

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht fasst durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache X GmbH & atypisch stille Gesellschaft, Adresse, vertreten durch Mag. Aleksandar Hofstätter, Johann-Strauß-Gasse 4/2/5, 1040 Wien, gegen die Erledigung des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 10. Juni 2009, betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 den Beschluss:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.
- II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs. 4 und 9 B-VG nicht zulässig (B-VG).

Begründung

Verfahrensgang

Die beschwerdeführende nicht rechtsfähige Personengemeinschaft einer GmbH & atypischen stillen Gesellschaft erzielte im Streitjahr 2007 Einkünfte aus Versicherungsberatungstätigkeiten.

Mit der als Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO bezeichneten Erledigung vom 10. Juni 2009 stellte die belangte Behörde die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Beschwerdeführerin mit EUR 30.520,65 fest. Aufgrund der dagegen erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 24. Juni 2009 änderte die belangte Behörde mit der als Berufungsvorentscheidung bezeichneten Erledigung vom 12. November 2009 die festgestellten Einkünfte auf EUR 34.029,71 ab. Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 14. Dezember 2009, mit welchem die Beschwerdeführerin eine Abänderung der festgestellten Einkünfte dahingehend beantragte, dass die in der Gewinn- und Verlustrechnung vom 1.1.2007 bis 31.12.2007 ausgewiesenen "14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" für die Berechnung der Gewinntangente nicht unberücksichtigt blieben. Weiters beantragte sie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch Senat. Mit Schreiben vom 11. Dezember 2009 teilte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde mit, dass die atypische stille Gesellschaft mit 31. Dezember 2007 als aufgelöst gelte.

Zu Spruchpunkt I (Zurückweisung)

1. Feststellungen

Die belangte Behörde erließ am 10. Juli 2009 eine als Bescheid bezeichnete Erledigung mit der sie über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 absprach. Die Erledigung richtet sich im Adressfeld an "X GmbH & atyp St" zH der steuerlichen Vertretung. Im Weiteren führt die als Bescheid bezeichnete Erledigung namentlich die GmbH und den atypisch stillen Gesellschafter als Mitunternehmer unter Zusatz ihrer jeweiligen Adressen und Steuernummern als Einkünftezurechnungssubjekte an. Der GmbH werden dabei aus der Mitunternehmerschaft resultierende Einkünfte im Beschwerdezeitraum in Höhe von EUR 18.617,41 und dem stillen Gesellschafter in Höhe von EUR 11.903,24 zugerechnet. Neben Datum, Bezeichnung jener Behörde, der die Erledigung zuzurechnen ist sowie dem Hinweis auf die Wirkung und Folgen der §§ 191 Abs. 3 lit b, 81 und 101 Abs. 3 und 4 BAO enthält die als Bescheid bezeichnete Erledigung eine Rechtsmittelbelehrung. Die als Berufungsvorentscheidung bezeichnete Erledigung vom 12. November 2009 enthält die identen Bescheidmerkmale und dabei insbesondere auch die Adressierung an "X GmbH & atyp St" zH der steuerlichen Vertretung mit der Maßgabe, dass dem stillen Gesellschafter im Beschwerdezeitraum Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft in Höhe von EUR 15.412,30 zugerechnet wurden. Die Position "14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" der Gewinn- und Verlustrechnung vom 1.1.2007 bis 31.12.2007 der GmbH als Geschäftsherrin in Höhe von EUR - 6.565,84 blieb bei der Zuweisung der Gewinntangente des stillen Gesellschafters unberücksichtigt.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2009 teilt die Beschwerdeführerin die Auflösung der stillen Gesellschaft mit 31. Dezember 2007 mit.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt.

Vor diesem Hintergrund nahm das Bundesfinanzgericht den obig festgestellten Sacherhalt gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen an.

3. Rechtliche Beurteilung

Nach § 188 Abs. 1 BAO werden u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs. 1 lit. c leg. cit. in diesen Fällen des § 188 leg. cit. an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 leg. cit. an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

§ 93 BAO normiert dabei die essentiellen Bescheidelemente. Dazu zählt nach Abs. 2 leg. cit. u.a. der Spruch, in dem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen ist, an die der Bescheid ergeht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 die Beschlüsse des VwGH vom 30. Jänner 2013, 2012/13/0027; vom 28. Juni 2012, 2008/15/0332 und vom 12. Dezember 2007, 2005/15/0040).

Im Beschwerdefall lautet das Adressfeld sowohl der angefochtenen, als Bescheid bezeichneten Erledigung, als auch jener als Berufungsvorentscheidung bezeichneten Erledigung auf „X GmbH & atyp St“ zu Handen der steuerlichen Vertretung. Damit wurde im Adressfeld die vormalige steuerlich anerkannte Personengemeinschaft bezeichnet, die nach dem Schreiben vom 11. Dezember 2009 mit 31. Dezember 2007 aufgelöst war.

Eine (auch atypische) stille Gesellschaft ist eine reine Innengesellschaft; eine Eintragung im Firmenbuch erfolgt nicht. Ein gemeinschaftliches Vermögen besteht nicht, vielmehr wird die Einlage des stillen Gesellschafters so geleistet, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Unternehmens übergeht (§ 179 Abs. 1 UGB). Die Auflösung der stillen Gesellschaft bedeutet daher bereits die Vollbeendigung der zwischen dem Unternehmensinhaber und dem stillen Gesellschafter begründeten schuldrechtlichen Beziehung, der sodann die Auseinandersetzung der vermögensrechtlichen Ansprüche folgt. Die stille Gesellschaft endet bei Vorliegen eines Auflösungsgrundes ohne Abwicklung (vgl. VwGH vom 22. November 2012, 2010/15/0026). Damit tritt die Vollbeendigung der stillen Gesellschaft aber bereits mit dem Wirksamwerden der Auflösung ein (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 79 Tz 12a).

Die Auflösung der stillen Gesellschaft erfolgte im Beschwerdefall mit 31. Dezember 2007. Die über die Einkünfte der vormaligen Personengemeinschaft absprechende Erledigung der belangten Behörde vom 10. Juni 2009 wäre somit jedenfalls nach § 191 Abs. 2 BAO an die damaligen Mitglieder der Personengemeinschaft zu richten gewesen. Eine namentliche Nennung dieser Mitglieder erfolgte jedoch in der von der belangten Behörde vorgenommenen Adressierung ihrer Erledigung nicht. Die Adressierung an die Personengemeinschaft „X GmbH & atyp St“ nach deren Auflösung vermag somit – selbst bei steuerlicher Anerkennung einer atypischen Gesellschaft dem Grunde nach – keine Bescheidqualität der angefochtenen Erledigung zu begründen, weil dem Erfordernis einer gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen wurde (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 93 Tz 6 mit Verweis auf die dort zitierte Judikatur).

Eine Teilwirksamkeit nach § 191 Abs. 5 BAO entfaltet die angefochtene, als Bescheid bezeichnete Erledigung im Beschwerdefall ebenso wenig. Zwar steht nach Abs. 5 leg. cit. eine Einkünftezurechnung an Personengemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent ist, der Wirksamkeit als Feststellungsberecht

nicht entgegen. Eine solche Teilwirksamkeit kann jedoch nur gegenüber jenen entfaltet werden, „denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden“ (Abs. 5 letzter Satz leg. cit.). Die bloße (nicht gesetzmäßige) Adressierung an eine bereits beendete Personengesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Vollbeendigung bereits mit Auflösung eingetreten ist, ergibt hingegen kein taugliches Zurechnungssubjekt der Einkünfte als Spruchbestandteil. Eine Teilwirksamkeit nach § 191 Abs. 5 leg. cit. wird daher nicht begründet (vgl. dazu VwGH vom 24. September 2008, 2008/15/0204, mwN).

Die Beschwerde wird daher mangels Bescheidqualität der angefochtenen Erledigung, aufgrund fehlender essentieller Bescheidmerkmale nach § 93 Abs. 2 BAO, zurückgewiesen.

Darüber hinaus nahm die Auflösung der stillen Gesellschaft zum 31. Dezember 2007 dieser die Parteifähigkeit vor dem Bundesfinanzgericht, weshalb die namens der Beschwerdeführerin erhobene Beschwerde schon deshalb zurückgewiesen wird (vgl. zur Parteifähigkeit nochmals VwGH vom 24. September 2008, 2008/15/0204 und vom 24. Februar 2011, 2007/15/0112 sowie *Ritz*, BAO⁶, § 79 Tz 12a).

Eine Zurückweisung gemäß § 260 BAO kann gemäß § 272 Abs. 4 BAO auch bei rechtzeitiger Beantragung einer Entscheidung durch den Senat von der Einzelrichterin vorgenommen werden. Bei der Zurückweisung gemäß § 260 BAO kann gemäß § 274 Abs. 5 BAO iVm § 274 Abs. 3 Z 1 BAO von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen werden. Vor dem Hintergrund der klaren Sach- und Rechtslage lässt eine mündliche Erörterung eine über die Aktenlage hinausgehende Klärung der Rechtssache nicht erwarten. Deshalb konnte im Beschwerdefall sowohl aus Billigkeits- als auch Zweckmäßigkeitsoberlegungen von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

Zu Spruchpunkt II (Unzulässigkeit der Revision)

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dass einer Erledigung, die nach Beendigung einer nicht rechtsfähigen (atypisch) stillen Gesellschaft (Personengemeinschaft) an diese gerichtet ist, keine Bescheidqualität zukommt, entspricht der oben angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vlg. insbesondere VwGH vom 24. September 2008, 2008/15/0204).

Wien, am 4. April 2019