

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde der A GmbH & Co PE KG, Adr1, vertreten durch Keppert, Hallas & Partner WP und StB GmbH & Co KG, Theobaldgasse 19, 1060 Wien, vom 10.12.2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 13.11.2009 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2005 den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen die genannten Bescheide wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Dieser Beschluss wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Beschlusses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die A GmbH & Co PE KG (Bf) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 09.09.2002 errichtet. Mit Datum 14.09.2002 wurde die Gesellschaft in das Firmenbuch eingetragen.

Mit Datum 28.06.2008 verlegte die Gesellschaft ihren Sitz von Ort1 nach Ort2; per 08.01.2016 wurde der Firmensitz wiederum nach Ort1 verlegt.

Mit Schreiben vom 29.04.2003 teilte die Bf dem Finanzamt unter Beifügung der Gesellschafterliste mit, dass sie laut den zwischen ihr und der X GmbH abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag vom 30.12.2002 atypisch stille Gesellschafter (natürliche Personen) aufgenommen habe. Die Einlagen der atypisch stillen Gesellschafter in Höhe von 275.000 Euro würden durch die X GmbH treuhändig gehalten. Gleichzeitig wurde die auf Grundlage des Art IV Umgründungssteuergesetz per Stichtag 01.10.2002 erlassene Zusammenschlussbilanz zur Vorlage gebracht.

In der beim Finanzamt eingereichten **Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften)** für die in Streit stehenden Jahre 2002 bis 2005 wurden jeweils unter der Kennzahl 330 nachstehende Ergebnisse ausgewiesen (Beträge in Euro):

2002	2003	2004	2005
- 533.425,14	+2.977,21	+11.330,34	+9.873,81

In einer Beilage wies die Bf die Ergebnisse der Geschäftsherrin, dem Kommanditisten sowie den einzelnen stillen Beteiligten entsprechend ihrer Einlagen zu.

Im Zuge der **Veranlagung** zuerkannte das Finanzamt in den ergangenen Bescheiden über eine einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO zunächst die Verluste bzw. Gewinne in der erklärten Höhe. Diese Bescheide ergingen vorläufig (§ 200 BAO).

Als (Bescheid-) Adressat war in allen genannten Erledigungen die „A GmbH & Co PE KEG“ (abgekürzt: A. GmbH & P KEG) genannt. Ein expliziter Hinweis auf das Vorliegen von atypisch stillen Beteiligungen fehlte gänzlich.

In weiterer Folge fand bei der Bf eine **Außenprüfung** betreffend die Abgabenarten Umsatzsteuer und Einkommensteuer (einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung) über die Zeiträume 2002 bis 2005 statt. Im Zuge dieser versagte der Prüfer die steuerliche Anerkennung von projektbezogenen Aufwendungen mangels Werthaltigkeit.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und erließ auf Grundlage des § 200 Abs. 2 BAO geänderte Feststellungsbescheide.

Bescheidadressat der nunmehr in Anfechtung stehenden Feststellungsbescheide vom 13.11.2009 war wiederum - wie auch in den vorläufigen Bescheiden - die „A GmbH & Co PE KEG“; die Bescheide ergingen zu Handen der (damaligen) steuerlichen Vertretung WTH GmbH.

In diesen Erledigungen wurde das erzielte Ergebnis einheitlich ausgewiesen und den einzelnen Gesellschaftern entsprechend ihrer Einlage ohne Hinweis auf ihre gesellschaftsrechtliche Positionierung zugewiesen.

In der gegen diese Erledigungen gerichteten Beschwerde (bzw. Berufung in der Diktion vor In-Kraft-Treten des FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013) beantragte die steuerliche Vertretung die Aufhebung der bekämpften Bescheide sowie Veranlagung gemäß den eingereichten Steuererklärungen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde hat das Gericht erwogen:

Festgestellt wird:

Die „A GmbH & Co PE K EG“ (bzw. ab 2007 KG infolge Änderung der Rechtslage durch das UGB) fungierte in den Streitjahren aufgrund des Gesellschaftsvertrages vom 30.12.2002 als Unternehmensinhaberin (Geschäftsherrin) einer atypisch stille Gesellschaft, deren stille Teilhaber sich im Wege einer Treuhänderin (X GmbH) am Unternehmen der Bf beteiligt hatten.

Aus steuerlicher Sicht liegt diesbezüglich eine Personengemeinschaften (Mitunternehmerschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit vor.

Aus den von der Amtspartei zur Vorlage gebrachten Behördenakten ist zu entnehmen, dass die Bf in den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) unter der Rubrik "Rechtsform des Unternehmens" die beiden Kästchen "KEG" und "atyp. Stille Ges" angekreuzt hatte und damit - offensichtlich - das Bestehen einer Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft zu erkennen gab.

In den Erledigungen betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (jeweils vom 13.11.2009) für die Jahre 2002 bis 2005 ist als (Bescheid-)Adressat die „A GmbH & Co PE KEG“ (in abgekürzter Form) angeführt.

Der Spruch dieser Erledigungen lautet in Bezug auf die Gewinn- bzw. Verlustzurechnung:

„1. Die im Kalenderjahr 2002 [bzw. 2003, 2004, 2005] erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb *** € .

Nr.	Name/Adresse/Finanzamt/St.Nr.	Anteil Einkünfte
001	Gesellschafter 1	Betrag **
[..]	[..]	[..]"

In den angefochtenen Erledigungen finden sich keine expliziten Hinweise darauf, dass es sich vorliegendenfalls um eine atypische stille Gesellschaft handelt. Auch die rechtliche Stellung der einzelnen Gesellschafter lässt sich nicht entnehmen.

Im Begründungsteil dieser als Bescheide intendierten Erledigungen wird ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, welche der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Zum hier vorliegenden Sachverhalt ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen:

Wesensmerkmal eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO ist die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften. Ein solcher Bescheid muss die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreichen, denen gegenüber die Verteilung der Einkünfte im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausgesprochen wird.

Ein nur an eines der in Betracht kommenden Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos, da Feststellungsbescheide grundsätzlich - abgesehen von der in den §§ 188 Abs. 5 und 191 Abs. 5 BAO normierten (hier nicht relevanten) Ausnahmen - nach wie vor dem **Grundsatz der Einheitlichkeit** entsprechen müssen (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0017; VwGH 19.12.2012, 2009/13/0018 u.a.).

Die Bestimmung des § 93 Abs. 2 BAO ordnet in Bezug auf abgabenbehördliche Erledigungen an:

"Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht".

Aus der besagten Norm folgt, dass der Adressat eines Bescheides namentlich zu benennen ist. Das Adressfeld eines Bescheides zählt nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur zum Bescheidspruch (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0017). Die Personenumschreibung, also die Benennung jenes Adressatenkreises, dem gegenüber der Bescheid Wirkung entfalten soll, ist nach herrschender Auffassung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass **ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird** (vgl. etwa VwGH 2.8.2000, 99/13/0014). Die Benennung jener Personen, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist somit konstitutives Bescheidmerkmal.

Die Adressierung eines Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) hat bei einer unechten (atypisch) stillen Gesellschaft an die Gesellschafter, dh. an den Inhaber bzw. die Inhaberin des Unternehmens (vormalige Bezeichnung vor UGB: Geschäftsherr/-in) sowie an den bzw. an die stillen Gesellschafter zu erfolgen (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 6. Aufl., § 93 Rz 6). **Die Gesellschafter sind im Bescheidspruch ausdrücklich zu benennen.** Dem Benennungs- bzw. Individualisierungserfordernis wird Genüge getan, wenn im Spruch des Bescheides ausdrücklich auf eine Beilage hingewiesen wird, aus welcher die atypisch stillen Gesellschafter zu entnehmen sind.

Im vorliegenden Beschwerdefall benannte die belangte Behörde im Adressfeld lediglich die Geschäftsinhaberin (A GmbH & Co PE KEG) ohne die weiteren Gesellschafter (namentlich) anzuführen. Der bekämpfte Bescheid gibt auch keinen Hinweis auf das Vorliegen einer stillen Beteiligung.

Dass die Intention der belangten Behörde auf die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der Mitunternehmerschaft ausgerichtet war, ist zu vermuten; dies lässt sich aus dem Umstand entnehmen, dass die Zuweisung der Ergebnisse (Verluste und Gewinne) auf sämtliche Beteiligten der Mitunternehmerschaft erfolgte.

Damit sind aber die bekämpften Bescheide in sich widersprüchlich. Da ein Bescheid grundsätzlich eine Einheit bildet, bestimmt sich der Bescheidadressat unter Berücksichtigung aller Bescheidbestandteile. Nun ist es zutreffend, dass zweifelhafte Angaben beim Bescheidadressaten durch Interpretation zu erschließen sind. Nur wenn sich der Bescheidadressat durch eine "gesetzeskonforme" Bescheidauslegung identifizieren lässt, ist der Rechtsakt zurechenbar und damit rechtswirksam. Es muss jedenfalls (gegebenenfalls durch Deutung bzw. Auslegung) eindeutig erkennbar sein, wem gegenüber die Behörde einen Bescheid erlassen wollte. Die Interpretation eines Bescheides in Bezug auf dessen Adressaten

findet allerdings dort ihre Grenze, wo ein Umdeuten erforderlich wäre, um ein klares Ergebnis herbeizuführen.

In den verfahrensgegenständlichen Fällen lässt sich der den angefochtenen Bescheiden inhärente Widerspruch zwischen der fehlerhaften Bezeichnung des Bescheidadressaten und den im Bescheidspruch im Rahmen der gesonderten Gewinnfeststellung ausgewiesenen Gesellschaftern durch eine zulässige Deutung nicht beseitigen. Das Hinzudenken der stillen Gesellschafter bei der Bescheidadressierung würde die Grenze einer rechtlich zulässigen Auslegung sprengen. Enthält eine Erledigung keinen Adressaten, existiert diese Person oder Gesellschaft nicht mehr oder können Zweifel einer ungenauen Bezeichnung nicht ausgeräumt werden, ist der Rechtsakt wirkungslos und gilt als Nichtbescheid.

Der den bekämpften Erledigungen anhaftende Widerspruch in Bezug auf den (richtigen) Bescheidadressaten stellt einen derart gravierender Mangel dar, der nach Auffassung des Gerichtes ebenso zu deren Nichtigkeit führt.

Ergänzend sei angemerkt:

Die in § 191 Abs. 3 BAO normierte Wirkung eines Feststellungsbescheides setzt voraus, dass dieser wirksam erlassen worden ist.

Damit ein Bescheid gegenüber denjenigen, an den das Leistungsgebot gerichtet ist, auch wirksam werden kann, müssen nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur kumulativ folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO iVm § 93 Abs. 2 BAO);
2. Der Bescheid muss seinem Adressaten zugestellt sein oder kraft Zustellfiktion ihm gegenüber als zugestellt gelten (§ 97 Abs. 1 BAO iVm § 101 Abs. 3 BAO).

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen.

Wie bereits ausgeführt, muss die Bezeichnung des Bescheidadressaten von einer derartigen Deutlichkeit und Klarheit sein, dass eine eindeutige Identifizierung des Adressaten möglich ist, Verwechslungen ausgeschlossen sind und folglich die Zuordnung des Bescheides zur Person des spruchmäßig bezeichneten zweifelsfrei vorgenommen werden kann (Stoll, BAO Kommentar, S. 961). Zum Erfordernis der

Individualisierung hatte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 12.12.2007, 2005/15/0040, festgehalten, dass selbst die im Spruch angeführte - im vorliegenden Beschwerdefall allerdings unstrittig nicht gegebene - Sammelbezeichnung „Atypisch stille Gesellschaft“ für die sodann im Rahmen der Verteilung einzeln genannten Mitunternehmer dem Erfordernis der gesetzmäßigen Bezeichnung nicht entspricht.

Die angefochtenen beschwerdeverfangenen Erledigungen ergingen nach dem klaren Bescheidwortlaut im Adressfeld ohne jeglichen Hinweis auf die Existenz von atypisch stillen Beteiligten einzig und allein an die "A GmbH & PE KEG". Auch wenn

in den Bescheidbegründungen auf die "Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht" verwiesen wird, so vermag dieser Umstand den vorliegenden schwerwiegenden Individualisierungsmangel nicht zu heilen.

Daraus folgt, dass die beschwerdebelasteten Bescheide (Erledigungen) mit Nichtigkeit behaftet sind und demnach an die in § 191 Abs. 1 lit. c BAO genannten Adressaten nicht rechtswirksam ergangen sind.

Aus diesem Grunde war die gegenständliche Bescheidbeschwerde als unzulässig zurückzuweisen (§ 260 Abs. 1 lit a BAO).

Begründung gemäß § 25a Abs. 1 VwGG

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich nicht vor. Da hinsichtlich der Bescheidadressierung bei stillen Gesellschaften eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, von welcher diese Entscheidung nicht abweicht, ist die ordentliche Revision unzulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. Juli 2019