



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Mag. Irene Eberl, Mag. Rudolf Grafl und Mag. Christian Koisser über die Berufung der Bw., Adr.Bw., vertreten durch Gneist Consulting Team, 7343 Neutal, Werner von Siemens Straße 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch HR Mag. Edith Hanel-Schmidt, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2002 entschieden:

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

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betreibt in der Rechtsform einer GmbH & Co KG ein Unternehmen im Bereich des Gesundheitswesens. Die Gewinnermittlung erfolgt gem. § 5 EStG 1988.

Die Eigentums- bzw Beteiligungsverhältnisse stellen sich wie folgt dar:

Eigentums- bzw Beteiligungsverhältnisse	Anteil
HB. BetriebsGmbH	0
A. AG bis 31.12.2000	45,69
B. GmbH ab 1.1.2001	45,69
C.	0,47
D. bis 31.12.2001	58,83
E. ab 1.1.2002	48,45
F. ab 1.1.2002	5,38

Im Zuge einer die Jahre 2000 bis 2002 gem. § 147 BAO durchgeführten Betriebsprüfung wurden laut BP-Bericht vom 21. Dezember 2004 ua nachstehende Feststellungen getroffen:

*"Tz 16 Veräußerungsgewinn:*

*Das D. war bis zum 31.12.2001 atypischer stiller Gesellschafter der Fa. HB. Betriebsgesellschaft m.b.H. & Co KG und war daher am Ergebnis und an der Substanz des Unternehmens beteiligt.*

*Mittels Vertrag vom 9. Jänner 2002 wurde die Einlage um € 9.447.468,44 (S 130.000.000,-) an die Fa. G. AG (H.) veräußert.*

*Es wurde jedoch kein Veräußerungsgewinn erklärt, im Zuge der Betriebsprüfung wurden zwei Abtretungsverträge vorgelegt und gegenüber der Bp wurde ein marktunüblich hoher Preis und ein Vorteilsausgleich durch Genussscheinzeichnungen der G. AG (H.) als Begründung geltend gemacht.*

*Der marktunübliche hohe Preis wurde mittels Gutachten zum 31.12.2000 dargestellt, derzufolge sinkende Erträge angesetzt wurden.*

*Aus den Bilanzdaten sind jedoch in den Jahren 2000 – 2003 trotz Umbau folgende Umsätze ersichtlich:*

2000	2001	2002	2003
€ 4.607.261,38	€ 5.001.889,17	€ 4.992.645,71	€ 4.721.323,59

*Eine telefonische Erhebung ergab für den September 2004, dass der Betrieb ausgebucht ist. Zu dem vorgenannten marktunüblich hohen Preis wurde auch an eine fremde, private Person verkauft.*

*In einem Regierungsbeschluss des D. (der Betriebsprüfung am 29.9.2004 übergeben) wurden folgende Sachverhalte festgehalten:*

*"Die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens (HB. Betriebsgesellschaft m.b.H. & Co KG) kann als durchaus zufriedenstellend bezeichnet werden. So ist es dem Unternehmen bis jetzt gelungen, für eine dringend benötigte Erweiterungs- und Erneuerungsinvestition liquide Mittel von ATS 60 Mio. zu thesaurieren. Die Erweiterungsinvestition soll die Bemühung des Unternehmens unterstützen, verstärkt auch als Hotelbetrieb und nicht nur als Kuranstalt auf dem Markt aufzutreten.*

*Die Managementfunktion soll seitens des D. nunmehr durch die G. AG (H.) Unternehmensgruppe wahrgenommen werden,... und darüberhinaus auch nach längeren Verhandlungen ein akzeptabler Einlösungspreis vereinbart wurde.*

*Insgesamt erhält das D. aus dieser Einlösung bzw Abtretung einen Erlös von ATS 130,250 Mio.*

*Der Erlös aus dieser Transaktion (ATS 130,250 Mio), der direkt dem Land zufließt, erhöht jedoch das Geldvermögen des Land und ist deshalb bei der Berechnung des Maastricht-Defizits positiv zu bewerten".*

*Folglich ist die Genussscheinzeichnung durch das D. an der HB. Betriebsgesellschaft m.b.H. & Co KG um ATS 130 Mio (EUR 9,45 Mio) sowie zur Übernahme von 50% des voll eingezahlten Stammkapitals der HB. BetriebsGmbH ."*

*In der Bilanz der G. AG (H.) wurde unter Punkt III.c. Kommanditanteile ein Zugang von € 9.477.468,44 verbucht. Im selben Wirtschaftsjahr wurde dieser Kommanditanteil*

abgetreten. 90% wurden mit Abtretungsvertrag vom 27.6.2002 an die Fa. E. (lt. Organigramm eine 100% Tochter der Fa.G. AG (H.)) zu einem Abtretungspreis von € 8.526.190,-- übertragen. Mit Abtretungsvertrag vom 6.5.2002 wurden die restlichen 10% zum Abtretungspreis von € 944.746,84 an die Privatperson F. übertragen. Auch bei der Weiterveräußerung wurde ein Preis erzielt, der dem Veräußerungspreis des D. entspricht.

100%	90%	10%
9.447.468,40	8.502.721,56	944.746,84

Zu den weiteren Ausführungen in der Stellungnahme vom 11.10.2004 der J. WTRHD OEG ist auszuführen:

Grundsätzlich wurden keine neuen relevanten Vorbringen beigebracht. Es wird jedoch zu diesen Ausführungen eindeutig klargestellt:

Die Angaben, dass die Anteile an der HB. Betriebsgesellschaft m.b.H. & Co KG von der G. AG (H.) mit Verlust weiterveräußert wurden, entspricht nicht den Darstellungen in der G.u.V der G. AG (H.). Spiegelgleich sind die Anschaffungskosten der Beteiligung in der E. ersichtlich, in Höhe von € 8.502.750,-- (=90%).

Die Ausführungen zur Verschlechterung der Ertragssituation (dokumentiert durch die Monate 1/04-8/04) sind nicht aussagekräftig und lassen außer Betracht, dass diese Ergebnisse in einer umfassenden und intensiven Umbauphase erfolgten, die den Geschäftserfolg in dieser Zeit wesentlich beeinträchtigen. Nunmehr ist lt. Aussagen der Verwaltung eine sehr gute Auslastungslage gegeben.

Außerdem wurde bei diesem Gutachten jeglicher Substanzwert außer acht gelassen, was bei diesem Unternehmen zu einer nicht adäquaten Bewertung führt.

Folglich wurde im Jahr 2002 durch die BP ein Veräußerungsgewinn in folgender Höhe festgestellt:

Kaufpreis	€ 9.447.468,40
Aufl. anteiliger IFB	€ 54.390,00
Kapt. Kto. 31.12.2001	€ -6.631.840,17
Veräußerungsgewinn	€ 2.870.018,23

Nachträglich geltend gemachte Veräußerungskosten:

1) Die Kosten der steuerlichen Beratungen J. WTRHD OEG in Höhe von € 7.560,- und TPA in Höhe von € 16.900,-- sowie die pauschalen Kosten des Landes betreffend Abhandlung der Betriebsprüfung € 4.000,-- (100 Std. à 60,-+60 Std. = 9.600?) werden mit folgender Begründung, nicht als Kosten der Veräußerung anerkannt:

Veräußerungskosten sind Kosten, die unmittelbar durch die Veräußerung entstanden sind, Besprechungen mit der nachträglichen Betriebsprüfung fallen jedoch nicht darunter. Die behauptete Erstellung der Steuererklärung für das Jahr 2002, die Ermittlung des steuerlichen Sachverhaltes, die Feststellung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes und die Höhe des Veräußerungskosten können durch die Bp nicht anerkannt werden, da keine Steuererklärungen 2002 vorhanden sind bzw die Honorarnote K. noch in Ausarbeitung ist.

2) Noch nicht berücksichtigte Anschaffungskosten in Höhe von € 529.515,68: Dabei handelt es sich um Aufwendungen betreffend Erwerb der echten stillen Beteiligung, davon können die Differenz der Summe der Einzahlungen Land zu Kapitalkonto in Höhe von € 46.662,40 nicht nachgewiesen werden (Anteilsverkäufe an die Z. waren nicht berücksichtigt). Mit 1.1.1990 wurde das Kapitalkonto der atypisch stillen Gesellschaft mit S 54.523.110,73 durch das D. definiert, anders lautende Verträge (Gesellschaftsvertrag über die atypisch stille Gesellschaft

mit Höhe der Einlage bzw Kapital) wurden nicht vorgelegt. Die behauptete Ergänzungsbilanz existiert bis einschließlich Schlussbesprechung am 13.10.2004 nicht. Folglich werden die geltend gemachten noch nicht berücksichtigten Anschaffungskosten durch die Betriebsprüfung nicht anerkannt.

	<i>lt. Antrag</i>	<i>lt. BP</i>
Gutachten L..	7.194,61	7.194,61
Beratung J. WTRHD OEG	7.560,00	0,00
Beratung K.	16.900,00	0,00
Kosten Land Veräuß.	6.000,00	6.000,00
Kosten Land BP	4.000,00	0,00
	41.654,61	13.194,61
Verluste 1984-1987	226.318,18	0,00
Abl. Diff, Z-KapKto.	256.535,10	0,00
Diff. Einz.	46.662,40	0,00
	529.515,68	0,00

#### Tz 17 Sonderbetriebsvermögen:

Die Sonderbilanzen der Fa. E. und F. (Käufer von 10% der dr. E. erworbenen atypisch stillen Beteiligung) gliedern sich wie folgt:

E.	01.01.2002	31.12.2002	1.1.2002	31.12.2002
Firmenwert	€ 2.485.114,41	2.319.440,12	2.534.065,41	2.354.065,57 Ergänzungskap.
Ausgl. IFB	€ 48.951,00	34.625,45		
Summe	€ 2.534.065,41	2.354.065,57	2.534.065,41	2.354.065,57
F.	01.01.2002	31.12.2002	01.01.2002	31.12.2002
Firmenwert	€ 276.123,82	257.715,65	281.562,82	261.562,84 Ergänzungskap.
Ausgl. IFB	€ 5.439,00	3.847,19		
Summe	€ 281.562,82	261.562,84	281.562,82	261.562,84

#### Abschreibung Firmenwert 15 Jahre.

Abschreibung Firmenwert E.	€ 165.674,29
Abschreibung Firmenwert F.	€ 18.408,25

#### Tz 19 Gewinnverteilung 2002:

	E.	F.	B.	C.	HB. BetriebsG	D.

					mbH	
	48,448	5,383	45,691	0,478	0,00	0,00
	€	€	€	€	€	€
Gewinn lt. Vlg.	623.526,85	69.279,33	588.044,20	6.151,87	0,00	0,00
Sonder betriebseinn.	0,00	0,00	11.758,00	0,00	5.000,00	0,00
Veräußerungs gewinn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.870.018,20
Veräußerungs kosten	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-13.194,6
Freibetrag	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-3.929,5
Abschreibung Firmenwert	- 165.674,29	-18.408,25	0,00	0,00	0,00	0,00
	457.852,56	50.871,08	599.802,20	6.151,87	5.000,00	2.852.894,0

Das Finanzamt schloss sich den oa Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ einen Feststellungsbescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO betreffend das Jahr 2002 datiert vom 7. Jänner 2005. Als Bescheidadressat scheint "HB. Betriebsgesellschaft m.b.H. & Co KG" auf. Dieser Bescheid ist somit an die Kommanditgesellschaft ergangen, obwohl im Bescheid auch Einkünfteteile an Personen zugewiesen wurden, die weder Komplementär noch Kommanditisten sind. Die atypisch stillen Gesellschafter, denen Einkünfteteile zugewiesen werden, erscheinen im Sinne des Firmenbuchstandes nicht als Mitunternehmer, denen in einem Bescheid, der an die mit "HB. Betriebsgesellschaft m.b.H. & Co KG" bezeichneten Mitunternehmerschaft gerichtet wurde, überhaupt Einkünfteteile zugewiesen werden dürften.

In der Folge erging datiert mit 21. Mai 2007 ein neuer Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO für das Jahr 2002. Als Bescheidadressat scheint "HB. Betriebsgesellschaft m.b.H. & Co KG & atypisch stille" auf.

Mit Schreiben vom 8. August 2008 wurde seitens der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass die Gesellschaft zum Stichtag 31.12.2006 aufgelöst worden sei und daher für das Jahr 2007 keine Erklärungen einzureichen seien und es werde ersucht das Signal für die Steuererklärungen zu löschen.

Dem Schreiben beigelegt wurde eine Vereinbarung datiert vom 18.12.2006 betreffend Rückführung der stillen Einlage abgeschlossen zwischen

1. E. und

## 2. HB. Betriebsgesellschaft m.b.H. & Co KG

wie folgt:

*"Die Vertragspartner vereinbaren hiermit gemäß der Vereinbarung über eine stille Gesellschaft v. 03.03.2003 einvernehmlich, zum 31.12.2006 das feste Kapitalkonto sowie das Verrechnungskonto der E. basierend auf den konsolidierten Bilanzen zum 31.12.2006 rückzuführen. Der Abschichtungsvertrag ist gemäß der oa Vereinbarung vom 03.03.2003 zu ermitteln und bis spätestens 31.03.2007 an die E. zu überweisen."*

Mit Eingabe vom 21. Mai 2007 (eingelangt beim Finanzamt 26. Juni 2007) erhob die steuerliche Vertretung der Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Im Wesentlichen mit der Begründung, dass eine Änderung der Feststellung der Einkünfte des D., der E. und von F. beantragt werde und die Begründung nachgereicht werde. Gleichzeitig wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung und Senatszuständigkeit gestellt.

Mit Bescheid vom 27. Juni 2007 wurde ein Mängelbehebungsauftrag erteilt, da die Berufung vom 26. Juni 2007 die nachfolgenden Mängel aufweist:

- A) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- B) eine Begründung.

Die Behebung der angeführten Mängel sind bis zum 30. Juli 2007 zu beheben.

Mit Eingabe vom 30. Juli 2007 wurde Berufung mit weiteren Ausführungen zum Veräußerungswert einer echten stillen Beteiligung eingebracht.

Mit Bericht vom 30. August 2007 (eingelangt beim UFS am 4. September 2007) wurde die oa Berufung vom 26. Juni 2007 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Sachverhaltsmäßig ist festzuhalten, dass laut Schreiben vom 8. August 2008 der steuerlichen Vertretung und der als Beilage angeführten Vereinbarung vom 18. 12.2006 ist zu entnehmen, dass die Gesellschaft zum 31.12.2006 aufgelöst ist.

Der am 21. Mai 2007 ergangene Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. [§ 188 BAO](#) weist als Bescheidadressat "HB. Betriebsgesellschaft m.b.H. & Co KG und atypisch stille" auf.

Rechtliche Ausführungen:

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

Rechtsprechung ist die Personenumschreibung 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 28.11.2007, [2004/15/0131](#)).

Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen nach [§ 19 Abs 2 BAO](#) deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über.

Gemäß [§ 188 Abs. 1 BAO](#) werden ua Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß [§ 191 Abs 1 lit c BAO](#) in diesen Fällen an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

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

Im vorliegenden Fall ist die Gesellschaft zum Stichtag 31.12.2006 aufgelöst worden. Zum Zeitpunkt des Ergehens der Erledigung des Finanzamtes am 21. Mai 2007 bestand die gegenständliche stille Gesellschaft somit nicht mehr.

Bei einer stillen Gesellschaft besteht – anders als bei Personengesellschaften des Handelsrechts – nach ihrer Auflösung die Parteifähigkeit nicht weiter. Bescheide sind daher im Sinne obiger Rechtsvorschriften an die ehemaligen Gesellschafter zu richten.

An nicht (mehr) existente Personengemeinschaften gerichtete Bescheide gehen ins Leere (vgl. VwGH 21.10.1999,99/15/9121, VwGH 13.3.1997,96/15/0118 und, - zu einer aufgelösten atypisch stillen Gesellschaft - VwGH 23.2.2005.2002/14/0001 sowie Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 97 Tz 2).

Der Bescheid vom 21. Mai 2007 war an die HB. Betriebsgesellschaft m.b.H. & Co KG und atypisch Stille gerichtet. Doch zu diesem Zeitpunkt war diese bereits aufgelöst. Bescheide, die an eine bereits beendigte Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit ergangen sind, entfalten keine Rechtswirkungen, da diese mit deren Beendigung bzw Auflösung die Eignung als tauglicher Bescheidadressat verloren.

Um den Individualerfordernis von Bescheiden gerecht zu werden, müssten in diesen Fällen die ehemaligen Gesellschafter der Gesellschaft namentlich genannt werden.

Mangels Bescheidqualität darf die eingebaute Berufung nicht materiell erledigt werden, sondern muss gemäß [§ 273 Abs 1 lit a BAO](#) als unzulässig zurückgewiesen werden.

Anzumerken ist abschließend, dass entsprechend der Bestimmung des § 284 Abs 3 iVm Abs. 5 BAO eine mündliche Berufungsverhandlung ungeachtet eines Antrages unterbleiben kann, wenn – wie im gegenständlichen Fall – eine Berufung zurückzuweisen ist.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. August 2011