

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der ES u. Mitges., R,B, vertreten durch Firma H SteuerberatungsgesmbH, L, vom 19. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 22. Juni 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 21. Oktober 1994 wurde zwischen ES als Geschäftsherrin und WS als stillem Gesellschafter eine **atypisch stille Gesellschaft** errichtet, wobei der stille Gesellschafter laut § 6 des Vertrages nicht nur am laufenden Gewinn und Verlust, sondern auch am Wert des Geschäftsvermögens einschließlich stiller Reserven und Firmenwert beteiligt sein sollte.

Die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft sowie betreffend Umsatzsteuer ergingen in der Folge für die einzelnen Veranlagungszeiträume an die Gesellschaft "ES und Mitgesellschafter".

Am 10. Dezember 1999 wurde über das Unternehmen der Geschäftsherrin der Konkurs eröffnet und der Betrieb geschlossen.

Nach Verwertung des Massevermögens kam es am 11.5.2001 mit der Annahme eines Zwangsausgleiches (Quote 27,5 %) zum Abschluss des Konkursverfahrens.

Mit schriftlicher Vereinbarung vom 30. November 2001 wurde das Gesellschaftsverhältnis zwischen W und ES einvernehmlich aufgelöst.

In der am 19. September 2002 beim Finanzamt für das Jahr 2001 eingebrachten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für die Gesellschaft "ES u. Mitges." wurden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.518.088,-- S ausgewiesen. In diesen Einkünften waren laut Erklärung (Kennzahl 386) "Gewinne aus einem Schuldennachlass auf Grund eines gerichtlichen Ausgleiches oder eines Zwangsausgleiches" in Höhe von 3.012.682,-- S enthalten.

Aus dem beigefügten Jahresabschluss war ersichtlich, dass neben dem laufenden Verlust (46.196,96 S) im Jahr 2001 ein Sanierungsgewinn von 3.012.682,27 S erwirtschaftet worden war. Unter Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben und Ausgleichskosten wurde der Gewinn laut Beilage im Verhältnis 60 (WS) zu 40 (ES) aufgeteilt, sodass anteilige Einkünfte in Höhe von 1.519.284,-- S für WS und 998.804,-- S für ES verblieben.

Mit **Bescheid vom 22. Juni 2005**, der an "ES u. Mitges." gerichtet war, stellte das Finanzamt die Einkünfte der Höhe nach grundsätzlich erklärungsgemäß fest, qualifizierte die entsprechenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb aber als "Veräußerungs- und Aufgabegewinn". Begründend führte es aus, dass der sich aus dem Schuldennachlass im Rahmen des Zwangsausgleiches ergebende Gewinn mangels Fortführung des Unternehmens keinen Sanierungsgewinn darstelle.

Dagegen richtete sich die **Berufung** vom 19. Juli 2005, wobei im Wesentlichen darauf hingewiesen wurde, dass Frau S mangels Finanzierungsbereitschaft der Bank gezwungen gewesen wäre, den Betrieb vorläufig ruhen zu lassen bzw. in äußerst kleinem Umfang zu betreiben und einer nichtselbständigen Tätigkeit nachzugehen. Die Gewerbeberechtigung wäre aber nie zurückgelegt und weiterhin Kammerumlage und Beiträge bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft geleistet worden. Dass der Betrieb bis zur endgültigen Schuldentlastung neben einer nichtselbständigen Tätigkeit geführt werde, komme keiner Einstellung gleich, weshalb die Anerkennung des Gewinnes aus dem Schuldennachlass als Sanierungsgewinn beantragt werde.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 26. Juli 2005 – ebenfalls gerichtet an "ES u. Mitges." wurde die gegenständliche Berufung unter Hinweis auf die Begründung des Erstbescheides abgewiesen.

Mit Schreiben vom 11. August 2005 beantragte der steuerliche Vertreter im Namen der Gesellschaft "ES u. Mitges." die **Vorlage** der Berufung über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 für das Jahr 2001 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei im Wesentlichen Folgendes ausgeführt wurde:

Der stille Gesellschafter WS wäre mit 30. November 2001 aus dem Betrieb ausgeschieden. Ab diesem Zeitpunkt hätte der Betrieb geruht. Er wäre aber niemals eingestellt, sondern ab 2002 von ES in äußerst geringem Umfang fortgeführt worden. Die Gewerbeberechtigung für den

Handel wäre ruhend gemeldet, die als Goldschmied aber nie zurückgelegt worden. Es gäbe auch Einkünfte aus dieser Tätigkeit, wenngleich auch sehr geringe. Kammerumlage und Beiträge zur Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft würden weiterhin entrichtet. Allerdings wären für den Zwangsausgleich die gesamte Ware versteigert worden und erhebliche Bankverbindlichkeiten bei Frau S zurückgeblieben. Die aufwändigen Umschulungsmaßnahmen hätten es nur in äußerst kleinem Umfang erlaubt, nebenbei Reparaturen als Goldschmied zu tätigen. Die Umschulungen seien mittlerweile abgeschlossen, die Bankverbindlichkeiten würden regelmäßig bezahlt und ab 2005 könne Frau S wieder mit mehr Einnahmen aus der Tätigkeit als Goldschmied rechnen. Für Weihnachten 2005 sei eine Ausstellung geplant. Außerdem wolle man auch eine Werkstatt in ihrem Wohnhaus adaptieren. Da auch bei einem ruhenden Betrieb keine Betriebsaufgabe unterstellt werden könne, werde beantragt, den ausgewiesenen Schuld nachlass als Sanierungs- und nicht als Aufgabegewinn zu qualifizieren.

Mit **Vorlagebericht** vom 7. November 2005 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Am 6. März 2006 übermittelte die steuerliche Vertreterin der berufungswerbenden Gesellschaft(er) unter der Bezeichnung "**Sanierungsplan/Goldschmiede ES**" eine schriftliche Aufstellung sämtlicher Maßnahmen und Aktivitäten im Zusammenhang mit dem Betrieb der ES ab dem Jahr 2000, in der auch die jeweilige berufliche Situation und Ziele dargestellt wurden.

Am 27. April 2006 sprach der ehemalige Gesellschafter der Gesellschaft "ES u. Mitges." bei der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates persönlich vor.

Im Rahmen dieser **Vorsprache** stellte IWS klar, dass seine Tochter nur die Gewerbeberechtigung betreffend den Uhrenhandel ruhend gemeldet hätte, jene betreffend Golschmied und Handel damit in Zusammenhang stehender Produkte sei immer aufrecht geblieben. Diese Tätigkeit wäre auch nie unterbrochen worden.

Was vom Betrieb am Standort Stadtplatz nach Verwertung durch den Masseverwalter tatsächlich noch für den Weiterbetrieb der Goldschmiedtätigkeit bei seiner Tochter verblieben wäre, wollte IWS nach Rücksprache mit ihr in einer eigenen Liste erfassen und diese in Kürze beibringen.

Der Kundenstock war nach seinen Angaben auch zum anderen Standort mitgewandert, da bei einem Goldschmied neben Reparaturarbeiten bestimmte Schmuckanfertigungen einen wesentlichen Bestandteil seiner Tätigkeit ausmachten.

Das Konkursverfahren hätte vor allem wegen des Todes des Steuerberaters so lange gedauert.

Festgestellt wurde auch, dass die Quotenforderung der Bank zum Teil in Raten abgezahlt werde und dies pünktlich geschehe.

Abschließend wurde die verfahrensrechtliche Problematik betreffend Behandlung des Sanierungsgewinnes (bloße Verwaltungsanweisung) und Bescheidadressat – die Auflösung der Gesellschaft ist unbestritten – besprochen.

Mit E-Mail vom 14. Mai 2006 übermittelte Herr IWS in Reaktion auf das Gespräch vom 27. April 2006 eine Werkzeugsliste. Außerdem legte er einen Auszug des Abschnittes 26 der Einkommensteuer-Richtlinien 2000 und einen Hinweis auf Tz 5638 laut Wartungserlass 2005 zu den Einkommensteuer-Richtlinien 2000 bei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 289 BAO** darf die Abgabenbehörde zweiter Instanz in der Sache selbst nur entscheiden, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275), als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären oder an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen ist.

Nach **§ 273 Abs. 1 BAO** ist eine Berufung bescheidmäßig **zurückzuweisen**, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebbracht wurde.

Auf Grund der zitierten Bestimmungen hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz einen Zurückweisungsgrund vorrangig wahrzunehmen.

Eine Berufung ist vor allem unzulässig und in Folge dessen zurückzuweisen, wenn der angefochtenen behördlichen Erledigung **keine Bescheidqualität** zukommt.

Kein Bescheid liegt etwa vor, wenn die an sich Bescheidcharakter aufweisende Erledigung an **keine Rechtsperson gerichtet** ist (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2. Aufl., Wien 1999, Tz 2 und 6 zu § 273).

Der berufungsgegenständliche Bescheid über die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2001 ist an "ES und Mitgesellschafter" gerichtet und wurde am 22. Juni 2005 erlassen.

An der Bescheidqualität dieser behördlichen Erledigung ergaben sich aber nunmehr aus folgenden Gründen Zweifel:

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

Die mit der "Personenumschreibung" getroffene Wahl des Normadressaten ist wesentlicher Bestandteil jedes Bescheides. Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal (vgl. Beschluss des VwGH v. 6.4.1994, 91/13/0234).

Bei einer atypisch stillen Gesellschaft handelt es sich sowohl zivil- als auch abgabenrechtlich um eine nicht rechtsfähige Personengesellschaft. Die Gesellschaft selbst ist materiellrechtlich

kein Träger von Rechten und Pflichten.

Auf Grund der Bestimmungen des § 191 BAO kommt einer solchen Gesellschaft aber verfahrensrechtlich insofern Bedeutung zu, als Feststellungsbescheide – darunter auch jene nach § 188 BAO – kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung an die Gesellschaft mit Wirkung für alle daran Beteiligten zu ergehen haben.

Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß **§ 191 Abs. 1 lit. c BAO** in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach **Abs. 2** der zitierten Gesetzesstelle hat der Bescheid dann, wenn eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt ist, an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist aus diesen Bestimmungen abzuleiten, dass dann, wenn der Abgabenbehörde nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse als Gemeinschaften (Vereinigungen) gegenüberstehen, der Feststellungsbescheid an eben diese Gemeinschaften (Vereinigungen) zu richten ist, jedoch nur so lange, als diese bestehen. Unzulässig ist es hingegen im Hinblick auf § 191 Abs. 2 BAO, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht (siehe Beschluss des VwGH v. 16.5.2002, 96/13/0170 mwN).

Ein **Feststellungsbescheid**, der **nach Beendigung der Personengemeinschaft** an diese ergeht, entfaltet **keine Rechtswirkungen** (VwGH v. 13.3.1997, 96/15/0118, v. 14.9.1993, 93/15/0080, v. 13.12.1988, 88/14/0192).

Nach § 19 Abs. 2 BAO gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die **zuletzt beteiligt gewesenen Miteigentümer (Gesellschafter, Mitglieder)** über.

Die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) selbst verliert mit ihrer **Auflösung** abgabenrechtlich die Eignung als tauglicher Bescheidadressat (siehe VwGH v. 23.2.2005, 2002/14/0001, zur **unecht stillen Gesellschaft**; Kotschnigg, Bekanntes und Neues zum Bescheidadressaten, in: UFSaktuell 2005, S. 340ff).

Im berufungsgegenständlichen Fall war die in Form einer atypisch stillen Gesellschaft gebildete Mitunternehmerschaft im Jahr 2005 – dem Jahr der Bescheiderlassung! – jedenfalls schon aufgelöst (siehe Vereinbarung vom 30.11.2001!). Dennoch wurde die als Bescheid intentierte angefochtene Erledigung des Finanzamtes an die Mitunternehmerschaft gerichtet.

Auf Grund obiger Ausführungen konnte diese Erledigung aber **keine Rechtswirksamkeit** entfalten, weil sie an eine **nicht mehr existente Personengemeinschaft** gerichtet war.

Um dem Individualisierungserfordernis von Bescheiden gerecht zu werden, hätten als Bescheidadressaten die ehemaligen Gesellschafter der Gesellschaft – also ES und WS – namentlich genannt werden müssen (VwGH 6.4.1994, 91/13/0234).

Wie eingangs ausgeführt, ist eine Berufung gegen eine behördliche Erledigung, der keine Bescheidqualität zukommt, unzulässig und deswegen zurückzuweisen.

Es war daher gemäß § 289 iVm § 273 Abs. 1 BAO spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. Juni 2006