



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HB und BR, L, vertreten durch Dr. Josef Weller, Wirtschaftstreuhänder, 1150 Wien, Mariahilferstraße 140, vom 21. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 15. April 2004 betreffend amtswegige Wiederaufnahme der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1999 und 2000 sowie betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1999 und 2000 entschieden:

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

Begründung

Mit Gesellschaftsvertrag vom 24.09.1999 (gleichzeitig Zusammenschlussvertrag gem. Art. IV Umgründungssteuergesetz) wurde (rückwirkend) mit Stichtag 31.12.1998 zwischen HB und BR eine stille Gesellschaft begründet.

Die Tätigkeit umfasste das Betreiben eines Großhandels mit Elektroerzeugnissen (Par. 1). Der stille Gesellschafter (BR) war an den stillen Reserven und dem Geschäftswert des Unternehmens beteiligt (Par. 8).

Beim Finanzamt wurde die stille Gesellschaft ab 1999 zum Zwecke der Durchführung einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellungen gemäß § 188 BAO unter der Bezeichnung ASt (St. Nr. 1) steuerlich geführt.

Ende 2000 erfolgte die Abschichtung des atypisch Stillen Gesellschafters. Grundlage hiefür war die Auseinandersetzungsbilanz zum 31.12.2000. Dies hatte die Beendigung der Gesellschaft mit Ende 2000 zur Folge.

Die Veranlagungen (Feststellungen gemäß § 188 BAO) für 1999 und 2000 wurden erklärungsgemäß am 14. September 2001 sowie am 19. Dezember 2002 durchgeführt.

HB führte den Großhandel mit Elektroerzeugnissen als Einzelunternehmer weiter. Mit 30. Juni 2002 wurde der Mietvertrag für das Geschäftslokal gekündigt und in der Folge per 31. Dezember 2003 der Betrieb eingestellt.

Von März 2003 bis März 2004 fand eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 1999 und 2000 statt.

Das Finanzamt erließ am 15. April 2004 die nunmehr angefochtenen „Bescheide“ über die Wiederaufnahme der einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 BAO für 1999 und 2000 sowie über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1999 und 2000. Es anerkannte das atypisch stille Gesellschaftsverhältnis unter Hinweis auf „Verträge zwischen nahen Angehörigen“ nicht und stellte die mit Bescheiden von 14.09.2001 und 19.12.2002 festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (– 326.261,00 für 1999 und - 273.756,00 für 2000) auf Null.

Die Adressierung dieser Bescheide lautete: „ASt“. Die Begründung des Wiederaufnahmeverfahrens enthielt folgenden Wortlaut:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“

Der Spruch der „Feststellungsbescheide“ weist folgenden Text auf:

„Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €
-------------------------------	--------

In der Folge wurden diese Gesamteinkünfte auf „B und RB“ aufgeteilt.

In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen könne.

Der gleichzeitig mit den intendierten Bescheiden vom 15. April 2004 übermittelte Betriebsprüfungsbericht nennt als Abgabepflichtigen HBAST, ebenso weist der im Akt

aufliegende Rückschein die „AsT z. H. den zustellbevollmächtigten Wirtschaftstreuhänder“ als Empfängerin der Postsendung vom 27. April 2004 aus.

Auf die Bestimmungen des § 101 BAO wird in keiner der Erledigungen vom 15. April 2004 verwiesen.

In offener Rechtsmittelfrist brachten die ehemaligen Mitunternehmer der HBaSt mittels des steuerlichen Vertreters die Berufung gegen diese Erledigungen ein.

Das Finanzamt legte das Rechtsmittel, ohne eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, dem UFS zur Entscheidung vor.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen sowie auf Auszüge des Zentralen Melderegisters.

Rechtliche Würdigung:

§ 243 BAO normiert die Berufung als ordentliches Rechtsmittel gegen Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz. Fehlt einer behördlichen Erledigung die Bescheidqualität, ist eine dagegen eingebrachte Berufung unzulässig und daher gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen. Ebensolches gilt für Berufungen gegen Bescheide, die dem Bw. gegenüber nicht wirksam wurden.

Nach § 92 Abs.1 lit. b BAO sind abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen in Bescheidform festzustellen. Die Wirksamkeit eines solchen Bescheides setzt u. a. zwingend in seinem Spruch die Nennung jener Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) voraus, an die er ergeht (§ 93 Abs. 2 BAO).

Ohne Nennung eines geeigneten Bescheidadressaten liegt ein Nichtbescheid vor, dem keine normative Kraft zukommt (VwGH 17.11.2004, 99/14/0254; 29.9.1997, 93/17/0042; 1.7.1993, 90/17/0385 u. a.). Nach ständiger 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.

In Konkretisierung der Anordnung des § 93 Abs. 2 BAO normiert § 191 BAO die Bescheidadressaten von Feststellungsbescheiden. Die für das anhängige Verfahren maßgeblichen Bestimmungen des § 191 BAO*) lauten:
(* vor In-Kraft-Treten BetrbG 2006, BGBl I 2006/99).

Abs. 1: *Der Feststellungsbescheid ergeht...*

lit. c) *in den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind;*

Abs. 2: *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 in den Fällen des Abs. 1 lit. c) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.*

Abs. 3: *Einheitliche Feststellungsbescheide wirken gegen alle,...*

lit. b) *denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 188);*

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO erfordert die Wirksamkeit eines Bescheides die Bekanntgabe an denjenigen, für den der Bescheid seinem Inhalt nach bestimmt ist.

Entsprechend der Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind, einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an die Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen – wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Die in § 191 Abs. 3 lit. b BAO festgelegte Wirkung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO oder eines Bescheides, mit dem ausgesprochen wird, dass eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, tritt in Anbetracht der oben dargestellten Regelungen nur beim kumulativen Vorliegen folgender Voraussetzungen ein:

1.) der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO iVm § 93 Abs. 2 BAO).

2.) Der Bescheid muss seinem Adressaten zugestellt sein oder kraft Zustellfiktion ihm gegenüber als zugestellt gelten (§ 97 Abs. 1 BAO iVm § 101 Abs. 3 BAO).

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen (vgl. Beschluss VwGH vom 2.8.2000, 99/13/0014).

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. Vielmehr sind dies die daran beteiligten Gesellschafter. Aufgrund der zitierten Bestimmungen des § 191 BAO kommt einer solchen Gesellschaft aber verfahrensrechtlich insofern Bedeutung zu, als Feststellungsbescheide - darunter jene nach

§ 188 BAO - kraft der ausdrücklichen, gesetzlichen Anordnung an die Gesellschaft, mit Wirkung für alle daran Beteiligten, zu ergehen haben. Die unechte und die echte Stille Gesellschaft enden ohne Abwicklung mit Wirksamkeit des Auflösungsgrundes. Da die unternehmensrechtliche Beendigung der unechten Stillen Gesellschaft mit dem Ende der Mitunternehmerschaft zusammen fällt, geht die abgabenrechtliche Partefähigkeit verloren und sind ab diesem Zeitpunkt im Feststellungsbescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO die ehemaligen Gesellschafter als Bescheidadressaten zu nennen (vgl. Bescheidadressierungsleitfaden, Pkt 2.2.2 Beendigung einer atypisch Stillen Gesellschaft).

Ergeht nach ihrer Beendigung ein Bescheid mit der ehemaligen Gesellschaft als Bescheidadressat im Spruch, so vermag dieser keine Rechtswirkungen mehr zu entfalten. Der Bescheid geht ins Leere. Entsprechend ist eine gegen eine derartige Erledigung gerichtete Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (VwGH 16.5.2002, 98/13/0182; 29.9.1997, 93/17/0042; 14.9.1993, 93/15/0080; 13.12.1988, 88/14/0192 u. a.).

Im Streitfall kam es bereits Ende 2000 zur Beendigung der atypisch Stillen Personengesellschaft. Gemäß §§ 19 Abs. 2 bzw. 191 Abs. 2 BAO war ab diesem Zeitpunkt Bescheidadressat nicht mehr HBS sondern die in den Jahren 1999 und 2000 beteiligten Gesellschafter.

Die angefochtenen Bescheide für 1999 und 2000 vom 15. April 2004 ergingen an HB und die atypisch Stille Gesellschaft.

Die angefochtenen Bescheide entsprachen somit weder den Erfordernissen des § 93 Abs. 2 i. V. m. § 191 Abs. 2 BAO noch jenen des § 97 Abs. 1 BAO. Sie ergingen an ein nicht mehr existierendes Rechtsgebilde und konnten deshalb keine normative Kraft entfalten. Die dagegen eingebrachte Berufung war gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen, weil den bekämpften Erledigungen mangels gültigen Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlte. Es handelte sich um Nichtbescheide (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042).

Informativ sei idZ auch darauf verwiesen, dass mit Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO nicht nur über die Zurechnung von gemeinschaftlich erzielten Einkünften (§ 191 Abs. 3 BAO), sondern schlechthin über deren Vorliegen entschieden wird. Sind gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden (Nichtfeststellungsbescheid gemäß § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO), sind diejenigen Personen als Gesellschafter (Mitglieder) im Sinn des § 191 Abs. 1 bis 3 BAO anzusprechen, denen, falls das als Gesellschaft/Gemeinschaft auftretende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären (VwGH 30.06.2006, 2004/15/0048). Gemäß § 93 Abs. 2 BAO muss sich ein Nichtfeststellungsbescheid an alle Beteiligte der nach außen hin auftretenden, steuerlich nicht anerkannten Gesellschaft/Gemeinschaft unter namentlicher Nennung der Beteiligten richten (VwGH 16.02.2006, 2006/14/0011 bzw. Erlass des BMF, GZ SZK-010103/0001-SVE/2010 vom 25.05.2010, „Bescheidadressierungsleitfaden“).

In Entsprechung der Bestimmung des § 284 Abs. 3 BAO iVm § 284 Abs. 5 BAO war ob der Zurückweisung der Berufung (§ 274 BAO) – ungeachtet des rechtzeitig gestellten Antrages – von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abzusehen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 19. Oktober 2010