

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Anschrift, vertreten durch Stb, Adr., gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 22. November 2004, St.Nr., betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001, (Berufung gegen die vorläufigen Bescheide vom 21. Jänner 2004 wirkt gemäß § 253 BAO gegen die endgültigen Bescheide weiter) beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 278 Abs. 1 lit. a iVm § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Bei der Bf handelt es sich um eine KG mit dem Sitz in Anschrift, die seit xx bestanden und im Baugewerbe tätig war. Als Komplementärin der KG fungierte die X-GmbH., Kommanditisten waren im Streitzeitrum 1997 bis 2001 Y und Z (diese bis 1999). Zur Vertretung der KG war ausschließlich die Komplementärin berechtigt.

Anlässlich einer bei der Bf in den Jahren 2003/2004 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung (vgl. Prüfungsbericht vom 09.01.2004), wurde festgestellt, dass seit dem Jahre 1994 (wie bereits in den Jahren 1991 bis 1993 zuvor) die Pensionsrückstellung gem. § 14 EStG 1988 für Y nicht in richtiger Höhe gebildet wurde. Aus diesem Grunde verfügte das Finanzamt mit Bescheiden vom 21.01.2004 eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2001 und erließ gleichzeitig neue Feststellungsbescheide, wobei die Einkünfte in den Jahren 1997

und 1998 auf die X-GmbH ., Y und Z und in den Jahren 1999 bis 2001 auf die X-GmbH . und Y aufgeteilt wurden. Diese Bescheide ergingen vorläufig. Die Bescheide wurden an die " A , Anschrift " , adressiert und unter dieser Adresse zugestellt.

Gegen die neuen Feststellungsbescheide 1997 bis 2001 brachte die Bf mit Schriftsatz vom 12.02.2004 Berufung ein.

Mit Bescheiden, jeweils datiert mit 22.11.2004, erklärte das Finanzamt gemäß § 200 Abs. 2 BAO die mit den vorläufigen Bescheiden für die Jahre 1997 bis 2001 getroffenen Feststellungen für endgültig. Diese Bescheide weisen wie die vorläufigen Bescheide als Bescheidadressat die " A , Anschrift " , aus und erfolgte auch die Zustellung der Bescheide unter dieser Adresse.

Mit Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom xx.xx. 2005 wurde der Betrieb der Bf unter Anwendung der Bestimmungen des Art. III UmgrStG zum Stichtag 31.12.2004 in die W-GmbH ., Anschrift , eingebracht. Über Antrag der Gesellschafter der Bf erfolgte am yy.yy. 2005 im Firmenbuch die Eintragung, wonach die KG aufgelöst und gelöscht ist.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den 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 demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung ist gemäß § 188 Abs. 3 BAO auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Gemäß § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 188 die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Gemäß § 191 Abs. 3 BAO wirken Feststellungsbescheide (§ 188) gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine "Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit" gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c) einer nach § 81

vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 253 BAO die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich für den Beschwerdefall Folgendes:

Die Abgabenbehörde hat mit Bescheiden vom 22.11.2004 die mit den vorläufigen Bescheiden vom 21.01.2004 für die Jahre 1997 bis 2001 getroffenen Feststellungen gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt. Endgültige Bescheide, die gemäß § 200 Abs. 2 BAO nach vorläufigen Bescheiden erlassen werden, werden vom Anwendungsbereich des § 253 BAO erfasst (vgl. Ritz BAO<sup>5</sup> § 253 Tz 2), sodass die gegenständliche Beschwerde gegen die endgültigen Bescheide als gerichtet gilt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung dargetan hat, tritt die in § 191 Abs. 3 BAO festgelegte Wirkung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO oder eines Bescheides, mit dem ausgesprochen wird, dass eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, nur beim kumulativen Vorliegen folgender Voraussetzungen ein:

1. Der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO iVm § 93 Abs. 2 BAO).
2. Der Bescheid muss seinem Adressaten zugestellt sein oder kraft Zustellfiktion ihm gegenüber als zugestellt gelten (§ 97 Abs. 1 BAO iVm § 101 Abs. 3 BAO).

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen. Ist der Adressat im Spruch des Bescheides gesetzmäßig bezeichnet, wird die Erledigung aber trotzdem nicht wirksam, wenn sie nicht gesetzmäßig zugestellt wurde. Umgekehrt verhilft auch eine im Einklang mit den Gesetzesvorschriften stehende Zustellung der Erledigung ihr nicht zur normativen Wirksamkeit, wenn im Spruch (einschließlich des Adressfeldes) der Erledigung ihr Adressat nicht gesetzmäßig bezeichnet worden ist (VwGH 02.08.2000, 99/13/0014, VwGH 31.07.2002, 97/13/0127, VwGH 28.11.2007, 2005/15/0043).

Im gegenständlichen Fall wurden die als endgültige Feststellungsbescheide intendierten Erledigungen vom 22.11.2004 – wie die vorläufigen vom 21.01.2004 – zwar der gesetzlichen Bestimmung des § 191 Abs. 1 lit. c BAO entsprechend, an die KG gerichtet, Bescheidqualität vermochten diese Erledigungen jedoch nicht zu erlangen. Dies deshalb nicht, weil sie nicht gesetzmäßig zugestellt wurden. § 101 Abs. 3 BAO sieht die Zustellung schriftlicher Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine “Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit“ gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c) an eine nach § 81 vertretungsbefugte Person vor, wobei mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person die Zustellung

an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen gilt, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird. § 101 Abs. 3 BAO zwingt die Behörde zwar nicht von der (der Vereinfachung der Zustellung dienenden) Zustellfiktion Gebrauch zu machen (vgl. Ritz BAO<sup>5</sup> § 101 Tz 10), macht sie davon jedoch nicht Gebrauch, so vermag eine Erledigung gemäß § 188 BAO nur dann Rechtswirksamkeit zu entfalten, wenn sie sämtlichen Gesellschaftern (Mitgliedern) der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zugestellt worden ist. Im Beschwerdefall wurden die als Bescheide bezeichneten Erledigungen vom 22.11.2004 weder der nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person (= X-GmbH .) mit dem Hinweis auf § 101 Abs. 3 zweiter Satz BAO zugestellt, noch ist eine Zustellung an sämtliche Gesellschafter der KG ( X-GmbH . als Komplementärin und Y und Z als Kommanditisten) erfolgt. Den Erledigungen vom 22.11.2004 kommt (wie auch jenen vom 21.01.2004 zuvor) nicht der Charakter eines Bescheides zu. Mit Beschwerde (vormals Berufung) anfechtbar sind aber nur Erledigungen, die Bescheidcharakter aufweisen. Eine Beschwerde (vormals Berufung), die sich gegen eine Erledigung ohne Bescheidqualität richtet, ist – wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach bestätigt hat - unzulässig (vgl. z.B. VwGH 22.03.2006, 2006/13/0001, VwGH 19.04.2006, 2002/13/0193 u.a.). Die Beschwerde vom 12.02.2004 war daher gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision:

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist aus nachstehendem Grund nicht zulässig: Dass eine Bescheidbeschwerde zurückzuweisen ist, wenn sie nicht zulässig ist, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Dass nur Erledigungen mit Bescheidcharakter mit Bescheidbeschwerde bekämpfbar sind, ist ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Salzburg-Aigen, am 24. Februar 2015