

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. VN33 Ri

über die Beschwerde vom 4.12.2013 der Bf GmbH & Co BVN67 KG , vertreten durch die Keppert , Hallas & Partner Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Wien

gegen die behördliche Erledigung des Finanzamtes FA vom 29. 10.2013 gem. § 293b BAO , mit welcher der Bescheid vom 21. Feber 2012 betreffend Feststellungen gem. § 188 BAO für 2010 berichtigt werden sollte;

und über die Beschwerde vom 26.3.2014 derselben Beschwerdeführerin (Bf) , vertreten durch die o.e. steuerliche Vertreterin,

gegen die behördlichen Erledigungen desselben Finanzamtes vom

- 20.2.2014 (intendierter Aufhebungsbescheid , mit welchem die behördliche Erledigung gem. § 293b BAO vom 29.10.2013 aufgehoben werden sollte);

-sowie vom 21.2.2014 (intendierter Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheid betreffend Feststellung gem. § 188 BAO für 2010)

beschlossen :

Die Beschwerden werden als unzulässig zurückgewiesen.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diesen Beschluss gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

Hinweis

Mit der Zustellung einer Ausfertigung dieses Beschlusses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

1.) Beschwerde vom 26.3.2014 gegen den "Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheid" vom 21.2.2014 für 2010:

In der Steuererklärung 2010 der bf KG (FN 333xxx) vom 16.2.2012 wurden als Beteiligte die folgenden Personen genannt:

-Hno22 **nay94**

-Mag. NT93 **HSR71**

-Bf GmbH (Komplementärin der KG)

-ALR4 AATC81 GmbH (Kommanditistin der KG).

Die Gesellschafter der KG waren damals im Jahr 2010 und auch bei Erlassung der bekämpften behördlichen Erledigungen vom 21.2.2014 laut Firmenbuch nur die Komplementärin und die Kommanditistin. Die Herren Mag. HSR71 und Hno22 nay94 wurden in der Steuererklärung als weitere Beteiligte bekannt gegeben. Die genannten Herren wurden im weiteren Verfahren durch die bf KG sinngemäß als atypisch stille Gesellschafter (Beschwerde vom 4.12.2013 gegen den Berichtigungsbescheid; Gesellschaftsvertrag 30.4.2010; Angebote Treuhandvereinbarung 30.4.2010; Treuhandvereinbarung 2010 vom 30.4.2010) mit Wirksamkeit 1.5.2010 (Beschwerde vom 4.2.2013; Beschwerde vom 26.3.2014) bezeichnet.

Mit Bescheid vom 21.2.2012 betreffend das Jahr 2010 gem. § 188 BAO wurden die Einkünfte der bf. KG antragsgemäß festgestellt.

Es erging ein „Bescheid“ vom 21.2.2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung gem. § 188 BAO für 2010 an die KG. Zudem erging ein weiterer „Bescheid“ vom 21.2.2014 über die Feststellung gem. § 188 BAO für 2010 an die KG .

Beide „Bescheide“ wurden mit Eingabe der bf KG vom 26.3.2014 bekämpft.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 3.11.2014 (samt Begründung vom 3.11.2014) wurde die Beschwerde vom 26.3.2014 gegen beide „Bescheide“ abgewiesen. Dagegen brachte die bf. KG einen Vorlageantrag ein.

Über diese Beschwerde wird erwogen:

Der bekämpfte „Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheid“ vom 21.2.2014 gem. 188 BAO betreffend 2010 ist unwirksam, weil er nur an die KG und nicht auch an die weiteren in der Steuererklärung genannten, angeblich atypisch stillen Gesellschafter adressiert worden ist.

Ohne richtige Nennung der Bescheidadressaten liegt kein wirksamer Bescheid vor (Ritz, BAO, 6. Auflage, § 93 TZ 24 m.w.N.).

a.)Wortlaut der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen, die im November 2006 galten:

Zur Frage der Wirksamkeit von Feststellungsbescheiden galten im November 2006 (die Erledigungen, deren Wirksamkeit der VwGH im Präjudiz vom 5.9.2012, 2011/15/0024 zu beurteilen hatte, waren im November 2006 ergangen) **die folgenden gesetzlichen Bestimmungen** (zur Frage der relevanten Rechtslage vgl. VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224):

§ 93 Abs 2 BAO: Jeder Bescheid.... hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

§ 188 Abs 1 BAO: Einheitlich und gesondert werden festgestellt die Einkünfte...

...

aus Gewerbebetrieb,

....

wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

§ 191 Abs 1 lit c BAO: Der Feststellungsbescheid ergeht

...

In den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafterngemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

§ 191 Abs 3 lit b BAO: Einheitliche Feststellungsbescheide wirken gegen alle,

....

denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 188);

....

b.)Wortlaut der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen, die im Feber 2014 galten:

Im Feber 2014 galten in Bezug auf die Wirksamkeit von Feststellungsbescheiden die folgenden gesetzlichen Bestimmungen:

§ 93 Abs 2 BAO: Jeder Bescheid.... hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

§ 188 Abs 1 BAO: Festgestellt werden die Einkünfte...

...

aus Gewerbebetrieb,

....

wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

§ 191 Abs 1 lit c BAO: Der Feststellungsbescheid ergeht

...

In den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafterngemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

§ 191 Abs 3 BAO: Feststellungsbescheide (§ 188) wirken gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw nicht zugerechnet werden (§ 188);

c.) Wortlaut der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen, die heute gelten

§ 93 Abs 2 BAO: Jeder Bescheid.... hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

§ 188 Abs 1 BAO: Festgestellt werden die Einkünfte...

...

aus Gewerbebetrieb,

....

wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

§ 191 Abs 1 lit c BAO: Der Feststellungsbescheid ergeht

...

In den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafterngemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

§ 191 Abs 3 BAO: Feststellungsbescheide (§ 188) wirken gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw nicht zugerechnet werden (§ 188);

Soweit der Vergleich der Gesetzestexte seit 2006 bis heute.

Das Erfordernis der einheitlichen Feststellungen, welches im November 2006 jedenfalls (VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024- die behördlichen Erledigungen stammten vom November 2006) galt, gilt trotz der Novelle BGBl I 2009/20 (AbgVRefG) nach wie vor. Andernfalls wären die §§ 188 Abs 5 und 191 Abs 5 BAO, die Ausnahmen von diesem Grundsatz enthalten, unnötig. In dieses Bild fügen sich die Erläuterungen zur RV zur Novelle BGBl I 2009/20, aus denen hervorgeht, dass § 188 Abs 5 und § 191 Abs 5 den Grundsatz der Einheitlichkeit durchbrechen. Daraus folgt, dass nach den in diesen Erläuterungen zum Ausdruck kommenden Rechtsansicht der Grundsatz der Einheitlichkeit der Feststellungen nach wie vor existiert (vgl. Erläuterungen zur RV 38 der Beilagen XXIV. GP zu Z 49).

Feststellungsbescheide müssen daher grundsätzlich (abgesehen von der in den §§ 188 Abs 5 und 191 Abs 5 normierten Ausnahme) nach wie vor dem Grundsatz der Einheitlichkeit entsprechen (st.RSp vgl. VwGH vom 26.2.2013, 2010/15/0017; VwGH 19.12.2012, 2009/13/0018; VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024 ;VwGH vom 24.9.2008,

2008/15/0204; VwGH vom 28.2.2008, 2002/13/0224; VwGH 26.7.2007; 2004/15/0137 u.v.a.).

Sind „Feststellungsbescheide“ nicht einheitlich ergangen, sind sie unwirksam (s.o. st RSp).

§ 188 Abs 5 BAO und § 191 Abs 5 BAO , egal in welchen Fassungen, sind im gegenständlichen Fall nicht unmittelbar einschlägig, da die Adressierung der behördlichen Erledigungen weder an nicht existente noch an nicht handlungsfähige Personen erfolgte.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der KG vom 5.12.2018, mit welchen die analoge Anwendung des § 191 Abs 5 BAO mit Wirksamkeit ab Juni 2006 begeht worden ist, kann nicht gefolgt werden. Dasselbe gilt für die Ausführungen des Vertreters der KG vom 22. 11.2018, die sich auf eine nicht mehr aktuelle Rechtsansicht der Finanzverwaltung (Salzburger Steuerdialoge 2006, BMF - 010103/0076-VI/2006, Punkt 6.3, Fragestellung 1; a.A. Salzburger Steuerdialoge 2013, BMF-010103/0180-IV/2013, Punkte 14.2-14.4) stützen.

§ 188 Abs 5 und § 191 Abs 5 BAO durchbrechen den nach wie vor gültigen Grundsatz der Einheitlichkeit ausnahmsweise in Fällen, in denen F-Bescheide auch an nicht existente oder nicht handlungsfähige Personen adressiert sind. Der gegenständliche Fall ist substanzial anders gelagert: Im gegenständlichen Fall werden Bescheide nicht an alle Personen gerichtet, an die der Bescheid auf Grund der Steuererklärung gerichtet werden müsste. Würde man in so einem Fall die analoge Anwendung des § 191 Abs 5 BAO bejahen, wäre der Grundsatz der Einheitlichkeit des Feststellungsbescheides de facto abgeschafft. Dies war jedenfalls nicht die Absicht des Gesetzgebers (vgl. o.e. Erläuterungen zur RV 38 der Beilagen XXIV. GP zu Z 49).

Wäre die im Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 5.12.2018 geäußerte Rechtsansicht richtig, wäre bereits seit 27.6.2006 § 191 Abs 5 BAO in mit dem gegenständlichen Fall vergleichbaren Fällen analog anzuwenden. Hiezu genügt der Hinweis, dass der VwGH in einem vergleichbaren Fall (VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024; UFS 15.12.2010, RV/0359-K/10) in Bezug auf behördliche Erledigungen, die im November 2006 ergangen sind, § 191 Abs 5 BAO weder analog noch direkt angewendet hat. Auch damals (VwGH 2011/15/0024) ergingen die behördlichen Erledigungen ebenso wie im gegenständlichen Fall nicht an alle in der Steuererklärung als Beteiligte genannten Personen. Dass die Rechtslage zum Zeitpunkt der Erlassung der zu beurteilenden behördlichen Erledigung maßgebend ist, ergibt sich aus VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224.

Den Entscheidungen des VwGH vom 12.12.2007, 2005/15/0040; 19.9.2007, 2004/13/0097; 20.2.2004, 2003/13/0145; 31.7.2002, 97/13/0127; 17.10.2001, 96/15/0058; 2.8.2000, 99/13/0014 lagen Fälle zu Grunde, in welchen so wie im gegenständlichen Fall

nicht alle in den Steuererklärungen als Beteiligte bezeichneten Personen im Adressenfeld der Bescheide aufschienen. Daher waren alle Erledigungen als unwirksam anzusehen.

Der gegenständliche Fall ist gleichartig gelagert: die bekämpften Erledigungen wurden nur an die KG, nicht aber an die in der Steuererklärung als atypisch stille Gesellschafter genannten Personen adressiert. Sie sind daher unwirksam. Die Beschwerde ist zurückzuweisen.

2.) Beschwerde vom 26.3.2014 gegen den "Aufhebungsbescheid" vom 20.2.2014:

In der Steuererklärung 2010 der bf KG vom 16.2.2012 wurden als Beteiligte die folgenden Personen genannt:

- angeblich erster atypisch stiller Gesellschafter
- angeblich zweiter atypisch stiller Gesellschafter
- Komplementärin der KG
- Kommanditistin der KG

Die Gesellschafter der KG waren damals im Jahr 2010 und bei Erlassung der Erledigung vom 20.2.2014 laut Firmenbuch nur die Komplementärin und die Kommanditistin. Die angeblich atypisch stillen Gesellschafter wurden in der Steuererklärung als weitere Beteiligte bekannt gegeben. Die genannten angeblich atypisch Stillen wurden im weiteren Verfahren durch die Bf KG sinngemäß als atypisch stille Gesellschafter (Beschwerde vom 4.12.2013 gegen den Berichtigungsbescheid; Gesellschaftsvertrag 30.4.2010; Angebote Treuhandvereinbarung 30.4.2010; Treuhandvereinbarung 2010 vom 30.4.2010) mit Wirksamkeit 1.5.2010 (Beschwerde vom 4.2.2013) bezeichnet.

Mit Bescheid vom 21.2.2012 betreffend das Jahr 2010 wurden die Einkünfte antragsgemäß festgestellt.

Mit „Berichtigungsbescheid“ gem. § 293b BAO vom 29.10.2013 an die KG betreffend das Streitjahr 2010 wurden die Einkünfte der angeblich atypisch stillen Gesellschafter mit je Null angegeben.

Dieser "Berichtigungsbescheid" vom 29.10.2013 an die KG wurde durch die KG mit Eingabe vom 4.12.2013 bekämpft.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.2.2014 wurde die Beschwerde gegen den "Berichtigungsbescheid" vom 29.10.2013 zurückgewiesen. Dagegen stellte die KG einen Vorlageantrag.

Der „Berichtigungsbescheid“ gem. § 293b BAO vom 29.10.2013 betreffend Feststellung gem. § 188 BAO 2010 wurde mit „Aufhebungsbescheid“ vom 20.2.2014 an die KG „aufgehoben“.

Der „Aufhebungsbescheid“ vom 20.2.2014 wurde mit Beschwerde vom 26.3.2014 durch die KG bekämpft.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3.11.2014 (samt Bescheidbegründung vom 3.11.2014) wurde die Beschwerde abgewiesen.

Mit Eingabe vom 3.12.14 stellte die bf KG einen Vorlageantrag.

Über diese Beschwerde wird erwogen:

Dieser bekämpfte „Aufhebungsbescheid“ ist unwirksam, weil dem Spruch keine Erläuterung gem. § 101 Abs 3 BAO zu entnehmen ist (Ritz, BAO, 6. Auflage, § 101 TZ 10 m.w.N.).

Der Aufhebungsbescheid ist auch deshalb unwirksam, weil der „Berichtigungsbescheid“ gem. § 293 b BAO vom 29.10.2013, der mit dem „Aufhebungsbescheid“ aufgehoben werden sollte, unwirksam war (siehe Punkt 3). Die „Aufhebung“ einer unwirksamen behördlichen Erledigung geht jedenfalls ins Leere.

Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid ist daher zurückzuweisen.

3. Beschwerde vom 4.12.2013 gegen den "Berichtigungsbescheid" (§ 293 b) vom 29.10.2013:

In der Steuererklärung 2010 der bf KG vom 16.2.2012 wurden als Beteiligte die folgenden Personen genannt:

- angeblich atypisch stiller Gesellschafter
- zweiter angeblich atypisch stiller Gesellschafter
- (Komplementärin der bf KG)
- Kommanditistin der bf KG

Die Gesellschafter der KG waren damals im Jahr 2010 und bei Erlassung der bekämpften behördlichen Erledigung vom 29.10.2013 laut Firmenbuch nur die Komplementärin und die Kommanditistin. Die angeblich atypisch Stillen wurden in der Steuererklärung als weitere Beteiligte bekannt gegeben. Die genannten angeblich atypisch Stillen wurden im weiteren Verfahren durch die Bf KG sinngemäß als atypisch stille Gesellschafter (Beschwerde vom 4.12.2013 gegen den Berichtigungsbescheid; Gesellschaftsvertrag 30.4.2010; Angebote Treuhandvereinbarung 30.4.2010; Treuhandvereinbarung 2010 vom 30.4.2010) mit Wirksamkeit 1.5.2010 (Beschwerde vom 4.2.2013) bezeichnet.

Mit Bescheid vom 21.2.2012 betreffend das Jahr 2010 wurden die Einkünfte der bf. KG antragsgemäß festgestellt.

Mit „Berichtigungsbescheid“ gem. § 293b BAO vom 29.10.2013 an die KG betreffend das Streitjahr 2010 wurden die Einkünfte der angeblich atypisch stillen Gesellschafter mit je Null angegeben.

Dieser Berichtigungsbescheid vom 29.10.2013 an die KG wurde durch die KG mit Eingabe vom 4.12.2013 bekämpft.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.2.2014 wurde die Beschwerde gegen den Berichtigungsbescheid vom 29.10.2013 zurückgewiesen. Dagegen stellte die KG einen Vorlageantrag.

Über diese Beschwerde wird erwogen:

Der bekämpfte „Berichtigungsbescheid“ vom 29.10.2013 gem. § 293b BAO betreffend Feststellung gem. § 188 BAO für 2010 ist unwirksam, weil er nur an die KG und nicht auch an die weiteren angeblich atypisch stillen Gesellschafter, die in der Steuererklärung als Beteiligte bezeichnet waren, adressiert worden ist (siehe oben Punkt 1).

Die Beschwerde der KG vom 4.12.2013 ist daher zurückzuweisen.

4.) zur Frage der Schließung einer allfälligen Rechtslücke zu Lasten von Beteiligten:

Im gegenständlichen Verfahren ist keine Rechtsschutzlücke ersichtlich (vgl. Ritz, AFS 2017, 162; Pkt 2.1; vgl. VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0005), weil die angeblich atypisch

stillen Gesellschafter rechtzeitige Beschwerden in ihren Abgabenverfahren eingebracht haben.

5.) Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:

Durch **diesen Beschluss** werden keinerlei Rechtsfragen iS von Art 133 Abs 4 B-VG berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt .

Strittig ist, ob die bekämpften „Bescheide“, die im Feststellungsverfahren intendiert worden sind, unwirksam gewesen sind. Es steht fest, dass die bekämpften „Bescheide“

- vom 29.10.2013 betreffend Berichtigung gem. § 293 b BAO eines Feststellungsbescheides,

- sowie der „Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheid“ vom 21.2.2014 betreffend Feststellung gem. § 188 BAO für 2010

nicht an alle Personen adressiert worden sind, die in der Steuererklärung als Beteiligte genannt worden sind.

Zudem ist der bekämpfte „Aufhebungsbescheid“ vom 20.2.2014, mit welchem der o.e. unwirksame „Bescheid“ vom 29.10.2013 betreffend Berichtigung eines Feststellungsbescheides aufgehoben werden sollte, ohne die Erläuterung gem. § 101 Abs 3 BAO ergangen. Jedenfalls geht die „Aufhebung“ einer unwirksamen behördlichen Erledigung ins Leere.

Dass behördliche Erledigungen mit den erwähnten Fehlern unwirksam sind, entspricht der stRSp des VwGH (VwGH vom 12.12.2007, 2005/15/0040; 19.9.2007, 2004/13/0097; 20.2.2004, 2003/13/0145; 31.7.2002, 97/13/0127; 17.10.2001, 96/15/0058; 2.8.2000, 99/13/0014 betreffend unterlassene Adressierung ; Ritz, BAO, 6. Auflage, § 101 TZ 10 m.w.N. betreffend die fehlende Erläuterung gem. § 101 Abs 3 BAO in Aufhebungsbescheiden, die mit einem Feststellungsverfahren im Zusammenhang stehen).

Erhebliche Rechtsfragen i.S. von Art 133 Abs 4 B-VG haben sich nicht ergeben. Daher ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. Dezember 2018