



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofräatin Mag. Irene Eberl, KomzIR. Elfriede Fischer und Johann Fuchs über die Berufung der Bw., Adr.Bw., gegen die vermeintlichen Bescheide des Finanzamtes XY, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 und 2004 nach der am 23. März 2009 am Finanzamt X., durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

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

Begründung

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Mitunternehmerschaft, die aus einer GmbH als Geschäftsherrin und (unstrittig) auch zwei atypisch stillen Beteiligten juristischen Personen besteht. Mit Vertrag vom 26. September 2003 beteiligte sich auch Herr Z. als atypisch stiller Gesellschafter an der P. (Geschäftsherrin).

1. Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2003:

In der beim Finanzamt eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2003 machte die Bw einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 375.142,17 geltend.

In der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2003 wurde der oa Verlust wie folgt aufgeteilt:

	Ertragsanteil in %	Anteil an den Einkünften
--	--------------------	--------------------------

		(Betrag inkl. allfälliger Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben)
P.	lt. Vertrag	-297.036,17
W.	lt. Vertrag	0,00
S.	lt. Vertrag	0,00
Z.	lt. Vertrag	-78.106,00
Summe		375.142,17

2. Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2004:

In der beim Finanzamt eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2004 machte die Bw einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 229.099,94 geltend.

In der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2004 wurde der oa Verlust wie folgt aufgeteilt:

P.		-229.099,94
W.		0,00
S.		0,00
Z.		0,00

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 10. Juni 2005 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO hinsichtlich der Jahre 2003 und 2004 wurde entgegen den Beilagen zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) der Verlust des Jahres 2003 in Höhe von € - 375.142,17 und der Verlust des Jahres 2004 iHv -229.099,94 ausschließlich der P. (Geschäftsherrin) zugerechnet und damit die Mitunternehmerschaft des Z. nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt warum eine Mitunternehmerschaft mit Z. nicht anerkannt werden könne.

Als Bescheidadressat wurde jeweils die P. & Mitges (zH. steuerlicher Vertreter) angeführt.

Mit Eingabe vom 5. Juli 2005 erhob der steuerliche Vertreter der Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde ua vorgebracht, dass sich der vorliegende Bescheid sowohl nach herrschender Verwaltungspraxis als auch nach Literatur und Judikatur unzweifelhaft als inhaltlich rechtswidrig erweisen würde.

Der Bescheid sei jedoch auch formell rechtswidrig. Dies deswegen, weil für Herrn Z. nicht festgestellt worden sei, dass keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen würden. Lediglich in der Begründung sei ausgeführt worden, warum Herrn Z. keine Einkünfte zuzurechnen seien. Damit sei aber Herr Z. aber gar nicht Bescheidadressat des vorliegenden als Feststellungsbescheid bezeichneten Schriftstückes. Dass für Herrn Z. im Spruch festzustellen

sei, dass keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen würden, ergebe sich uE aus einem Größenschluss. Unbestritten sei nämlich, dass für den Fall der Nichtveranlagung aller Beteiligten ein Nichtveranlagungsbescheid im Wege eines Feststellungsbescheides zu erlassen sei (VwGH 25.2.1998, 97/14/0048). Wenn aber für diesen Fall ein Nichtveranlagungsbescheid zu ergehen habe, müsse dies auch für den Fall gelten, in dem teilweise Einkünfte festgestellt werden würden und teilweise keine Veranlagung erfolgen würde. Im Spruch des Bescheides wäre daher für Herrn Z. festzustellen gewesen, dass für Herrn Z. keine Einkünfte festgestellt werden würden. Da Herr Z. somit gar nicht Bescheidadressat geworden sei, liege gar kein Bescheid vor, sondern ein Nichtbescheid (s. VwGH 17.10.2001, 96/13/0058 bzw. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz BAO Bundesabgabenordnung § 188 E.10).

Über die Berufung wurde erwogen

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.

Gemäß § 188 BAO erlassene Bescheide sind Grundlagenbescheide und sie wirken nach § 191 Abs 3 lit b BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Die Wirkung (§ 191 Abs 3 lit b) erstreckt sich auf alle Personen, die im Spruch des Feststellungsbescheides als an den gemeinschaftlichen Einkünften beteiligt bezeichnet werden (VwGH 21.4.2005, 2003/15/0022).

Mehrere atypisch stille Gesellschaften stellen idR nur eine Mitunternehmerschaft dar, während jede echte stille Gesellschaft für sich zu beurteilen ist (s.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG, § 23 Anm 116).

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 (siehe etwa den hg Beschluss vom 2. August 2000, ZI 99/13/0014, mw.N.).

Aus dem Wesen der einheitlichen Feststellung (Wirkung des Bescheides gegen alle Beteiligten) ergibt sich nach Ansicht des VwGH die gänzliche Unwirksamkeit eines Feststellungsbescheides, wenn er auch nur einem der Beteiligten gegenüber aus Rechtsgründen nicht wirksam sein kann (s. Ritz, BAO³, § 188 Tz 21).

Im vorliegenden Fall ist der Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO nur gegenüber den drei im Bescheid genannten Personen P., W. und S. wirksam geworden.

Bei teilweiser Nichtanerkennung einer Mitunternehmerschaft – im gegenständlichen Fall die Nichtanerkennung der atypisch stillen Beteiligung des Z. an der Geschäftsherrin – ist Inhalt des Bescheides die Feststellung, dass der Anteil (Verlust) des betreffenden Gesellschafters am Ergebnis der Gesellschaft nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft einzubeziehen ist.

Der Feststellungsbescheid hat an die Gesellschaft und an den betreffenden Gesellschafter zu ergehen, an beide einheitlich zu adressieren und beiden zuzustellen.

Die angefochtenen Erledigungen sind somit an einen im § 191 Abs 1 lit c BAO genannten Adressaten nicht ergangen, und entfalten damit auch dem Geschäftsherrn gegenüber keine Wirksamkeit.

Da somit keine wirksam ergangenen erstinstanzlichen Bescheide vorliegen, erweist sich die gegenständlich erhobene Berufung mangels Anfechtungsgegenstand als unzulässig. Es liegen sogenannte Nichtbescheide vor.

Gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO hat die Abgabebehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

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.

Wien, am 24. März 2009