

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. als ehem. Gesellschafter der x GmbH und atypisch stille Gesellschaft, Bw.-Adresse, vertreten durch Schleich, Klein & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH, 8010 Graz, Plüddemanngasse 47, vom 25. November 2009 gegen den unter der St.Nr.: 123 ergangenen Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. September 2009 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2007 entschieden:

Der Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

An der x GmbH waren bis 2007 mehrere Personen als atypisch stille Gesellschafter beteiligt. Diese nahmen dort auf Grund ihrer Mitunternehmerstellung auch an den laufenden Verlusten teil. Die Verteilung der Verluste auf die einzelnen Beteiligten erfolgte im Wege des § 188 BAO. Zum Stichtag 30. November 2007 wurden alle stillen Gesellschaftsverhältnisse beendet.

Strittig ist die Behandlung von Darlehens- und Zinsforderungen der atypisch stillen Gesellschafter im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung.

Gegen den angefochtenen Bescheid richtet sich die Berufung vom 25. November 2009.

Der angefochtene Bescheid ist an Bw. als ehemaligen Gesellschafter adressiert. Die Bescheidzustellung erfolgte zu seinen Händen.

Im Wesentlichen gleich lautende Bescheide vom 30. September 2009 – laut Finanzamt sog. „Gleichschriften“ – ergingen auch an die anderen ehemaligen atypisch stillen Gesellschafter sowie an die ehemalige Geschäftsherrin, wobei in den Adressfeldern dieser Bescheide Bw. durch die jeweiligen Gesellschafter bzw. die Geschäftsherrin ausgetauscht wurde. Die Bescheidzustellungen erfolgten z.H. der jeweiligen Zustellungsbevollmächtigten dieser Gesellschafter bzw. der Geschäftsherrin.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 188 BAO werden ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemeinschaftlich festgestellt, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Während aufrechten Bestands der Beteiligtengemeinschaft hat die Adressierung eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO an die Gemeinschaft zu erfolgen (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO).

Bei (Voll-)Beendigung der Einkünftezielungsgemeinschaft im Zeitpunkt der Bescheiderlassung muss der die gemeinschaftlich bezogenen Einkünfte nach § 188 BAO feststellende Bescheid an diejenigen Personen gerichtet werden, denen im Feststellungszeitraum die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO). An nicht (mehr) existente Personengemeinschaften gerichtete Bescheide gehen ins Leere und können daher keine Wirksamkeit entfalten (vgl. zB VwGH 23.02.2005, 2002/14/0001).

Der namentlichen Bezeichnung der Gesellschafter (Beteiligte, Teilhaber) im Spruch des Feststellungsbescheides kommt insofern Bedeutung zu, als diese dessen Verbindlichkeit auf die vom Feststellungsergebnis abgeleiteten Verfahren erzeugt (§ 192 BAO). Zum Spruch des Feststellungsbescheides gehört die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO). Gemäß § 93 Abs. 2 BAO bildet aber auch das Adressfeld (die Bescheidadressierung) einen Teil des Bescheidspruches. Da der Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO immer mehrere Personen betrifft und einheitlich (dh. gegen alle gerichtet) erlassen wird, kann richtigerweise eine Einzelperson nicht Adressat eines solchen Bescheides sein.

Im vorliegenden Fall existiert nun aber kein an die x GmbH bzw. deren Gesamtrechtsnachfolgerin **und** die ehemaligen atypisch stillen Gesellschafter gerichteter einheitlicher Bescheid, vielmehr sind hier getrennte - im Wesentlichen gleich lautende - Bescheide ergangen, wobei der berufungsgegenständliche Bescheid an Bw. als ehemaligen

Gesellschafter adressiert ist und sich die anderen Bescheide an die weiteren einzelnen ehemaligen atypisch stillen Gesellschafter sowie an die ehemalige Geschäftsherrin richten.

Wie aus dem bereits Gesagten hervorgeht, ist es aber nicht zulässig, einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO nur an eine Person (hier: Bw.) zu adressieren, weil damit ein Widerspruch zwischen dem Gegenstand der Erledigung (Bescheidinhalt, der sich auf eine Personenmehrheit bezieht) und ihrem Adressaten besteht. Der hier angefochtene Bescheid ist zwar an eine existente Person ergangen, aber dennoch rechtswidrig, weil er nicht einheitlich (an alle an der Einkünfteerzielung Beteiligten gerichtet) erlassen wurde. Dieses „Einheitlichkeitsgebot“ wurde durch die Sonderregelungen über die Teilwirksamkeit eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 Abs. 5 BAO und § 191 Abs. 5 BAO übrigens keineswegs beseitigt, sondern bedingt vielmehr letztgenannte Vorschriften.

Die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise der Ausfertigung mehrerer getrennter Bescheide stellt demnach keinen formell rechtmäßigen Ersatz für einen einheitlichen (an alle an der Einkünfteerzielung Beteiligten gerichteten) Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO dar, welcher wie erwähnt an jene hätte ergehen müssen, denen die gemeinschaftlichen Einkünfte zugeflossen sind. Daran kann auch der in sämtlichen Bescheiden enthaltene – nicht zu den Spruchbestandteilen zählende - Hinweis nichts ändern, wonach jedem einzelnen Beteiligten eine „Gleichschrift“ übermittelt werde (vgl. UFS 04.05.2010, RV/0262-L/10).

Der angefochtene Bescheid wäre somit richtigerweise an die ehemalige Geschäftsherrin bzw. deren Gesamtrechtsnachfolgerin **und** alle anderen - im Einzelnen anzuführenden - ehemaligen atypisch stillen Gesellschafter zu adressieren gewesen (dies hätte zB auch in der Form „An (...) und weitere Beteiligte laut Einkünfteaufteilung“ oder mit einem Verweis im Adressfeld auf eine dem Feststellungsbescheid beigelegte Liste mit den namentlich aufgezählten weiteren Beteiligten erfolgen können).

Im Übrigen wird die hier vertretene Rechtsauffassung – wie aus vom Finanzamt nachgereichten Unterlagen hervorgeht – vom Bundesweiten Fachbereich ausdrücklich geteilt (vgl. BMF 06.05.2010, GZ. SZK-010103/0065-SVE/2010).

Was schließlich die vom Finanzamt angesprochene Zustellproblematik anlangt (im vorliegenden Fall wurde von einer Vertreterbestellung gemäß § 81 Abs. 2 BAO einschließlich Zustellungsbevollmächtigung aus Zweckmäßigkeitsgründen abgesehen), so schließt die o.a. Form der Adressierung keineswegs aus, dass jedem einzelnen Beteiligten bzw. seinem Zustellungsbevollmächtigen eine Ausfertigung des **an sie alle** adressierten Einkünftefeststellungsbescheides nach § 188 BAO zugestellt wird.

Zusammenfassend wird daher nochmals festgehalten, dass Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO im Berufungsverfahren aufzuheben sind, wenn sie nicht wie gesetzlich vorgesehen an alle Beteiligten gerichtet sind, sondern getrennt an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 9. Juli 2010