

## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über den Devolutionsantrag der Dw., vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH, vom 4. Juli 2004 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Der Devolutionsantrag wird als unzulässig *zurückgewiesen*.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

### Entscheidungsgründe

Mit 29. Dezember 1988 wurden Verträge abgeschlossen, wonach die FG GmbH und Herr FG, die beiden Dw. des gegenständlichen Verfahrens, der (per 31. Dezember 1995 mit der FG GmbH verschmolzenen) B GmbH jeweils als atypisch stiller Gesellschafter beitreten sollten. Von Seiten der Dw. wurden für die Jahre 1996 und 1997 Erklärungen über die Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) gelegt. Als Rechtsform wird darin jene der atypisch

stillen Gesellschaft angeführt, als "Mitunternehmer" werden in der Erklärungsbeilage die beiden Dw. angegeben.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Betriebsprüfer zu der Auffassung, dass eine steuerlich anzuerkennende Mitunternehmerschaft nicht vorliege.

Am 20. Februar 2002 erließ das Finanzamt Liezen – den Feststellungen des Betriebsprüfers folgend - einen an die (einzelne angeführten) Dw. gerichteten Bescheid (zu Handen der zustellungsbevollmächtigten Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft), mit welchem ausgesprochen wurde, dass mangels gemeinschaftlicher Einkünfte eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1996 und 1997 nicht vorzunehmen sei. Begründend wurde auf die Ausführungen im zugrunde liegenden Prüfungsbericht vom 1. Dezember 1999 (betreffend "FG GmbH und Mitgesellschafter") verwiesen.

Im Bescheid werden im Adressfeld als Bescheidadressaten die beiden "Mitunternehmer", namentlich die FG GmbH und Herr FG, angeführt. Die Zustellung erfolgte zu Handen der ausgewiesenen (gemeinsamen) zustellungsbevollmächtigten Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft. Der Bescheid enthält weiters einen Hinweis gemäß der Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO.

Mit Eingabe vom 4. Juli 2004, ha. am 9. Juli 2004 eingelangt, wurde seitens der Dw. die Zuständigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz beansprucht und - unter Hinweis auf ein beigelegtes Schreiben an das Finanzamt, ebenfalls datiert mit 4. Juli 2004 - ersucht, im Sinne des § 311 Abs. 3 BAO vorzugehen. Für die Mitunternehmerschaft zwischen der FG GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes und Herrn FG als unechten stillen Gesellschafter seien für die Jahre 1996 und 1997 Abgabenerklärungen nach § 188 BAO eingereicht worden. Die in der Folge ergangenen Erledigungen des Finanzamtes, mit welchen ausgesprochen wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die genannten Jahre nicht vorzunehmen sei, seien der zustellungsbevollmächtigten GmbH am 25. Februar 2002 (so auch das Übernahmedatum laut Rückschein) zugestellt worden. Dieser Erledigung sei jedoch die Bescheidqualität zu versagen, da weder im normativen Text, noch im Adressfeld des Bescheides der – gemäß § 93 Abs. 2 BAO unverzichtbare - Bescheidadressat, nämlich die Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit, genannt werde. Daher würden für die Jahre 1996 und 1997 keine (wirksamen) Feststellungsbescheide vorliegen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat dem Finanzamt daraufhin einen Auftrag iSd. § 311 Abs. 3 BAO erteilt.

Mit Berichtsschreiben vom 22. Juli 2004 teilte das Finanzamt dem UFS im Wesentlichen mit, dass die in Frage stehende Erledigung sämtliche für einen Bescheid erforderlichen Merkmale aufweise und daher von Seiten des Finanzamtes zum Zeitpunkt der Eingabe des Devolutionsantrages keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliege.

***Über den Devolutionsantrag wurde erwogen:***

Der gegenständliche Devolutionsantrag wird damit begründet, dass der vom Finanzamt erlassenen Erledigung betreffend Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1996 und 1997 mangels Nennung des Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Diese Ansicht der Dw. ist aus folgenden Gründen nicht zutreffend:

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid in seinem Spruch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Wenn der Bescheidadressat nicht im normativen Text selbst, sondern nur am Kopf des Bescheides (im Adressfeld) genannt ist, schadet dies nicht (*Ritz*, BAO 2. Auflage, § 93 Rz 6, mwN).

Nach der Bestimmung des § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 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.

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. Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO).

Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken Feststellungsbescheide iSd. § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

Damit ein Feststellungsbescheid die ihm nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO zukommende Wirksamkeit äußern kann, muss er nach § 97 Abs. 1 BAO seinem Adressaten zugestellt sein oder als zugestellt gelten (vgl. zB den VwGH- Beschluss vom 12. September 1996, 96/15/0161, mwN). Das ergibt sich aus der Regelung des § 101 Abs. 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert, von welcher die Behörde Gebrauch machen kann, aber nicht muss (vgl. VwGH vom 5. Oktober 1994, 94/15/0004). Zu diesen Bescheiden zählen auch solche, mit denen ausgesprochen wird, dass die genannten Feststellungen zu unterbleiben haben.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft 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, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (siehe dazu insbesondere VwGH vom 2. August 2000, 99/13/0014).

Die von den "Gesellschaftern" (Mitgliedern) zur Vertretung namhaft gemachte Person ist auch nach Auflösung der "Gesellschaft" (Gemeinschaft) – vorbehaltlich einer anderweitigen wirk samen Vertreterbestellung durch die Beteiligten – vertretungsbefugt bzw. zustellungsbevollmächtigt. Dies hat zur Folge, dass die zulässigerweise ihr in dieser Eigenschaft zugemittelten schriftlichen Erledigungen als an alle (früheren) Gesellschafter zugestellt gelten (§ 81 Absatz 7 BAO; s. auch *Stoll*, BAO Bd. 1, 802).

Im Falle von negativen Feststellungsbescheiden gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind. In diesem Fall sind diejenigen Personen die Gesellschafter (Mitglieder) iSd § 191 Abs 1 bis 3 BAO, denen, falls die Gemeinschaft Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären (VwGH vom 19. Dezember 2002, 99/15/0051).

Weicht die Behörde von den Abgabenerklärungen ab und rechnet sie die Einkünfte anderen als den erklärten Gemeinschaften und Beteiligten zu, so hat die Entscheidung an die herangezogenen und bzw. oder an die übergangenen Mitglieder zu ergehen, woraus sich die Möglichkeit der Rechtsverfolgung im Rechtsmittelweg (von selbst) für alle in die Feststellung einbezogenen bzw. von dieser ausgeschlossenen Beteiligten ergibt (*Stoll*, BAO Bd. 2, 1984).

Im Einklang mit dieser Rechtslage hat das Finanzamt jenen Nichtfeststellungsbescheid, dessen Bescheidqualität von den Dw. im gegenständlichen Fall in Zweifel gezogen wird, völlig richtig

an all jene - einzeln genannten - Personen adressiert, denen im Falle des Vorliegens einer steuerlichen Mitunternehmerschaft gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen wären.

Während die Dw. das Vorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft behaupten, geht das Finanzamt davon aus, dass diesen gemeinschaftlichen Einkünfte iSd § 188 BAO nicht zugeflossen sind.

Der Bescheid ist daher im Sinne des § 191 Abs. 2 BAO zu Recht an jene Personen ergangen, hinsichtlich deren der gemeinschaftliche Zufluss von Einkünften zwischen dem Finanzamt und den Dw. in Streit steht. Somit ist die Erledigung für alle "Mitunternehmer", gegenüber denen über die Einkünfte (hier: über das Nichtvorliegen gemeinschaftlicher Einkünfte) einheitlich abgesprochen werden sollte, wirksam geworden (vgl. dazu nochmals zB das bereits zitierte VwGH-Erkenntnis 99/15/0051 vom 19. Dezember 2002).

Wenn im Devolutionsantrag (bzw. im Schreiben an das Finanzamt) gerügt wird, die Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit sei in den Erledigungen nicht genannt, so ist darauf zu verweisen, dass die behauptete Mitunternehmerschaft (hier in Form einer atypisch stillen Gesellschaft) weder ein zivilrechtlich rechtsfähiges Gebilde darstellt, noch von Seiten des Finanzamtes als Träger von Rechten und Pflichten im abgabenrechtlichen Sinn anerkannt wurde (siehe in diesem Zusammenhang auch VwGH vom 17. Oktober 2001, 96/13/0058). Da jedoch an nicht existente Personengemeinschaften gerichtete Bescheide ins Leere gehen (VwGH vom 21. Oktober 1999, 99/15/0121), hat das Finanzamt den gegenständlichen Nichtfeststellungsbescheid folgerichtig an jene Personen gerichtet, denen im Falle von gemeinschaftlichen Einkünften Einkunftsanteile zuzurechnen gewesen wären.

Letztlich sei auf folgenden Umstand hingewiesen:

Im Devolutionsantrag wird wörtlich angeführt, wie der Spruch des Nichtfeststellungsbescheides nach Ansicht der Dw. richtigerweise zu lauten hätte. Dabei fallen im Verhältnis zur Ausgestaltung der Erledigung des Finanzamtes zwei Unterschiede auf:

Zum Einen führen die Dw. im Spruch die einzelnen Bescheidadressaten an, während das Finanzamt diese lediglich im Adressfeld angegeben hat. Dies ist jedoch – wie auch die Dw. in ihrer Eingabe richtig bemerken - laut bereits oa. Rechtsprechung unzweifelhaft unschädlich.

Zum Anderen werden an die Namen der einzelnen Adressaten die Zusätze *"als Inhaberin des Handelsgewerbes"* sowie *"als stillen Gesellschafter"* angefügt. Das Finanzamt hat diese Zusätze in seinem Nichtfeststellungsbescheid zwar nicht angeführt, doch ist auch darin kein gegen die Bescheidqualität sprechender Mangel zu erblicken.

Wesentlich ist, dass mit dem Bescheid die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreicht wird, denen gegenüber das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausgesprochen wird.

Dadurch, dass das Finanzamt im Adressfeld seines Bescheides die einzelnen (behaupteten) "Mitunternehmer" angeführt hat, war klar erkennbar, an wen sich dieser richtet, und wurde darüber hinaus auch für sämtliche Beteiligten die Möglichkeit ihrer Rechtsverfolgung im Rechtsmittelweg gewahrt. Eine nähere Spezifikation der einzelnen Bescheidadressaten nach deren jeweiliger handelsrechtlicher Qualifikation ist in der BAO nicht vorgesehen bzw. ist dies zu deren Rechtsverfolgung auch nicht erforderlich.

Der Nichtfeststellungsbescheid des Finanzamtes vom 20. Februar 2002 ist sohin rechtswirksam ergangen, sodass eine Verletzung der Entscheidungspflicht seitens des Finanzamtes nicht vorliegt.

Ein Devolutionsantrag ist zurückzuweisen, wenn er unzulässig ist. Dies ist ua. dann der Fall, wenn er – wie im gegenständlichen Fall – nach Wirksamkeit des Bescheides, hinsichtlich dessen Erlassung die Säumigkeit behauptet wird, eingebracht wird (*Ritz*, BAO-Kommentar 2. Auflage, § 311 Tz 33).

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 3. August 2004