die Bezeichnung des betroffenen Getränkekonzerne bestimmend war. Es habe daher auch in der nicht die Gefahr einer Verwechslung mit einer anderen Gesellschaft des Konzerns (welche den besagten Familiennamen nicht in der Firmenbezeichnung trug) bestanden. Im Unterschied dazu kam es im gegenständlichen Fall aber nicht zu einer bloßen Namensfehlbezeichnung, wie es z.B. der Fall gewesen wäre, wenn anstelle von „*XY* ...“ die Bezeichnung „WTIN ...“ gewählt worden wäre. Mit Erkenntnis 2001/09/0199 entschied der Gerichtshof, dass die Anführung eines Phantasiefirmennamens eines Einzelunternehmers anstelle des Namens der physischen Person bei der Adressierung einer behördlichen Erledigung unzulässig sei, weil er an eine Nichtperson ergangen sei. Darin erscheint dieser Fall mit dem gegenständlichen vergleichbar und kann daher sogar zur Stützung der Auffassung des Gerichtes herangezogen werden.

Die gegenständlich angefochtenen sich auf § 188 gründenden Erledigungen wurden an die „*XY* *GmbH&CoKG* und Mitges.“ gerichtet und sind daher nicht gesetzmäßig adressiert worden. Dies gilt auch für die Erledigungen betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens, weil auch diese im Feststellungsverfahren ergangen sind. Die angefochtenen Bescheide haben daher keine Rechtswirksamkeit erlangt.

Mit Beschwerde anfechtbar sind aber nur rechtswirksam ergangene Bescheide. Die gegenständlichen Beschwerden sind daher unzulässig.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. a [BAO](#) ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Daher waren die gegenständlichen Beschwerden als unzulässig zurückzuweisen.

Bei dieser Sach- und Rechtslage erübrigt es sich auf die Frage einzugehen, ob die Beschwerden der stillen Gesellschafter *Beteiligten1* und *Beteiligten2* rechtzeitig eingebracht wurden.

Hinweis:

Die diesem Beschluss angefügte Liste der Gesellschafter stellt einen integrierenden Bestandteil der Adressierung und des Spruches dieses Beschlusses dar.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Da sich die Rechtsfolge der Zurückweisung einer Beschwerde gegen nicht rechtswirksam ergangene Erledigungen bereits aus dem Gesetz ergibt und die Beurteilung der Qualität der angefochtenen als Feststellungsbescheide intendierten Erledigungen im Sinne der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfolgte, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 3. Februar 2021