



GZ. RV/1779-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 2. Juni 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Thomas Keppert, gegen die gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1985 und 1989 sowie gegen die gemäß § 293 b BAO berichtigten Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1985 und 1989 nach in Wien durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung gegen die gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1985 und 1989 wird Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
2. Die Berufung gegen die gemäß § 293 b BAO berichtigten Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1985 und 1989 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit.a BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist unter anderem, ob Bescheide, die an eine bereits seit Jahren im Firmenbuch gelöschte Kommanditgesellschaft adressiert wurden, als nicht erlassen gelten.

Die Berufungswerberin (Bw) erhob Berufung gegen die gemäß § 295 Abs 1 und § 293 b BAO erlassenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1985 und 1989 vom 10. April 2000 bzw 26. Juli 2000 und begründete diese unter anderem damit, dass die am 5. November 1999 erlassenen Grundlagenbescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 1985 und 1989 der C GmbH & Co KG als Bescheidadressaten die C GmbH & Co KG enthielten und als Zustellungsbevollmächtigter der Masseverwalter der C GmbH & Co KG, Herr Dr X Y angeführt sei. Da die C GmbH & Co KG bereits seit Jahren im Firmenbuch gelöscht sei, würden die Grundlagenbescheide infolge nicht ordnungsgemäßer Zustellung als nicht erlassen gelten, entfalteten damit keine Wirkung und seien nichtig. Darüber hinaus sei die Zustellung an den nicht zustellungsbevollmächtigten Masseverwalter der C GmbH erfolgt. Aufgrund der Nichtigkeit und nicht ordnungsgemäß erfolgten Zustellung der Grundlagenbescheide, entfalteten diese gegenüber der Bw keine Wirkung, womit auch die Folgeänderung abgeleiteter Bescheide nach § 295 Abs 1 BAO in Leere gehe und sämtliche angefochtenen Bescheide nichtig seien.

Der Senat hat erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bw war in den Streitjahren 1985 und 1989 als Kommanditistin mit einer Einlage von 20 % am Kapital der C GmbH & Co KG beteiligt, ihr Gatte – ebenfalls als Kommanditist – mit 70 % und die C GmbH als Komplementär mit 10 %. Die Bw und ihr Gatte verkauften mit Wirkung 30. September 1989 ihre Anteile an der Kommanditgesellschaft (KG) an die Komplementär-GmbH, an deren Stammkapital die Bw zu 20 % und ihr Gatte zu 80 % beteiligt waren. Laut Handelsgericht Korneuburg vom 16. Oktober 1989 wurde die GmbH & Co KG aufgelöst und erlosch am 12. Dezember 1990.

Am 5. November 1999 wurden zwei Bescheide hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die beiden Streitjahre 1985 und 1989, adressiert an die C GmbH & Co KG, zu Handen MV Dr X Y vom Betriebsfinanzamt erlassen: das Verfahren hinsichtlich des Streitjahres 1985 wurde gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder aufgenommen und die erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Bw in Höhe von 245.968 S festgestellt.

Die im Jahr 1989 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig für die Bw in Höhe von 1.995.195 S festgestellt.

Das Wohnsitzfinanzamt der Bw änderte daraufhin die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1985 und 1989 (10. April 2000) gemäß § 295 Abs 1 BAO. Mit Bescheid vom 26. Juli 2000 berichtigte das Wohnsitzfinanzamt die geänderten Einkommensteuerbescheide für die beiden Jahre 1985 und 1989 gemäß § 293b BAO dahingehend, dass Lohnsteuer in Höhe von 84.518,40 S (1985) bzw 66.012 S (1989) in Abzug gebracht und für das Jahr 1989 ein Verlustabzug in Höhe von 1.294.914 berücksichtigt wurde.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Akten des Betriebs- und des Wohnsitzfinanzamtes und war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 93 Abs 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruchs mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 8.5.2003, 99/15/0184).

Gemäß § 188 Abs 1 lit b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert festgestellt. Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs 1 lit c leg cit in den Fällen des § 188 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 gemäß § 191 Abs 2 BAO der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs 1 lit a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs 1 lit c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt aus § 191 Abs 1 lit c BAO iVm § 191 Abs 2 leg cit, dass dann, wenn der Abgabenbehörde nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse als Gemeinschaften (Vereinigungen) gegenüberstehen, der Feststellungsbescheid an eben diese Gemeinschaft (Vereinigung) zu richten ist, solange diese besteht; unzulässig ist es im Hinblick auf § 191 Abs 2 BAO jedoch, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht (vgl Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom

26.6.2002, 97/13/0117). Ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengemeinschaft an diese ergeht, entfaltet keine Rechtswirksamkeit.

Durch die Vereinbarung zwischen der C GmbH einerseits sowie der Bw und ihrem Gatten andererseits, wonach letztere ihre Kommandit-Einlage mit Wirkung vom 30. September 1989 an die Komplementär GmbH verkauften, schieden die beiden einzigen Kommanditisten aus der KG aus, die C GmbH & Co KG wurde aufgelöst (Handelsgericht Korneuburg vom 16. Oktober 1989) und erlosch (Handelsgericht Korneuburg 12. Februar 1990) und das Geschäft wurde von der C GmbH übernommen. Dieser Vorgang, der einer Geschäftsübernahme gemäß § 142 HGB gleichzuhalten ist, bewirkt die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch die übernehmende Gesellschafterin, nämlich der C GmbH, ohne Liquidation fortgeführt wird.

Soweit das Betriebsfinanzamt Feststellungsbescheide betreffend 1985 und 1989 mit Datum 5. November 1999 erlassen und an die C GmbH & Co KG adressiert hat, ist festzuhalten, dass der Bescheidadressat im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht mehr bestanden hat, rechtlich nicht mehr existent war, und die in Rede stehenden Feststellungsbescheide für die Jahre 1985 und 1989 daher ins Leere gegangen sind.

Ist gemäß § 295 Abs 1 BAO ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Die Anwendung des § 295 Abs 1 BAO setzt die Bindung eines nachfolgenden Bescheides an einen vorangehenden bzw. die Wirksamkeit des Grundlagenbescheides gegenüber dem Adressaten des abgeleiteten Bescheides voraus. Bestehen diese Bindungen bzw. Wirkungen nicht, liegt eine Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde gemäß § 295 Abs 1 BAO nicht vor (vgl. VwGH 6.4.1995, 93/15/0088 und die darin zitierte Literatur).

Da es sich somit bei den beiden Feststellungsbescheiden für die Jahre 1985 und 1989 um sogenannte Nichtbescheide handelt, konnte eine Abänderung der ursprünglichen Feststellungsbescheide durch sie nicht bewirkt werden. Damit konnten durch diese Nichtbescheide auch nicht die Rechtsfolgen des § 295 Abs 1 BAO bewirkt werden. Mangels

rechtswirksam ergangener Feststellungsbescheide erfolgte die Erlassung der gemäß § 295 Abs 1 BAO erlassenen Änderungsbescheide zu Unrecht. Sie sind daher aufzuheben.

Wird jedoch ein berichtigter Bescheid aufgehoben, so verliert der gemäß § 293 b BAO berichtigende Bescheid seine rechtliche Grundlage; eine gegen ihn gerichtete Berufung ist als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl Ritz: Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 293 BAO, Tz 24 und die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 2. Juni 2004