



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der x GmbH (Gesamtrechtsnachfolgerin: Y GmbH & Co KG) als ehemalige Geschäftsherrin der x GmbH und atypisch stille Gesellschaft, XY-Adresse, vertreten durch TU Reitschuler Steuerberatungs-GmbH, 6020 Innsbruck, Anton-Melzer-Straße 7, vom 5. November 2009 gegen den unter der St.Nr.: 224/8612 ergangenen Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. September 2009 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2007 entschieden:

Die Berufung wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

An der x GmbH waren bis 2007 mehrere Personen als atypisch stille Gesellschafter beteiligt. Diese nahmen dort auf Grund ihrer Mitunternehmerstellung auch an den laufenden Verlusten teil. Die Verteilung der Verluste auf die einzelnen Beteiligten erfolgte im Wege des § 188 BAO. Zum Stichtag 30. November 2007 wurden alle stillen Gesellschaftsverhältnisse beendet.

Strittig ist die Behandlung von Darlehens- und Zinsforderungen der atypisch stillen Gesellschafter im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung.

Gegen den angefochtenen Bescheid richtet sich die Berufung vom 5. November 2009.

Der angefochtene Bescheid ist an die x GmbH als ehemalige Geschäftsherrin adressiert. Die Bescheidzustellung erfolgte z.H. der Zustellungsbevollmächtigten der x GmbH.

Im Wesentlichen gleich lautende Bescheide vom 30. September 2009 – laut Finanzamt sog. „Gleichschriften“ - ergingen auch an die einzelnen ehemaligen atypisch stillen Gesellschafter, wobei in den Adressfeldern dieser Bescheide die x GmbH durch die jeweiligen Gesellschafter ausgetauscht wurde. Die Bescheidzustellungen erfolgten z.H. der Zustellungsbevollmächtigten dieser Gesellschafter.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Zulässigkeit

Gemäß § 1 UmwG können Kapitalgesellschaften unter Ausschluss der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Gesellschafter oder in eine offene Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft (Nachfolgerechtsträger) umgewandelt werden.

Nach § 5 Abs. 5 zweiter Satz UmwG entsteht die Personengesellschaft mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch. Damit erlischt auch die umgewandelte Kapitalgesellschaft (vgl. VwGH 07.08.1992, 89/14/0218).

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Nicht zulässig ist eine Berufung ua. dann, wenn sie sich gegen eine Erledigung richtet, welcher keine Bescheidqualität zukommt (vgl. Ritz, BAO³, § 273 Tz 2).

Vor diesem Hintergrund wird nun aber festgestellt, dass laut Firmenbuchauszug die Generalversammlung der x GmbH am 8. Mai 2009 die Umwandlung der GmbH gemäß § 5 UmwG unter gleichzeitiger Errichtung der Personengesellschaft (KG) beschloss und die diesbezügliche Eintragung im Firmenbuch bereits am 1. Juli 2009 erfolgte.

Dessen ungeachtet erließ das Finanzamt die als Bescheid intendierte Erledigung vom 30. September 2009 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2007 an die x GmbH.

Diese Erledigung des Finanzamtes konnte aber weder gegenüber der nicht mehr existenten GmbH, an welche sie gerichtet war, noch gegenüber der KG, an welche diese Erledigung nicht gerichtet war, Rechtswirkung entfalten und ist sohin ins Leere gegangen (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0256, mwN).

Die Berufung war daher infolge Unzulässigkeit zurückzuweisen.

II. Ergänzende Hinweise

Ergänzend wird aber auch noch darauf hingewiesen, dass über die gegenständliche Berufung im Falle einer Adressierung der angefochtenen Erledigung an die Gesamtrechtsnachfolgerin der x GmbH mittels Aufhebung abzusprechen gewesen wäre, und zwar aus folgenden Gründen:

Gemäß § 188 BAO werden ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemeinschaftlich festgestellt, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Während aufrechten Bestands der Beteiligtegemeinschaft hat die Adressierung eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO an die Gemeinschaft zu erfolgen (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO).

Bei (Voll-)Beendigung der Einkünfteerzielungsgemeinschaft im Zeitpunkt der Bescheiderlassung muss der die gemeinschaftlich bezogenen Einkünfte nach § 188 BAO feststellende Bescheid an diejenigen Personen gerichtet werden, denen im Feststellungszeitraum die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO). An nicht (mehr) existente Personengemeinschaften gerichtete Bescheide gehen ins Leere und können daher keine Wirksamkeit entfalten (vgl. zB VwGH 23.02.2005, 2002/14/0001).

Der namentlichen Bezeichnung der Gesellschafter (Beteiligte, Teilhaber) im Spruch des Feststellungsbescheides kommt insofern Bedeutung zu, als diese dessen Verbindlichkeit auf die vom Feststellungsergebnis abgeleiteten Verfahren erzeugt (§ 192 BAO). Zum Spruch des Feststellungsbescheides gehört die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO). Gemäß § 93 Abs. 2 BAO bildet aber auch das Adressfeld (die Bescheidadressierung) einen Teil des Bescheidspruches. Da der Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO immer mehrere Personen betrifft und einheitlich (dh. gegen alle gerichtet) erlassen wird, kann richtigerweise eine Einzelperson nicht Adressat eines solchen Bescheides sein.

Im vorliegenden Fall existiert nun aber kein an die ehemalige Geschäftsherrin bzw. deren Gesamtrechtsnachfolgerin **und** die ehemaligen atypisch stillen Gesellschafter gerichteter einheitlicher Bescheid, vielmehr sind hier getrennte - im Wesentlichen gleich lautende - Bescheide ergangen, wobei der berufsgegenständliche Bescheid an die ehemalige Geschäftsherrin adressiert ist und sich die anderen Bescheide an die einzelnen ehemaligen atypisch stillen Gesellschafter richten.

Wie aus dem bereits Gesagten hervorgeht, ist es aber nicht zulässig, einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO nur an eine Person (hier: die ehemalige

Geschäftsherrin) zu adressieren, weil damit ein Widerspruch zwischen dem Gegenstand der Erledigung (Bescheidinhalt, der sich auf eine Personenmehrheit bezieht) und ihrem Adressaten besteht. Ein derartiger Bescheid ist, auch wenn er an eine existente Person ergangen ist, dennoch rechtswidrig, weil er nicht einheitlich (an alle an der Einkünfteerzielung Beteiligten gerichtet) erlassen wurde. Dieses „Einheitlichkeitsgebot“ wurde durch die Sonderregelungen über die Teilwirksamkeit eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 Abs. 5 BAO und § 191 Abs. 5 BAO übrigens keineswegs beseitigt, sondern bedingte vielmehr letztgenannte Vorschriften.

Die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise der Ausfertigung mehrerer getrennter Bescheide stellt demnach keinen formell rechtmäßigen Ersatz für einen einheitlichen (an alle an der Einkünfteerzielung Beteiligten gerichteten) Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO dar, welcher wie erwähnt an jene hätte ergehen müssen, denen die gemeinschaftlichen Einkünfte zugeflossen sind. Daran kann auch der in sämtlichen Bescheiden enthaltene – nicht zu den Spruchbestandteilen zählende - Hinweis nichts ändern, wonach jedem einzelnen Beteiligten eine „Gleichschrift“ übermittelt werde (vgl. UFS 04.05.2010, RV/0262-L/10).

Der angefochtene Bescheid wäre somit richtigerweise an die ehemalige Geschäftsherrin bzw. deren Gesamtrechtsnachfolgerin **und** alle anderen - im Einzelnen anzuführenden - ehemaligen atypisch stillen Gesellschafter zu adressieren gewesen (dies hätte zB auch in der Form „An (...) und weitere Beteiligte laut Einkünfteaufteilung“ oder mit einem Verweis im Adressfeld auf eine dem Feststellungsbescheid beigelegte Liste mit den namentlich aufgezählten weiteren Beteiligten erfolgen können).

Im Übrigen wird die hier zu Punkt II. vertretene Rechtsauffassung – wie aus vom Finanzamt nachgereichten Unterlagen hervorgeht – vom Bundesweiten Fachbereich ausdrücklich geteilt (vgl. BMF 06.05.2010, GZ. SZK-010103/0065-SVE/2010).

Was schließlich die vom Finanzamt angesprochene Zustellproblematik anlangt (im vorliegenden Fall wurde von einer Vertreterbestellung gemäß § 81 Abs. 2 BAO einschließlich Zustellungsbevollmächtigung aus Zweckmäßigkeitsgründen abgesehen), so schließt die o.a. Form der Adressierung keineswegs aus, dass jedem einzelnen Beteiligten bzw. seinem Zustellungsbevollmächtigten eine Ausfertigung des **an sie alle** adressierten Einkünftefeststellungsbescheides nach § 188 BAO zugestellt wird.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 9. Juli 2010