



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. als ehem. still Beteiligter der E-GmbH und der E-GmbH gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen betreffend Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1987 - 1990 beschlossen:

Die Berufungen werden als unzulässig 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

Mit seinen - fristgerecht eingebrachten - 4 Berufungen (25. Februar 2003) hat der Bw. die Bescheide vom 15. November 2002 angefochten.

Adressiert (und zugestellt worden) sind diese Bescheide an den Bw. als "*ehem. still Beteiligten der E-GmbH*".

Spruch und Begründung dieser Bescheide lauten:

1987: *Die im Kalenderjahr 1987 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß*

*§ 188 Abs. 2 BAO mit S – 17.908.708,00 festgestellt.*

*Hievon entfallen auf: E-GmbH: S – 14.576.436,00*

*auf Bw.: S – 36.096,00*

*Begründung:*

*Die Mitunternehmerschaft beginnt mit der Unterfertigung des Zeichnungsscheines, d.h. der Verlust wurde ab diesem Datum bei den unecht stillen Beteiligten berücksichtigt. Die Verwaltungskosten in Höhe von 6% der Einlage wurden als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt.*

1988: *Die im Kalenderjahr 1988 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden mit S – 32.392.755,00 gemäß § 188 BAO festgestellt.*

*Auf die E-GmbH entfallen: S – 32.392.755,00*

*Auf die einzelnen stillen Gesellschafter entfallen 0 Einkünfte.*

*Begründung:*

*Die Bescheiderstellung erfolgte erklärungskgemäß. Für das Jahr 1988 besteht keine Verlustzuteilungsmöglichkeit.*

1989: *Die im Kalenderjahr 1989 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden mit S – 9.599.715,00 gemäß § 188 BAO festgestellt.*

*Auf die E-GmbH entfallen: S – 9.599.715,00*

*Auf die einzelnen stillen Gesellschafter entfallen 0 Einkünfte.*

*Begründung:*

*Die Bescheiderstellung erfolgte erklärungskgemäß. Für das Jahr 1989 besteht keine Verlustzuteilungsmöglichkeit.*

1990: *Die im Kalenderjahr 1990 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden mit S 155.590,00 gemäß § 188 BAO festgestellt.*

*Auf die E-GmbH entfallen: S – 1.317.359,00*

*Auf Bw. entfallen S 35.706,00 Halbsatzeinkünfte (§ 37(1) EStG 1988).*

*Begründung:*

*Der Verlust der E-GmbH wurde erklärungskgemäß übernommen. Die Veräußerungsgewinne der still Beteiligten wurden folgendermaßen ermittelt:*

*Ursprüngliche Einlagenhöhe vermindert um den Kapitalanteil zum 1.1.1988. Von diesem Betrag wurde der anteilige Freibetrag gemäß § 24(4) EStG 1988 abgezogen.*

Die Rechtsmittelbelehrung lautet:

*"Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem vorbezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung eingebracht werden. Die Berufung ist zu begründen. Durch ein Einbringung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 254 Bundesabgabenordnung nicht gehemmt".*

Berufungen gegen diese Bescheide hat nicht nur der Bw. eingebracht, sondern auch die E-GmbH, der diese Bescheide nicht zugestellt worden sind.

Die vom Steuerberater der E-GmbH verfasste Berufung (16. Dezember 2002) richtet sich "gegen die in der Anlage angeführten Feststellungsbescheide des Finanzamtes für die Jahre 1987 bis 1989".

Die in der Berufung der E-GmbH angesprochene "Anlage" ist eine als "Beilage zur Berufung vom 16. Dezember 2002: Adressaten der angefochtenen Bescheide" bezeichnete Liste. Der Name des Bw. wird in dieser Liste genannt.

In seinem Schriftsatz "Anmerkungen zur Berufung der E-GmbH" (20. Dezember 2002) hat der Bw. erklärt:

*"Mir ist die Berufung der E-GmbH, vertreten durch den Steuerberater der E-GmbH, gegen die Feststellungsbescheide 1987 bis 1990 bekannt ... Ich werde nicht vom Steuerberater der E-GmbH vertreten. Die erwähnte Berufung betrifft nicht die an mich ergangenen Feststellungsbescheide 1987 bis 1990".*

In Pkt. 2 – 6 seiner Anmerkungen zur Berufung der E-GmbH hat der Bw. ausgeführt:

*"Ich habe mich mit einer Einlage von ATS 200.000 an der E-GmbH beteiligt; einschließlich der Sonderbetriebsausgaben sind es ATS 212.000. Das Motiv für meine Beteiligung war in meinem Fall nicht die Erlangung steuerlicher Vorteile durch Verlustzuweisung, sondern die Erwartung künftiger Gewinne in einer zukunftssträchtigen Branche. Dass die E-GmbH später in Konkurs gegangen ist, war sicherlich nicht beabsichtigt oder vorauszusehen. Der Fall E-GmbH unterscheidet sich dadurch von anderen "Verlustzuweisungsgesellschaften".*

*Aus den an mich ergangenen Bescheiden entnehme ich folgende Zahlen:*

<i>Jahr</i>	<i>Gesamtverlust</i>	<i>Verlustanteil Euro</i>	<i>Mein</i>
<i>1997</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-36.096,00</i>
<i>1988</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>0,00</i>
<i>1989</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>0,00</i>
<i>1990</i>	<i>155.590,00</i>	<i>-</i>	<i>35.706,39</i>
<i>Saldo</i>			<i>-389,61</i>
<i>Mein Verlust aus</i>			
<i>Es sind daher von meinem Verlust aus</i>		<i>-</i>	
<i>noch nicht</i>		<i>-</i>	

*Ich kann die für mich festgestellten Ergebnisanteile nicht nachvollziehen und habe deshalb einen Antrag auf Ergänzung der mir zugestellten Feststellungsbescheide 1987 bis 1990 eingebracht. Nach Erhalt der Ergänzungen behalte ich mir weitere Angaben vor. Ich möchte aber schon jetzt auf folgendes hinweisen, damit die von der E-GmbH eingebrachte Berufung ordnungsgemäß erledigt werden kann:*

Die Aufteilung des Verlustes 1987 auf die Periode bis 30. September 1987 und ab 1. Oktober 1987 nach Kalendertagen ist willkürlich, falsch und unlogisch. Es ist vielmehr aus Gründen, die ich noch nachweisen werde, davon auszugehen, dass der größte Teil des Verlustes 1987 erst nach dem 30. September 1987 entstanden ist.

Der Vertrag mit der E-GmbH sieht vor, dass die Mitunternehmer am Verlust "im Verhältnis der Einlage zum Eigenkapital des Geschäftsherrn" teilnehmen. Das Eigenkapital des Geschäftsherrn war 1988 in Folge des erlittenen Verlustes 1987 Null. Der Verlust 1988 von ATS 32.392.753 war daher bis zur Höhe der nominellen Einlage den Mitunternehmern zuzuweisen. Dass das in der Bilanz zum 31. Dezember 1988 und in der Steuererklärung 1988 nicht durchgeführt wurde, liegt daran, dass der Geschäftsherr davon ausgegangen ist, dass schon durch den Verlust 1987 die ganze Einlage aufgezehrt ist. Wenn die Annahme des Finanzamtes richtig wäre, dass der steuerliche Verlust bedeutend niedriger wäre, so wäre in der steuerlichen Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1988 noch ein positives Kapital der Mitunternehmer anzusetzen und insoweit ein steuerlicher Verlust für 1988 festzustellen.

In meinem Fall wäre daher ein Verlust von ATS-200.000,00 abzüglich (vom Finanzamt angenommener) Verlust 1987 (ATS 36.096,00 minus ATS 12.000,00 Sonderausgaben) ATS 24.096,00: Verlustanteil 1988 ATS-180.904,00 bei der Verlustverteilung 1988 festzustellen.

Dass das in der Bilanz zum 31. Dezember 1988 und in der Steuererklärung 1988 nicht durchgeführt wurde, liegt daran, dass der Geschäftsherr davon ausgegangen ist, dass schon durch den Verlust 1987 die ganze Einlage aufgezehrt ist.

Es ist mir unverständlich, dass das Finanzamt positive Einkünfte des Jahres 1990 feststellt. Soweit ich mich erinnern kann, habe ich von der Beteiligung nie etwas zurückbekommen, sondern nur Verluste erlitten.

Eine korrekte Erledigung der Berufung ist nur denkbar, wenn der ganze aus der Beteiligung erlittene Verlust der Mitunternehmer – in meinem Fall ATS 212.000,00 - gleichgültig wie das über die Jahre 1987 bis 1990 verteilt wird, festgestellt wird".

Die Anmerkungen zur Berufung der E-GmbH ergänzend, hat der Bw. in seinen Berufungen (25. Februar 2003) ausgeführt:

Zur Tabelle:

"Der Verlust meiner Kapitaleinlage von ATS 200.000,00 hatte die Wirkung, dass ein positives Einkommen von ATS 11.610,39 versteuert wurde. Nicht einmal die Sonderbetriebsausgaben sind voll als Einkommensminderung berücksichtigt."

Zum Feststellungsbescheid 1987:

"Die E-GmbH hatte zu Beginn des Wirtschaftsjahres 1987 ein Eigenkapital von ATS 3.329.300,34 (Seite 57 des Jahresabschlusses 1987); sie erhielt von den unechten stillen Gesellschaftern (im folgenden "Mitunternehmer") im Laufe des Geschäftsjahres 1987 ATS 20.000.000,00, davon von mir ATS 200.000,00, das ist 1% der Einlagen der Mitunternehmer.

Art. V Abs. 4 des Vertrages mit der E-GmbH sieht eine Beteiligung der Mitunternehmer am Verlust der E-GmbH im Verhältnis der Kapitaleinlagen der Mitunternehmer zum Stammkapital (per 31.12.1986) plus Rücklagen (per 31.12.1986) minus Verlustvorträge (per 31.12.1986) minus Reinverlust des Geschäftsjahres 1986 vor.

Lt. Jahresabschluss 1987 der E-GmbH Seite 58 ergibt sich daraus, dass vom Verlust 1987 der E-GmbH von ATS 29.697.771,92 ein Anteil von 85,73% auf die Mitunternehmer

entfällt, das wäre mehr als die gesamte Einlage der Mitunternehmer von ATS 20.000.000,00. Da vertraglich die Verluste der Mitunternehmer durch die Höhe der Kapitaleinlagen begrenzt sind, wären zivilrechtlich an die Mitunternehmer insgesamt ATS 20.000.000,00, das ist 100% ihrer Einlagen als Anteile am Verlust der E-GmbH zu verrechnen.

Das Finanzamt geht aus Gründen, die mir nicht bekannt sind, von einem bedeutend niedrigeren steuerlichen Gesamtverlust (ATS 17.908.708,00 statt ATS 29.697.771,92) aus und weicht auch von der handelsrechtlichen Aufteilung des Verlustes ab. Ich halte das nicht für richtig."

Zum Feststellungsbescheid 1988:

"Lt. Mitteilung des Finanzamtes vom 14. Februar 2003 wurden in meinem Falle nur 44/365 von ATS 200.000,00, das ist ATS 24.096,39, als mein Verlustanteil 1987 anerkannt, weil meine Beteiligung erst ab 18. Oktober 1987, das sind 44 Tage im Jahr 1987, anzunehmen sei.

Folgt man dieser Ansicht des Finanzamtes, so verbleibt von meinem Gesamtverlust von ATS 200.000,00 ein Rest von ATS 175.904,00 (ATS 200.000,00 minus ATS 24.096,00).

Im Jahr 1988 erlitt die E-GmbH einen Gesamtverlust von ATS 32.392.755,00. Dieser Verlust ist auf den Geschäftsherrn und seine Mitunternehmer aufzuteilen. Das Eigenkapital der E-GmbH war wegen des Verlustes 1987 Null, der Verlust 1988 war daher den Mitunternehmern bis zur Höhe Ihres Kapitalkontos zuzurechnen. Der auf mich entfallende steuerliche Verlustanteil 1988 wäre daher ATS 175.904,00. Der Feststellungsbescheid für die Mitunternehmerschaft "E-GmbH und Bw." ist vermutlich noch nicht ergangen. Das wäre nachzuholen. Wenn man davon ausgeht, dass das Finanzamt meinen Verlustanteil 1987 (ohne Sonderbetriebsausgaben) mit ATS 24.096,39 (siehe auch Bescheidergänzung vom 14. Februar 2003) annimmt, so bleiben noch ATS 175.903,61 (ATS 200.000,00 minus ATS 24.096,39), die als mein Verlustanteil für 1988 festzustellen sind.

Eine Feststellung, dass mein Verlustanteil Null sei, ist unlogisch, unbegründet und widerspricht der vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht. Im Feststellungsbescheid für 1990 geht das Finanzamt davon aus, dass die erwähnte Mitunternehmerschaft jedenfalls bis 1990 bestanden hat, und es wird für mich sogar ein (unrichtiger) Gewinnanteil festgestellt. Die Mitunternehmerschaft hat daher auch für 1988, 1989 und 1990 bestanden."

Zum Feststellungsbescheid 1989:

"Sollte meine Kapitaleinlage durch die steuerlichen Verlustanteile für 1987 und 1988 noch nicht aufgebraucht sein, so wäre aus den für 1988 angeführten Gründen der restliche Bestand meiner Einlage als Verlustanteil 1989 zu verrechnen."

Zum Feststellungsbescheid 1990:

"Unverständlich erscheint mir, dass für 1990 ein steuerpflichtiger Abschichtungsgewinn angenommen wird. Das Finanzamt hat hier ein Schema angewendet, das für Fälle einer sogenannten 'Verlustzuweisungsgesellschaft', in denen die Beteiligten ihre Einlagen nach einer Anzahl von Jahren zurückgezahlt erhalten, angemessen sein mag. Im Falle der Mitunternehmerschaft 'E-GmbH und Bw.' liegen die Verhältnisse aber ganz anders. Ich habe von dieser Beteiligung niemals das Mindeste zurückbekommen, sondern nur Verluste und Ärger gehabt. Bekanntlich ist die E-GmbH in Konkurs gegangen, eine Abschichtung hat nicht stattgefunden, ein Abschichtungsgewinn kann deshalb nicht in Frage kommen."

Zur Aufteilung seines Gesamtverlustes:

*"Ich bemerke noch, dass ich insgesamt einen Verlust von ATS 212.000,00 – einschließlich Sonderbetriebsausgaben – erlitten habe, der nach meiner Überzeugung auch steuerlich auf die Jahre 1987 und 1988 verteilt anerkannt werden sollte. Wie diese Verteilung auf die beiden Jahre erfolgt, ist mir nicht wichtig. Vorsorglich stelle ich schon für das erste Jahr, das ist für 1987, den Antrag auf Berücksichtigung des vollen Betrages. Sollte das nicht möglich sein, so wäre die Differenz von ATS 212.000,00 abzüglich des für 1987 anerkannten Betrages in den folgenden Jahren als Verlust festzustellen."*

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist in den Berufungen vom 25. Februar 2003 gestellt worden.

### **Über die Berufungen wurde erwogen:**

- **Berufung der E-GmbH:**

Nach der Anfechtungserklärung in der Berufung vom 16. Dezember 2002 hat die E-GmbH die Bescheide des Bw. für die Jahre 1987 – 1989 angefochten.

In seinem Schriftsatz "*Anmerkungen zur Berufung der E-GmbH*" hat der Bw. erklärt, dass er nicht vom Steuerberater der E-GmbH vertreten werde.

Gemäß § 246 Abs. 1 BAO ist zur Einbringung einer Berufung jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist ("*Aktivlegitimation*").

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

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie Denjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

Die oben dargestellten Regelungen zusammenfassend, ist die E-GmbH zur Einbringung von Berufungen gegen Bescheide legitimiert, in denen sie Bescheidadressat ist und die ihr rechtswirksam zugestellt worden sind.

Nach dem Spruch der an den Bw. adressierten Bescheide vom 15. November 2002 werden darin nicht nur die gewerblichen Einkünfte des Bw. sondern auch die gewerblichen Einkünfte der E-GmbH gesondert festgestellt: Bescheidadressaten der an den Bw. adressierten Bescheide vom 15. November 2002 sind der Bw. und die E-GmbH.

Die an den Bw. adressierten Bescheide vom 15. November 2002 sind der E-GmbH nicht zugestellt worden: Diese Bescheide wirken nicht in der Rechtssphäre der E-GmbH (§ 246 Abs. 1 BAO iVm § 93 Abs. 2 BAO iVm § 97 Abs. 1 BAO).

Werden mit einer Berufung nicht in der eigenen Rechtssphäre wirkende Bescheide angefochten, fehlt die Aktivlegitimation zur Einbringung dieser Berufung.

Der Verfasser der Berufung vom 16. Dezember 2002 ist der Parteienvertreter der E-GmbH und damit bevollmächtigt, die E-GmbH zu vertreten; er hat keine Vertretungsbefugnis vom Bw. erhalten.

Nach dieser Sachlage hat der Verfasser der Berufung vom 16. Dezember 2002 für den Bw. Berufung erhoben, ohne dazu bevollmächtigt zu sein.

Ohne Vertretungsvollmacht durch den Bescheidadressaten fehlt die Aktivlegitimation des Einschreiters zur Einbringung dieser Berufung.

Fehlt die Aktivlegitimation zur Einbringung einer Berufung, ist diese Berufung nicht zulässig (vgl. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, § 273, Tz. 2 ff und die dort zit. Judikate).

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO in der ab 1. Jänner 2003 geltenden Fassung des Abgaben-Recht-mittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG, BGBl. I, 2002/97) hat der unabhängige Finanzsenat eine Berufung zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist (lit. a leg.cit.).

Die Berufung vom 16. Dezember 2002 ist wegen fehlender Aktivlegitimation der E-GmbH und ihres Steuerberaters als unzulässig zurückzuweisen.

- **Berufungen des Bw.:**

Mit den Berufungen vom 25. Februar 2003 hat der Bw. die für die Jahre 1987 – 1990 erlassenen Bescheide vom 15. November 2002 angefochten.

Nach dem im Spruch dieser Bescheide zitierten Paragraphen aus der Bundesabgabenordnung handelt es sich bei den an den Bw. adressierten Bescheiden um Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO.

Der Inhalt von "*Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO*" ist im vorzit. § 188 BAO geregelt und lautet:

§ 188 Abs. 1 BAO:

*Einheitlich und gesondert werden festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) a) aus Land- und Forstwirtschaft, b) aus Gewerbebetrieb, c) aus selbständiger Arbeit, d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.*

§ 188 Abs. 2 BAO: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 144/2001

§ 188 Abs. 3 BAO:

*Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.*

§ 188 Abs. 4 BAO:

*Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung, wenn das unbewegliche Vermögen (Abs. 1 lit. a und d) nicht im Inland gelegen oder wenn in den Fällen des Abs. 1 lit. b die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz, noch eine Betriebsstätte im Inland hat. Eine Feststellung nach Abs. 1 lit. d hat zu unterbleiben, wenn hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht. Die Vorschriften des Abs. 1 finden ferner keine Anwendung bei nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, wenn ihr alleiniger Zweck sich auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt.*

Gemäß § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken einheitliche Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Aus dem Wesensmerkmal der Wirksamkeit von auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheide gegenüber allen, die am Gegenstand der Feststellung – den gemeinschaftlich erzielten Einkünften – beteiligt gewesen sind, ergibt sich die gänzliche Unwirksamkeit derartiger Bescheide, wenn sie – aus welchen Gründen auch immer – gegenüber einem der Beteiligten nicht wirksam werden (vgl. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, § 188, Tz. 21 und die dort zit. Judikate).

Die in § 191 Abs. 3 lit. b BAO festgestellte Wirkung von Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO tritt nur bei kumulativem Vorliegen folgender Voraussetzungen ein:

- Der Bescheid muss in seinem Spruch seine/n Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO iVm § 93 Abs. 2 BAO).
- Der Bescheid muss seinem/seinen Adressaten zugestellt sein.

Das Fehlen auch nur einer der o.a. Voraussetzungen für das Wirken von Feststellungsbescheiden steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen (VwGH-Beschluss vom 2. August 2000, Zl. 99/13/0014).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage haben die Bescheide vom 15. November 2002 keine Rechtswirkungen.

In den Bescheidsprüchen 1987 und 1990 werden zuerst die Höhe von gemeinschaftlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO einheitlich festgestellt und danach die aus dieser Feststellung stammenden, anteiligen, Einkünfte der E-GmbH und des Bw.



Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergehen Feststellungsbescheide in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

In Pkt. 2 seiner Anmerkungen zur Berufung der E-GmbH schreibt der Bw. *"Dass die E-GmbH später in Konkurs gegangen ist, war sicherlich nicht beabsichtigt oder vorauszusehen"*.

Der Konkurs des Geschäftsherrn beendet eine Personenvereinigung (Personengemeinschaften); die stille Beteiligung des Bw. ist im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide vom 15. November 2002 aufgelöst gewesen.

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, hat der Feststellungsbescheid an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des § 191 Abs. 1 lit. c BAO gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO).

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 Gesellschafter (Mitglieder) über. Mit ihrer Beendigung verliert eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat und die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) werden zu Bescheidadressaten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, Zl. 93/13/0301, sowie Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, § 97, Tz. 10 und 12 und die dort zit. Judikate).

Nach den Bescheidsprüchen 1987 und 1990 sind die zuerst einheitlich und danach gesondert festgestellten gemeinschaftlichen Einkünfte der E-GmbH und dem Bw. zugeflossen: E-GmbH und Bw. sind deshalb Bescheidadressaten. Die an den Bw. adressierten Bescheide hätten nicht nur dem Bw., sondern auch der E-GmbH zugestellt werden müssen.

Eine Verfügung zur Zustellung an die E-GmbH ist in den an den Bw. adressierten Bescheiden nicht vorhanden; es daher davon auszugehen, dass die E-GmbH die an den Bw. adressierten Bescheide (1987, 1990) nicht erhalten hat.

In den Bescheidsprüchen 1988 und 1989 wird zuerst die Höhe von gemeinschaftlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO einheitlich festgestellt und danach die aus dieser Feststellung stammenden, anteiligen, Einkünfte des Bw. und der E-GmbH. Der letzte Satz in diesen Bescheidsprüchen lautet: *"Auf die einzelnen stillen Gesellschafter entfallen 0 Einkünfte"*.

"*Stille Gesellschafter*" in der Mehrzahl verwendet bedeutet, dass mit den Bescheiden vom 15. November 2002 die in den Jahren 1988 und 1989 gemeinschaftlich erzielten Einkünfte von mehr als einem Gesellschafter zuerst einheitlich und danach gesondert festgestellt worden sind.

Nach den Bescheidsprüchen 1988 und 1989 ist deshalb mehr als eine (hier: ehemalige) stille Gesellschaft Bescheidadressat.

Jede ehemalige stille Gesellschaft muss im Spruch "*gesetzmäßig bezeichnet*" sein.

"*Gesetzmäßige Bezeichnung*" der Bescheidadressaten bedeutet: Die aus dem Adressfeld iVm dem Spruch sich ergebende Bezeichnung des/der Bescheidadressaten hat von solcher Deutlichkeit und Verständlichkeit zu sein, dass die eindeutige Identifizierung möglich ist, Verwechslungen ausgeschlossen sind und die Zuordnung des Bescheides zur Person des/der spruchmäßig Bezeichneten zweifelsfrei vorgenommen werden kann (Stoll, BAO I, 961).

Die in den Bescheidsprüchen verwendete Bezeichnung "*stille Gesellschafter*" ist zur Individualisierung der Bescheidadressaten nicht geeignet.

Enthält deshalb auch das zum Spruch gehörende Adressfeld keine zur Identifizierung aller stillen Gesellschafter erforderliche Angaben und sind auch keine, als Spruchbestandteil dieser Feststellungsbescheide deklarierte, Listen mit Namen und anteiligen Einkünften von allen ehemaligen stillen Gesellschaften vorhanden, sind die Bescheidadressaten mit Ausnahme des Bw. (sein Name wird im zum Spruch gehörenden Adressfeld genannt) und der E-GmbH aus dem Bescheid selbst nicht feststellbar.

Nach den Bescheidsprüchen 1988 und 1989 sind die zuerst einheitlich und danach gesondert festgestellten gemeinschaftlichen Einkünfte der E-GmbH und "*stillen Gesellschaftern*" zugeflossen: Die E-GmbH und die stillen Gesellschafter sind deshalb Bescheidadressaten. Die an den Bw. adressierten Bescheide hätten nicht nur dem Bw., sondern auch der E-GmbH und den anderen stillen Gesellschaftern zugestellt werden müssen.

Eine Verfügung zur Zustellung an die E-GmbH und die anderen stillen Gesellschafter ist in den an den Bw. adressierten Bescheiden nicht vorhanden; es daher davon auszugehen, dass die E-GmbH und die anderen stillen Gesellschafter die an den Bw. adressierten Bescheide (1988, 1989) nicht erhalten haben.

Die Nichtzustellung der an den Bw. adressierten Bescheide vom 15. November 2002 an alle Bescheidadressaten steht ihrer Wirksamkeit als Bescheide entgegen.

Fehlende Bescheidqualität wegen Nichtzustellung an alle Bescheidadressaten ist ein Zurückweisungsgrund im Sinne des § 273 Abs. 1 lit. a BAO (vgl. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, § 273, Tz. 2 ff und die dort zit. Judikate).

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO in der ab 1. Jänner 2003 geltenden Fassung des Abgaben-Recht-mittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG, BGBl. I, 2002/97) hat der unabhängige Finanzsenat eine Berufung zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist (lit. a leg.cit.).

Die vom Bw. eingebrachten Berufungen waren deshalb zurückzuweisen.

Die Rechtsfragen betreffend Vorhanden-Sein oder Nicht-Vorhanden-Sein der, für einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO erforderlichen, gemeinschaftlichen Einkünfte und die Rechtsfragen iZm den der Höhe nach zT strittigen Anteilen der Beteiligten mussten in diesem Berufungsverfahren nicht beantwortet werden.

Deren Beantwortung wäre eine Entscheidung "*in der Sache selbst*", die aber in den Fällen des § 289 Abs. 1 BAO (Zurückweisung, Zurücknahme, Gegenstandsloserklärung der Berufung; Bescheidaufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO) nicht zulässig ist (§ 289 Abs. 2 BAO).

- **Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung:**

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt wird oder wenn es der/die Referent/Referentin (§ 270 Abs. 3 BAO) für erforderlich hält.

Der Bw. hat seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung in seinen Berufungen und damit rechtzeitig gestellt.

Obliegt die Entscheidung über die Berufung dem Referenten und hat nach § 284 Abs. 1 BAO eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so kann ungeachtet eines derartigen Antrages von einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wenn die Berufung zurückzuweisen (§ 273 BAO) oder als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2 BAO, § 86a Abs. 1 BAO, § 275 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3 BAO, § 274 BAO) zu erklären ist oder wenn eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO erfolgt.

Die Berufungen des Bw. waren zurückzuweisen; von einer mündlichen Verhandlung konnte daher abgesehen werden.

Wien, 25. 11. 2003