



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Mag. Erich Schwaiger, Mag. Gottfried Warter und Dr. Otmar Sommerauer über die Berufung der A GmbH & Co KG, Adresse, vertreten durch Prodinger & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, 5700 Zell am See, Auerspergstraße 8, vom 29. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Zell am See vom 16. Dezember 2008 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1999 nach der am 21. Oktober 2009 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, als nicht fristgerecht zurückgewiesen.

Begründung

Gegenstand des Berufungsverfahrens ist eine schriftliche Erledigung des FA vom 16. Dezember 2008, die über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb der „A GmbH & Co KG“ abspricht und dabei über das Jahresergebnis der A & Co KG und atypisch stille Gesellschafter abspricht.

Dieses Unternehmen umfasste eine im Jahr 1991 gegründete GmbH & Co KG, an der sich ab 1993 rund 50 stille Gesellschafter beteiligten. Diese Beteiligungen an der GmbH & Co KG wurden steuerrechtlich als Mitunternehmerschaft („atypisch“ stille Beteiligungen) qualifiziert. Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften dieser Mitunternehmerschaft wurde unter der Bezeichnung und der Steuernummer der A GmbH & Co KG weitergeführt.

Mit Vertrag vom 19. September 2000 wurden die Anteile der Kommanditisten an der A GmbH & Co KG nach Art III UmgStG in die A GmbH eingebracht. Die „atypisch“ stillen Gesellschaften sollten in weiterer Folge an der A GmbH bestehen.

Am 7. Dezember 2001 wurde über das Vermögen der A GmbH der Konkurs eröffnet.

Im Jahr 2002 wurde aufgrund der eingereichten Erklärungen für die A GmbH & Co KG und Mitges. eine als einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1999 bezeichnete Erledigung des FA erlassen.

Das Insolvenzverfahren der A GmbH wurde im Jahr 2003 mit dem Abschluss eines Zwangsausgleichsverfahrens beendet.

Im Jahr 2004 wurde Betriebsprüfungsverfahren abgeführt, das unter anderem eine Prüfung der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb der GmbH & Co KG und Mitges. für das Jahr 1999 zum Gegenstand hatte

Darauf erließ das FA unter anderem eine als einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1999 bezeichnete Erledigung, die dem ehemaligen Masseverwalter zugestellt wurde und gegen die die ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Berufung erhaben.

Dieses Berufungsverfahren führte im Jahr 2008 zu einer Zurückweisung der Berufung, da die Zustellung des Bescheides niemals gültig erfolgt sei. (Siehe RV/0259-S/08)

Darauf erließ das FA letztlich am 16. Dezember 2008 eine neue als einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1999 bezeichnete Erledigung, die an die A GmbH & Co KG z.H. der A GmbH (z.H. des Geschäftsführers) gerichtet war. Diesem Bescheid wurde der Betriebsprüfungsbericht aus dem Jahr 2004 beigelegt, der an die A GmbH & Co KG adressiert war. Diese behördlichen Schriftstücke wurden am 18. Dezember 2008 zugestellt.

Am 14. Jänner 2009 beantragte der im Spruch genannte steuerliche Vertreter für „die A GmbH und Mitges.“ ein Rechtsmittelfristverlängerung. Nach Durchführung einer Akteneinsicht für 3 Unternehmen brachte die oben angeführte Steuerberatungsgesellschaft namens der A GmbH & Co KG am 4. Februar 2009 eine Berufung gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1999 betreffend „die A GmbH & Co KG z.H. der A GmbH z.H. des Geschäftsführers“ ein und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Akten des FA und ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren auszuführen, dass gemäß § 284 Abs. 3 BAO der Berufungssenat ungeachtet eines entsprechenden rechtzeitigen Antrages unter anderem dann auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichten kann, wenn eine Berufung gemäß § 273 BAO zurückzuweisen ist.

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO ist eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde

Gemäß § 276 Abs. 4 BAO ist § 273 Abs. 1 BAO sinngemäß auf Vorlageanträge anwendbar.

Wie aus dem oben dargestellten Sachverhalt ersichtlich, ist über das Vermögen der A GmbH am 7. Dezember 2001 der Konkurs eröffnet worden. Mit dieser Konkurseröffnung wurde gemäß § 185 Abs. 2 HGB in der damals gültigen Fassung ex lege die stillen Gesellschaften der A GmbH mit den einzelnen Gesellschaftern aufgelöst, die steuerrechtlich als Mitunternehmerschaft (atypisch stille Gesellschaft) qualifiziert worden war. Diese Bestimmung des HGB hat zwingenden Charakter.

Gemäß § 191 Abs. 2 BAO hat ein (Feststellungs)Bescheid, der der an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit nach deren Beendigung ergeht, an diejenigen zu ergehen, ... denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Dies ist deswegen notwendig, weil die Rechte und Pflichten der „Mitges.“ mit deren Beendigung auf die Beteiligten übergehen. Dies betrifft zB Berufungsrechte und Abgabenerklärungspflichten (Ritz Kommentar zur BAO, RZ 15 zu § 19 BAO)

Damit bestand ab diesem Zeitpunkt und damit auch im Jahr 2008 nicht mehr die Möglichkeit im Namen der A GmbH und Mitges. wirksam ein Fristverlängerungsansuchen einzubringen. Dieses Ansuchen, das von einer bereits beendigten Gesellschaft gestellt wurde, ist auch ohne Wirkung für „die A GmbH & Co KG“, an die die als Bescheid intendierte behördliche Erledigung vom 16. Dezember 2008 betreffend das Jahr 1999 ergangen ist.

Die Berufung gegen den Bescheid vom 16. Dezember 2008 erfolgte dann zwar am 4. Februar im Namen der GmbH & Co KG, an die die als Bescheid intendierte behördliche Erledigung vom 16. Dezember 2008 betreffend das Jahr 1999 ergangen war, diese Berufung war aber als verspätet zu qualifizieren, da die Berufungsfrist bereits abgelaufen war.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung vom 4. Februar 2009 war gemäß § 273 Abs.1 BAO als verspätet eingebracht zurückzuweisen.

Der Vollständigkeit halber darf nochmals darauf hingewiesen werden, dass es sich bei der im gegenständlichen Verfahren in Berufung gezogenen behördlichen, als Bescheid intendierten Erledigung vom 16. Dezember 2008 betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1999 nach Sicht des UFS um einen keinen Bescheid handelt.

Wie der VwGH im Beschluss vom 24. September 2008 ZI. 2008/15/0204 festgehalten hat, ist bei einer beendeten Mitunternehmerschaft gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches. Ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Spruch des Bescheides, zu dem auch das Adressfeld zählt, wird kein individueller Verwaltungsakt gesetzt. Somit hat die in Berufung gezogene behördliche Erledigung, wie möglicherweise auch andere Akte betreffend die ehemalige A GmbH & Co KG und Mitges., keine Bescheidqualität erlangt.

Für den weiteren Verfahrensgang darf daher ergänzend darauf hingewiesen werden, dass nach Sicht des UFS bis dato kein gültiger Feststellungsbescheid für die Mitunternehmerschaft, bestehend aus der A GmbH & Co KG und den (damaligen) atypisch stillen Gesellschaftern für das Jahr 1999 ergangen ist. Ein Bescheid an diese Mitunternehmerschaft hat nicht nur die A GmbH & Co KG, sondern auch an die im Jahr 1999 betroffenen stillen Gesellschafter zu ergehen und hat diese – da die atypisch stille Gesellschaft mit der Eröffnung des Konkurses im Dezember 2001 endgültig beendet wurde - im Spruch bzw. im Adressfeld namentlich zu bezeichnen.

Wenn der Sachverhalt dabei der derzeit ersichtlichen Aktenlage entspricht und die A GmbH & Co KG ab Gründung der atypisch stillen Gesellschaft ebenso wie im Jahr 1999 keinen eigenen Betrieb besaß, wird nach Sicht des UFS mit einem Feststellungsverfahren auf einer Ebene das Auslangen zu finden sein.

Nach der Rechtsprechung des VwGH begründet eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung an einer Beteiligung (Unterbeteiligung durch die A GmbH & Co KG an der Mitges), die den Gesellschaftern der Hauptgesellschaft bekannt ist, eine Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten im Verhältnis zur Hauptgesellschaft, wenn der Unterbeteiligte außerhalb dieses Betriebes keinen eigenen Betrieb besitzt. Der Unterbeteiligte ist in die einheitliche und

gesonderte Feststellung der Einkünfte der Hauptgesellschaft aufzunehmen. (Ritz Kommentar zur BAO, 3. Auflage, RZ 7 zu § 188 BAO)

Weiters darf angemerkt werden, dass das FA den Spruch des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1999 auch im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 18. 11. 2008 ZI. 2006/15/0341 überprüfen sollte um den Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung bei den Kommanditisten der A GmbH & Co KG aufgrund der von der BP angenommenen verunglückten Einbringung zu konkretisieren.

Salzburg, am 21. Oktober 2009