



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufungen der XY-Betriebs GmbH, der Veronika H., des Ernst H., des Günter G., des Dr. Andreas G., des Ing. Johannes S. als ehemalige Mitunternehmer der XY-Betriebs GmbH & Co KEG, 9999-Ort, vertreten durch WirstaftstreuhandGmbH, vom 19. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 20. Dezember 2005 betreffend Wiederaufnahme der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1995 – 1997 sowie betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1995 – 1998 entschieden:

Die Berufungen werden gemäß § 273 Abs.1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, als unzulässig zurückgewiesen.

Begründung

Zum Sachverhalt wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die ha. Erledigung vom 9. Mai 2005 zu RV/0029-G/05 verwiesen.

Mit dieser Entscheidung hatte der UFS unter Bezugnahme auf das VwGH-Erkenntnis vom 17. November 2004, 99/14/0254 die Berufungen gegen die an die XY-Betriebs GmbH & Co KEG ergangenen Wiederaufnahme- und Feststellungs-Bescheide gemäß § 188 BAO für 1995 - 1998 vom 16. Dezember 2003 gemäß § 273 BAO als unzulässig zurückgewiesen, weil die damalige Bescheidadressatin (und Berufungswerberin) im Zeitpunkt des Ergehens der angefochtenen Erledigungen bereits gemäß § 142 HGB auf deren ehemalige Komplementärin, die XY- Betriebs GmbH übergegangen und rechtlich erloschen gewesen war (Firmenbucheintragung des Vermögensüberganges gemäß § 142 HGB vom 21. September 1999). Die an die nicht mehr existierende Adressatin ergangenen Erledigungen

vom 16. Dezember 2003 waren daher nicht wirksam geworden und eine Berufung gegen diese Nichtbescheide somit unzulässig gewesen.

Nach Ergehen der angesprochenen UFS-Entscheidung vom 9. Mai 2005 hatte der VwGH im Beschluss vom 9. September 2005, 2005/13/0117, 0118 den Vorrang der spezielleren Bestimmung des § 191 Abs.2 BAO gegenüber jener des § 19 Abs.1 BAO hervorgehoben.

Im Gegensatz zu Umsatzsteuerbescheiden, die bei der Übernahme des Vermögens einer KEG durch deren Komplementär-GmbH nach § 142 HGB auch für Zeiträume vor dem Vermögensübergang ausschließlich an die Rechtsnachfolgerin zu ergehen haben, kommt demnach bezüglich der Feststellungsbescheide für dieselben Jahre § 191 Abs.2 BAO zum Tragen. Diese Bescheide haben daher an die diejenigen zu ergehen, denen in den betreffenden Jahren nach § 188 BAO gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Am 20. Dezember 2005 erließ das Finanzamt X. (im Folgenden kurz FA) die nunmehr angefochtenen "Bescheide" über die Wiederaufnahme der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1995 - 1997 sowie über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1995 - 1998.

Die Adressierung dieser "Bescheide" lautet: "Fa. XY-Betriebs GmbH als Rechtsnachfolger der Fa. XY-Betriebs GmbH & Co KEG und Ehemalige Gesellschafter der XY-Betriebs GmbH & Co KEG (lt. Bescheidspruch) z.H. Fa. Wirtschaftstreuhand- GmbH".....

Der weitere Spruch der "Feststellungsbescheide" weist folgenden Text auf:

"Die im Kalenderjahr (Jahresangabe) erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO wie folgt festgestellt:"

"Einkünfte aus Gewerbebetrieb" (Betragsangabe)

"davon Veräußerungsgewinn" (Betragsangabe)

"berücksichtigter Freibetrag" (Betragsangabe)

"Davon entfallen auf:"...

In der Folge werden die angeführten Gesamteinkünfte, der Veräußerungsgewinn und der Freibetrag auf die namentlich genannten, ehemaligen Mitunternehmer der beendeten KEG, die XY-Betriebs GmbH, Veronika H., Ernst H., Günter G., Dr. Andreas G. und Ing. Johannes S., aufgeteilt.

Nach der Begründung, welche bezüglich der Abweichungen gegenüber den bisherigen Bescheiden auf die Feststellungen im beigelegten Betriebsprüfungsbericht bzw. der Niederschrift zur Schlussbesprechung verweist (im Jahr 1998 ergänzt um Ausführungen zu dem in der Berufung vorgelegten Sachverständigengutachten über den positiven Verkehrswert

des übertragenen Vermögens), enthalten die Erledigungen für 1997 und 1998 folgenden "Hinweis: Dieser Bescheid hat Wirkung gegenüber allen an der Feststellung Beteiligten (§ 191 Abs.3 lit.b BAO)". In den "Feststellungsbescheiden" für 1995 und 1996 fehlt ein derartiger Hinweis.

In den "Bescheiden" für die Jahre 1995 – 1997 sind der Spruch und die Begründung um den Wiederaufnahmetatbestand des § 303 Abs.4 BAO erweitert.

Der gleichzeitig mit den intendierten Bescheiden vom 20. Dezember 2005 übermittelte Betriebsprüfungsbericht nennt als Abgabepflichtigen neben der Rechtsnachfolge-GmbH die an der erloschenen KEG ehemals beteiligten, natürlichen Personen.

Bei der in den "Bescheiden" angeführten Zustellungsbevollmächtigten handelt es sich nach den Firmenbuchdaten um die Gesamtrechtsnachfolgerin der Zustellungsbevollmächtigten der ehemaligen XY-Betriebs GmbH & Co KEG. Der im Akt aufliegende Rückschein weist (ausschließlich) die zustellungsbevollmächtigte Wirtschaftstreuhandgesellschaft als Empfängerin der Postsendung mit den "Bescheiden" vom 20. Dezember 2005 und dem Betriebsprüfungsbericht vom 5. September 2003 aus.

Auf die Bestimmungen des § 101 BAO wird in keiner der Erledigungen vom 20. Dezember 2005 verwiesen.

In offener Rechtsmittelfrist brachten die namentlich im Spruch der "Bescheide" vom 20. Dezember 2005 genannten "ehemaligen Mitunternehmer der XY-Betriebs GmbH & Co KEG", die XY-Betriebs GmbH, Veronika H., Ernst H., Günter G., Dr. Andreas G. und Ing. Johannes S., Berufung gegen diese Erledigungen ein. Das FA legte das Rechtsmittel, ohne eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, dem UFS zur Entscheidung vor.

Es wurde erwogen:

Nach § 93 Abs.2 BAO hat jeder Bescheid im Spruch "*die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.*" Die Wirksamkeit von Bescheiden setzt zudem voraus, dass diese *demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind* (§ 97 Abs.1 BAO).

Nach Lehre und Rechtsprechung wird dem Gebot des § 93 Abs.2 BAO nur entsprochen, wenn die im Spruch bezeichneten Adressaten, jene Person(en), an die der Bescheid gerichtet ist, gesetzsmäßig bezeichnet wird/werden. Die mit der "Personenumschreibung" eines Bescheides getroffene Wahl des Normadressaten ist konstituierendes Merkmal des individuellen Verwaltungsaktes. Die Behörde hat damit deutlich und klar zum Ausdruck zu bringen, welchen Person(en) gegenüber sie die in Betracht kommende Verwaltungsangelegenheit in förmlicher

Weise gestalten will. Die Personenumschreibung ist 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 (VwGH 16. Februar 2006, 2006/14/0111; 20. April 2004, 2003/13/0145; 31. Juli 2002, 97/13/0127; 17. Oktober 2001, 96/13/0058; 2. August 2000, 99/13/0014, u.v.a.).

Generell werden natürliche Personen durch die Anführung ihres Vor- und Nachnamens gesetzmäßig bezeichnet, juristische Personen und sonstige Rechtsträger, soweit sie im Firmenbuch eingetragen sind, mit der Firmenbuch-Bezeichnung und nicht eingetragene, zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personenvereinigungen durch die namentliche (und gesetzmäßige) Nennung ihrer Mitglieder (allenfalls unter Hinweis auf deren Zugehörigkeit zur Vereinigung).

Das Leistungsgebot eines Bescheidspruchs wirkt nur gegen die darin solcherart angeführten Adressaten, sofern diesen der Bescheid auch bekannt gegeben wurde oder als bekannt gegeben gilt. Über diese Person/diesen Personenkreis hinaus entfaltet das behördliche Leistungsgebot nur Wirkung, wenn dies ausdrücklich gesetzlich angeordnet ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2021).

Mit § 191 enthält die BAO eine Bestimmung, welche als Spezialnorm für das Feststellungsverfahren einerseits die Bescheidadressaten festlegt (Abs.1 und Abs.2) und andererseits den Wirkungsbereich solcher Bescheide über die im Spruch gesetzmäßig bezeichneten Adressaten hinaus erweitert (Abs.3 und Abs.4).

Feststellungsbescheide nach § 188 BAO haben demnach, solange eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit existiert, an "*die Personenvereinigung/ Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind*", zu ergehen (§ 191 Abs.1 lit.c BAO).

§ 191 Abs.2 BAO legt fest, wer nach beendeter Personenvereinigungen als Bescheidadressat anzuführen ist:

"Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, (...) denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind."

Die Formulierung des § 191 BAO (Abs.1: "*ergeht*", Abs.2: "*hat...zu ergehen*") lässt keinen Spielraum beim Bescheidadressaten zu, zumal die Bestimmung als Spezialnorm eng zu interpretieren ist. Ein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO hat demnach entweder an die (aufrechte) Personenvereinigung/Personengemeinschaft ohne Rechtspersönlichkeit

(§ 191 Abs. 1 lit.c BAO) oder – im Falle einer bereits beendeten

Personenvereinigung/Personengemeinschaft ohne Rechtspersönlichkeit - an deren ehemalige Gesellschafter, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs.2 BAO) zu ergehen. § 191 BAO lässt nur diese beiden Varianten der Bescheidadressierung zu. Ein Mischsystem ist nicht vorgesehen.

In der Entscheidung vom 25. Jänner 2006, 2005/13/0174 hat der VwGH explizit festgehalten, dass die Berufungsentscheidung bei bestehender Personengesellschaft "ausschließlich an die Personengesellschaft zu richten ist", während sie nach deren Erlöschen "an die Personen zu richten ist, denen Einkünfte zugeflossen sind."

Da Berufungsentscheidungen nach § 290 BAO an denselben/dieselben Adressaten wie der angefochtene Bescheid zu ergehen haben, ist die zitierte VwGH-Aussage auch für die nach § 191 BAO ergangenen erstinstanzlichen Feststellungsbescheide maßgeblich.

Mit der Adressierung eines Bescheides wird, wie erwähnt, grundsätzlich auch festgelegt, gegen wen sein Leistungsgebot wirkt. Wer im Bescheidspruch nicht (gesetzmäßig) genannt ist, wird durch ihn auch nicht verpflichtet. Dies ergibt sich aus der bereits zitierten Bestimmung des § 93 Abs.2 BAO. Um über den durch § 93 Abs.2 BAO gezogenen Rahmen hinaus Wirkung zu entfalten, bedarf es einer entsprechenden gesetzlichen Anordnung, wie sie § 191 Abs.3 BAO enthält. Ohne diese Bestimmung würde sich die Wirksamkeit von Feststellungsbescheiden, auf jene Person(en) bzw.

Personenvereinigung/Personengemeinschaft beschränken, welche im Spruch des betreffenden Feststellungsbescheides (zu dem auch die Adressierung gehört) gesetzmäßig genannt ist/sind.

Für das Mehrparteienverfahren nach § 188 BAO tritt durch § 191 Abs.3 lit.b BAO eine über den Bescheidadressaten hinausgehende Wirkung ein. Bescheidadressat ist (bei aufrechter Gesellschaft) *die Personenvereinigung/Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit*. Ohne die Bestimmung des § 191 Abs. 3 lit.b BAO würde ausschließlich diese durch den Feststellungsbescheid berechtigt/verpflichtet. Erst und nur durch § 191 Abs. 3 lit.b BAO wirkt der Bescheid auch unmittelbar gegenüber den im Bescheidspruch nicht genannten Mitgliedern der Vereinigung. Daraus resultiert nicht zuletzt deren selbständige Rechtsmittelbefugnis.

§ 191 Abs.2 BAO sieht die Anführung der bei Ergehen eines Feststellungsbescheides bereits beendeten Personenvereinigung als Bescheidadressat nicht vor. Dies gilt auch für die Nennung ihres Gesamtrechtsnachfolgers, wie die zuletzt zitierte VwGH-Entscheidung zeigt. Die beendete Personenvereinigung gehört selbst naturgemäß nicht zu ihren ehemaligen Gesellschaftern/Mitgliedern. Da der (beendeten) Personengemeinschaft keine

gemeinschaftlichen Einkünfte zufließen, erstreckt sich auch der Anwendungsbereich des § 191 Abs.3 BAO nicht auf sie.

Wenn der VwGH im Erkenntnis vom 21. Dezember 2005, 2004/14/0111 unter Hinweis auf sein Vorerkenntnis vom 21. April 2005, 2003/15/0022 und die Ausführungen von Stoll, BAO-Kommentar, 2023 darauf verweist, dass die Behörde im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO der Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit "aber auch" den Personen, denen die Abgabenbehörde Einkünfte zurechnet, die Möglichkeit einräumen muss, ggfs. ihren gegenteiligen Standpunkt einzunehmen und in den Rechtszug zu gelangen, bedeutet dies keineswegs, dass die Personengemeinschaft und deren Mitglieder in jedem Fall kumulativ als Bescheidadressaten zu benennen sind.

Die Aussage des VwGH bezieht sich generell auf das Feststellungsverfahren nach § 188 BAO, ohne zwischen bestehenden und beendeten Personenvereinigungen zu unterscheiden.

Vor dem Hintergrund der dargelegten Rechtslage ist die Aussage des Gerichtshofs so zu verstehen, dass dort, wo sich die verfahrensrechtliche Wirksamkeit des Bescheides aufgrund des § 191 BAO sowohl auf die Personenvereinigung als auch auf deren Mitglieder erstreckt (§ 191 Abs.1 iVm. Abs.3 BAO), beiden Parteienstellung einzuräumen ist. Für beendete Personengemeinschaften bezieht sich die Aussage des VwGH allerdings nur auf die "Personen, denen die Abgabenbehörde Einkünfte zurechnet". In diesen Fällen wird die Verfahrensgemeinschaft kraft der Bestimmung § 191 Abs.2 BAO lediglich aus denjenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, gebildet. Es sind daher auch nur die ehemaligen Gesellschafter als Bescheidadressaten anzusprechen. An den nicht mehr existierenden Rechtsträger hat ein Bescheid nach dem klaren Wortlaut des § 191 Abs. 2 BAO nicht (mehr) zu ergehen.

Gegen eine beendete Personenvereinigung entfaltet der Feststellungsbescheid auch keine Wirkung. Dies ist neben dem Wortlaut des § 191 Abs.3 BAO auch aus § 101 Abs.3 BAO zu erschließen, der nur aufrechte Personenvereinigungen anspricht (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, § 101, Tz. 12). Verdeutlicht wird der eingeschränkte Anwendungsbereich des § 101 Abs.3 BAO durch den Verweis auf § 191 Abs.1 lit.a und lit.c BAO.

Von der Erstbehörde wurde dieser Umstand in den angefochtenen Bescheiden zutreffend berücksichtigt.

Nicht zuletzt unterstreicht die mit BGBl I 2006/99 geänderte Fassung des § 101 BAO, mit welcher – bei unverändertem Wortlaut des Abs.3 - ein neuer Abs. 4 für die Fälle des § 191 Abs.2 BAO (wiederum nur mit Wirksamkeit für die ehemaligen Gesellschafter) geschaffen wurde, dass bis dahin eine Zustellfiktion für beendete Personenvereinigungen

nicht existiert hatte. Mangels Wirksamkeit des Feststellungsbescheides gegenüber der beendeten Personenvereinigung war eine Zustellfiktion auch nicht erforderlich gewesen.

Stoll bringt diese Rechtslage in der bereits zitierten Kommentarstelle (a.a.O., 2021) zum Ausdruck, indem er darauf verweist, dass der persönliche Wirkungsbereich von Feststellungsbescheiden (UFS-Anmerkung: *nur*) "unter Umständen" größer ist als der (UFS-Anmerkung: *nur*) "bisweilen" kleinere Kreis der Bescheidadressaten. Ausdrücklich bezieht sich Stoll dabei auf § 191 Abs.1 BAO, wodurch evident wird, dass die zitierten Wortfolgen auf Feststellungsbescheide bei bestehender Personenvereinigung abzielen. Im Umkehrschluss gibt es demnach aus Sicht von Stoll auch bei Feststellungsbescheiden Konstellationen, in welchen sich der Kreis der Bescheidadressaten mit jenem, gegen den der Bescheid wirkt, deckt (§ 93 Abs.2 BAO).

Anzumerken ist, dass der Feststellungsbescheid in dem vom VwGH angesprochenen Verfahren Zl. 2003/15/0022 an eine aufrechten Personenvereinigung (Vermietungsgemeinschaft) ergangen war und der Gerichtshof die Unwirksamkeit der bekämpften Entscheidung nicht mit einer fehlerhaften Bescheidadressierung im zu Grunde liegenden Feststellungsbescheid begründet hatte, sondern mit der ungültigen Zustellung – wie im Übrigen auch im Verfahren Zl. 2004/14/0111 (in diesem Verfahren waren im Spruch des erstinstanzlichen Feststellungsbescheides ausschließlich die drei ehemaligen Gesellschafter (natürliche Personen) der nicht (mehr) existierenden Personenvereinigung (GesbR) genannt gewesen).

Stoll führt in der vom VwGH in der Entscheidung vom 21. Dezember 2005, 2004/14/0111 zitierten Kommentarstelle an, dass mit Hilfe des § 191 Abs.2 BAO "eine die beendete Personengesellschaft repräsentierende, bescheidmäßig ansprechbare Verfahrensgemeinschaft festgelegt" werde. Gegen die nicht mehr existierende Personengemeinschaft wirke ein solcher Bescheid "zufolge § 19 Abs.2 BAO transformatorisch".

Die gewählte Formulierung macht einerseits deutlich, dass nach Ansicht von Stoll in den Fällen des § 191 Abs.2 BAO ein zusätzliches "Ansprechen" der beendeten Personenvereinigung nicht vorgesehen ist, und zeigt andererseits, dass er die Wirkung des Bescheides gegenüber der beendeten Gesellschaft nicht aus § 191 Abs.3 BAO ableitet.

Im Zusammenhang mit § 188 BAO führt Stoll unter Verweis auf § 191 Abs.2 BAO zu Bescheiden, welche nach Beendigung von Personengesellschaften ergehen, aus, dass der die Gesellschaft betreffende Bescheid in diesem Fall den ehemaligen Gesellschaftern gegenüber zu erlassen ist. Der (beendeten) Gesellschaft gegenüber werde der Bescheid auf diese Weise "fiktiv" erlassen.

Auch daraus ist zu ersehen, dass nach Stoll eine beendete Personengesellschaft nach § 191 Abs.2 BAO nicht Adressat eines Feststellungsbescheides zu sein hat.

In diesem Sinn hat auch der VwGH im Beschluss vom 25. Jänner 2006, 2005/13/0174 unter Bezug auf seine beiden Vorerledigungen vom 21. September 2005, Zlen. 2005/13/0117 und 0118 festgehalten, dass die in § 19 Abs.1 BAO normierte Gesamtrechtsfolge nichts daran ändere, dass *"kraft der ausdrücklichen speziellen gesetzlichen Anordnung des § 191 Abs.2 BAO Feststellungsbescheide nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) an die an den Gegenstand der Feststellung Beteiligten oder an die Personen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, zu ergehen haben und gemäß § 191 Abs. 3 leg. cit. diesen Personen gegenüber wirken. Die damals angefochtenen Erledigungen wären sohin an den Beschwerdeführer und an Dr. G. zu richten gewesen und hätten beiden Personen zugestellt werden müssen."* (UFS-Anmerkung: die angesprochenen Dr. G. und der damalige Beschwerdeführer waren die ehemaligen Gesellschafter einer nach § 142 HGB erloschenen Kommanditgesellschaft gewesen).

Schließlich merkte der VwGH ausdrücklich an: *"Bescheide über die Feststellung von Einkünften einer KG, deren Vollbeendigung durch Geschäftsübernahme gemäß § 142 HGB bewirkt ist, haben an die Personen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, und wirken diesen Personen gegenüber."*

Verkürzt interpretierbar erscheint der in der VwGH-Entscheidung vom 21. Dezember 2005, 2004/14/0111 zitierte Einleitungssatz von Stolls Kommentarausführungen zu § 191 Abs.3 BAO, wird er isoliert vom weiteren Kontext der Kommentarstelle gelesen:

"Bescheide über die einheitliche Feststellung von Einkünften wirken nach § 191 Abs.3 lit.b BAO gegen alle Personen, die im Spruch des Bescheides als an den gemeinschaftlichen Einkünften beteiligt bezeichnet werden" (a.a.O. S 2023).

Die verwendete Formulierung lässt für sich ein Verständnis derart zu, dass die Wirkung der angesprochenen Bescheide *nur* im Spruch bezeichnete Personen betrifft, was die Abgabenbehörde unter Umständen dazu verleiten könnte, den Adressatenkreis eines Bescheides gleichsam vorsorglich so weit wie möglich zu fassen.

Letzteres unterbindet allerdings, wie bereits dargelegt wurde, der eindeutige Wortlaut des § 191 Abs.1 und Abs.2 BAO.

Doch auch die Beschränkung der Bescheidwirkung auf die im Spruch genannten Personen ist aus der zitierten Kommentarstelle nicht abzuleiten, wie den darauf folgenden Absätzen zu erschließen ist.

Aus Sicht des UFS ist das vom VwGH in der Entscheidung vom 21. Dezember 2005, 2004/14/0111 verwendete Zitat als Einleitungssatz zur erweiterten Wirkung von nach § 191 Abs.1 BAO (nur auf solche beziehen sich die Ausführungen in diesem Abschnitt!)

ergangenen Bescheiden zu verstehen, mit dem Ziel, die für alle Bescheide geltende Grundaussage des § 93 Abs.2 BAO in Erinnerung zu rufen. Die eigentliche Aussage dieses Satzes bedeutet demnach: Gegenüber allen im Spruch eines Feststellungsbescheides angeführte Personen wirkt der Bescheid *jedenfalls*.

Da es zu dieser Wirkung keines § 191 Abs.3 BAO bedarf, setzt sich Stoll im weiteren Text mit den Auswirkungen des § 191 Abs.3 BAO bzw. den Grenzen seines Wirkungsbereiches auseinander. Dass er dabei nur Bescheide nach § 191 Abs.1 BAO vor Augen hatte, zeigt - neben der ausschließlichen Bezugnahme auf diese Bestimmung - auch der Umstand, dass er den "Rechtsfolgewirkungen bei beendeten Personengesellschaften" gesondert den folgenden Abschnitt seines Kommentars gewidmet hat, in dem er – wiederum im ersten Satz – ausdrücklich festhält, dass an bereits beendete Personenvereinigungen ein Feststellungsbescheid nicht mehr ergehen kann und ein dennoch an die ehemalige Gesellschaft gerichteter Bescheid keine Rechtswirkung entfaltet.

Beim dargestellten Verständnis der zitierten Kommentarstelle besteht kein Zweifel, dass auch nach Ansicht von Stoll im Spruch von nach § 188 BAO an beendete Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit ergehenden Feststellungsbescheiden ausschließlich die in § 191 Abs.2 BAO angeführten Personen zu nennen sind.

Im anhängigen Verfahren ergingen die angefochtenen "Bescheide", wie erwähnt, an die "XY-Betriebs GmbH als Rechtsnachfolger der Fa. XY-Betriebs GmbH & Co KEG und Ehemalige Gesellschafter der XY-Betriebs GmbH & Co KEG (lt. Bescheidspruch) ".....

Im bereits mehrmals erwähnten Beschluss vom 25. Jänner 2006, 2005/13/0174 hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass die namentliche Anführung der (ehemaligen) Gesellschafter einer erloschenen Kommanditgesellschaft bei der Verteilung der gemeinschaftlichen Einkünfte, selbst wenn diese im Spruch erfolgt, keine hinreichende Benennung der Bescheidadressaten darstellt.

Im Sinne dieser Entscheidung wurde daher mit der Klammerverweisung in der Adressierung der verfahrensgegenständlichen "Bescheide" dem Erfordernis der namentlichen Nennung der ehemaligen Mitunternehmer der beendeten KEG als Bescheidadressaten nicht genüge getan, sodass die Erledigungen vom 20. Dezember 2005 bereits aus diesem Grund nicht wirksam ergangen sind.

Wenn die XY-Betriebs GmbH in der Adressierung zudem ausdrücklich in Ihrer Funktion als Rechtsnachfolgerin der gemäß § 142 HGB übernommenen KEG angesprochen wurde, so entsprach dies auch den speziellen Bestimmungen des § 191 BAO nicht. Wurde damit doch der im Falle aufrechter Personenvereinigungen nach § 191 Abs.1 lit.c BAO anzusprechende Bescheidadressat in das Leistungsgebot eines nach § 191 Abs.2 BAO ergangenen

Feststellungsbescheides einbezogen und damit in gesetzlich nicht vorgesehener Weise "vermischt". Die auf diese Weise gebildete Verfahrensgemeinschaft ist in den (zwingenden, als Spezialnorm einschränkend zu interpretierenden) Bestimmungen des § 191 Abs.2 BAO nicht vorgesehen.

Der gewählte Adressierungswortlaut (Rechtsnachfolgegesellschaft sowie ehemalige Mitgesellschafter verbunden durch das Wort "und") lässt auf eine (tatsächlich nicht existierende) GesbR, gebildet aus der Rechtsnachfolgegesellschaft und den ehemaligen Mitgesellschaftern, schließen und ist insofern auch mehrdeutig.

Die Wirkung eines Bescheides setzt neben dem Erfordernis der gesetzmäßigen Bezeichnung des Adressaten in seinem Spruch, auch voraus, dass der Behördenwille eindeutig zu erkennen ist. Dabei ist zu beachten, dass Prozesshandlungen in erster Linie nach dem tatsächlich erklärten Willen und nicht nach einem allenfalls anders lautenden, wahren Willen zu deuten sind (vgl. Fröhlich, ÖStZ 1997, 14ff mit Verweis auf Walter-Mayer, Grundriss des Österreichischen Verwaltungsverfahrenrechts).

Zwar erteilt der VwGH bei der Beurteilung, wer Bescheidadressat ist, einem strengen Formalismus eine Absage und fordert eine Gesamtbeurteilung des Bescheides unter Bedachtnahme auf seine Begründung bzw. ggfs. auch auf die Zustellverfügung, um zu ergründen, wem die Behörde die Erledigung zurechnen wollte. Bleibt die Bescheidadressierung aber auch dann noch mehrdeutig (etwa wenn unklar bleibt, ob eine Erledigung an physische Personen oder an eine von diesen gebildete Erwerbsgesellschaft gerichtet war), ist dem Bescheid die Anerkennung zu versagen (vgl. z.B. VwGH 18.3.1994, 93/17/0047; 22.3.1996, 92/17/0066; 28.11.2001, 2001/17/0167; 31.3.2002, 97/13/0127, 25.1.2006, 2005/13/0174).

Im zuletzt zitierten Erkenntnis vom 25.1.2006, 2005/13/0174 hat der VwGH etwa die Nennung des behördlich intendierten Bescheidadressaten im Einleitungssatz zum Bescheidspruch, bei der Aufteilung der Einkünfte und in der Begründung als nicht hinreichend erachtet, um dem Bescheid Rechtswirksamkeit zu vermitteln.

Im anhängigen Verfahren tragen weder die Bescheidbegründung (der Betriebsprüfungsbericht) noch die Zustellverfügung zu einer Klärung des Bescheidadressaten im Sinne des § 191 Abs.2 BAO bei.

Anzumerken ist, dass auch eine ordnungsgemäße Zustellung eine mangelhafte Bescheidadressierung nicht zu sanieren vermocht hätte. Die normative Wirkung eines Bescheides setzt nämlich sowohl einen eindeutig angesprochenen, gesetzmäßig bezeichneten Adressaten als auch eine gültige Zustellung voraus (VwGH 31. Juli 2002, 97/13/0127).

Für den UFS ist aus der verwendeten Bescheidadressierung ersichtlich, dass die Erstbehörde definitiv nicht nur die ehemaligen Gesellschafter der nach § 142 HGB beendeten KEG ansprechen wollte sondern darüber hinaus – im Wege der Gesamtrechtsnachfolgerin - auch die ehemalige Personenvereinigung selbst. Damit wurde aber gegen die zwingenden Bestimmungen des § 191 Abs. 2 BAO verstoßen. Der – zudem unrichtig zitierte - Hinweis auf § 191 Abs.3 lit.b BAO in den Erledigungen für 1997 und 1998 vermag dies nicht zu sanieren.

Damit mangelte es den Erledigungen des FA vom 20. Dezember 2005 an einer gesetzmäßigen Bezeichnung der Adressaten im Sinne des § 93 Abs.2 BAO.

Aufgrund der für das Verfahren maßgeblichen Einheitlichkeit von Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO (vor In-Kraft-Treten des § 191 Abs.5 BAO durch BGBl. I 2006/99) vermochten die erstbehördlichen Erledigungen vom 20. Dezember 2005 nicht einmal gegenüber den darin ordnungsgemäß bezeichneten, ehemaligen Gesellschaftern der beendeten KEG Rechtswirkungen entfalten. Entsprechend war deren dagegen gerichteten Berufungen gemäß § 273 Abs.1 lit.a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung konnte gemäß § 284 Abs.5 BAO entfallen.

Graz, am 12. Dezember 2008