



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 7

GZ. RV/2976-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 2. August 2010 der Gesellschafter der ehemaligen „A. GmbH Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter“, MU1 und MU2 als Erbe nach D., vertreten durch die MU1 GmbH, Steuerberatungskanzlei, 3500 Krems, Herzogstraße 4 gegen die als Zurückweisungsbescheid intendierte Ausfertigung vom 30. Juni 2010 des Finanzamtes Waldviertel betreffend die Berufung vom 11. Dezember 2009 gegen die als Wiederaufnahmebescheid und Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO bezeichnete Ausfertigung dieses Finanzamtes vom 16. November 2009 entschieden:

S p r u c h

Die Berufung vom 2. August 2010 gegen die als Zurückweisungsbescheid bezeichnete Erledigung vom 30. Juni 2010 des Finanzamtes Waldviertel wird gemäß § 273 Absatz 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom Mai 1996 teilte MU-1 zum Zwecke der Zuteilung einer Steuernummer mit, dass die A. GmbH (FN XX) gelöscht worden sei, weil diese Gesellschaft gemäß Art. II UmgrStG in die A. GmbH Nfg-Einzelunternehmen der Alleingesellschafterin D. umgewandelt worden sei. Auf Grund des Treuhandvertrages vom November 1995 stünden aber nur 10% des Unternehmens im Eigentum der Betriebsinhaberin D. und sei der Einschreiter, MU-1, zu 90% am gesamten Unternehmen beteiligt. D. trete zwar nach außen hin als Einzelunternehmerin auf, wegen des im Innenverhältnis wirkenden Treuhandvertrages liege steuerrechtlich jedoch

eine Mitunternehmerschaft vor und seien die Einkünfte gemäß § 188 BAO festzustellen und im genannten Beteiligungsverhältnis den beiden Mitunternehmern zuzurechnen.

Mit Gesellschaftsvertrag vom Dez. 2000 wurde eine Änderung der Beteiligungsverhältnisse an der Mitunternehmerschaft beschlossen. D. nahm ab 2001 nicht mehr am Verlust und nur mehr mit 1,82% am Gewinn teil. Die Höhe der fixen Kapitaleinlagen wurde dem geänderten Beteiligungsverhältnis durch Entnahme entsprechend angepasst (D. – 50.000 ATS).

Mit Schreiben vom Jänner 2007 zeigte die steuerliche Vertretung dieser Mitunternehmerschaft (MU1 GmbH) dem Finanzamt an, dass die Mitunternehmerschaft zwischen D. und MU-1 betreffend die Firma A. GmbH Nfg.-Einzelunternehmen mit Wirkung vom 31.12.2006 aufgelöst sei. Die Beendigung der Mitunternehmerschaft beruhe auf der im Dezember 2006 getroffenen schriftlichen Vereinbarung und Auseinandersetzung der beiden Mitunternehmer. Die Abwicklung der Mitunternehmerschaft sei bereits vollzogen:

„D. erhält zur Abgeltung ihrer Vermögenseinlage aus Mitteln des Unternehmens eine Barauszahlung in Höhe ihres Einlagestandes (€ 726,73). Der Genannten steht es frei über die Eintragung des Einzelunternehmens im Firmenbuch beliebig zu verfügen und auch eine Löschung vorzunehmen. Damit sind alle Ansprüche der Gesellschafter untereinander und gegenüber der Gesellschaft bereinigt und getilgt.

Das verbleibende Vermögen der Mitunternehmerschaft übernimmt MU-1 zum Auflösungsstichtag in sein Privatvermögen. Es handelt sich dabei um geringfügige Geschäftsanteile an der VKB Zwettl-Krems AG und der Raika Krems, allfällige Guthaben oder Schuldenstände auf einem Girokonto dieser Bank, wie sie sich aus dem noch zu erstellenden Jahresabschluss 2006 noch ergeben können. Desgleichen übernimmt MU-1 allfällige Verrechnungsposten mit dem Finanzamt und sonstige Schulden mit Gläubigern in sein Privatvermögen.“

Auf Grund der von der steuerlichen Vertreterin im März 2007 eingereichten Abgabenerklärung (E6) über die Einkünfte der Mitunternehmerschaft im Jahr 2006 erging ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO. Dieser Feststellungsbescheid wurde - wie in den Vorjahren - an folgenden Bescheidadressaten gerichtet:

„A. GmbH Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter“.

In diesem Feststellungsbescheid vom 23.5.2007 wurden erklärungsgemäß negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von rund -86.486 € festgestellt und davon MU-1 ein Verlustanteil von -84.912 € und D. von -1.574 € zugeteilt.

In Folge einer Betriebsprüfung bei MU-1 gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass die Höhe der Einkünfte nicht richtig festgestellt worden sei und führte mit Bescheid vom 16.11.2009 gemäß § 303 Absatz 4 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens durch und stellte in dieser Erledigung auch die geänderten Einkünfte der Mitunternehmerschaft sowie

der Mitunternehmer gemäß § 188 BAO fest (EaGw -28.299,88 € davon Mu-1 -26.725,83 und D. -1.574,05 €).

In dieser Ausfertigung vom 16.11.2009 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens und die geänderte Feststellung der Einkünfte in einem Bescheid zusammengefasst und an folgende Partei gerichtet:

„A. GmbH Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter“

Zur Begründung des Bescheides wurde auf die Niederschrift (5.11.2009) und den Prüfungsbericht (12.11.2009) der vorgenannten Außenprüfung verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 11.12.2009 erhob die steuerliche Vertreterin für die an der ehemaligen Mitunternehmerschaft, Böck GmbH Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter, beteiligt gewesenen Personen form- und fristgerecht Berufung gegen den Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheid vom 16.11.2009 und beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Die Berufungswerber (idF. Bw. genannt) führten ins Treffen, dass hinsichtlich des strittigen gemeinen Wertes des in Privatvermögen übernommenen Gebäudeteiles der Liegenschaft, E., alle maßgebenden Fakten dem Finanzamt bekannt waren und daher nachträglich keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid weise auch nicht die erforderliche Begründung auf; ein Wiederaufnahmegrund werde mit den Verweisen auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung nicht genannt. Die Bw. beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Aus der aktenkundigen, nachfolgenden Erörterung des Streitfalles zwischen der steuerlichen Vertreterin und dem Finanzamt geht hervor, dass die Parteien in der Rechtsauffassung übereinstimmen, dass es sich bei der angefochtenen behördlichen Erledigung vom 16.11.2009 (zusammengefasster Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheid) um einen sogenannten Nichtbescheid handle. Die als Bescheid intendierte Erledigung sei nämlich an die rechtlich zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existierende Mitunternehmerschaft – anstatt an die zuletzt beteiligt gewesenen Mitunternehmer – gerichtet gewesen und daher nicht rechtswirksam geworden. Dem bekämpften behördlichen Schriftstück fehle deshalb die Bescheidqualität und es habe somit überhaupt keine Rechtswirkung entfaltet.

Mit Bescheid vom 30.06.2010 wies das Finanzamt die Berufung vom 11.12.2009 gegen die Ausfertigung des Finanzamtes vom 16.11.2009, welche Form und Inhalt eines Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheides hat, mit folgender Begründung gemäß § 273 BAO als unzulässig zurück:

„Am 16.11.2009 ergingen der nunmehr bekämpfte Wiederaufnahmebescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung für 2006 als auch der ebenfalls bekämpfte entsprechende Einkünftefeststellungsbescheid für 2006 gem. § 188 BAO.

Der Bescheidadressat des bekämpften Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheides vom 16.11.2009 lautet:

A. GesmbH Nfg-Einzelunt. u. Mitges.

Zugestellt wurden die Bescheide an die ausgewiesenen steuerliche Vertretung MU1 Gesellschaft mbH.

Das Feststellungsverfahren und die diesbezüglichen Bescheide gem. § 188 BAO betrafen die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, an dem zwei Personen beteiligt waren.

Und zwar einerseits D. als ehemalige Alleingesellschafterin der A. GesmbH. Diese war mit 1.7.1995 auf die Alleingesellschafterin gem. §§ 1ff UmwG unter Anwendung des Art. 2 UmgrStG umgewandelt worden war.

D. hatte 90% ihrer GesmbH-Anteile treuhändig für MU1 gehalten. Dieses Treuhandverhältnis blieb in diesem Ausmaß auch beim im Firmenbuch eingetragenen Einzelnachfolgeunternehmen „A. GesmbH Nfg.-Einzelunternehmen“ im Innenverhältnis weiter bestehen.

Auf Grund des entsprechenden Schreibens vom 31.5.1996 von MU1, der gleichzeitig auch bevollmächtigter steuerlicher Vertreter war, wurden für die beiden an dieser Personengemeinschaft (GesbR) beteiligten Personen Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO durchgeführt.

Mit Schreiben der zwischenzeitig bevollmächtigten MU1 GesmbH vom 12.1.2007 wurde dem Finanzamt Waldviertel mitgeteilt, dass die Mitunternehmerschaft zwischen D. und MU1 auf Grund der am 22.12.2006 abgeschlossenen Vereinbarung mit Wirkung vom 31.12.2006 aufgelöst worden sei.

Die Auflösung und Beendigung der Mitunternehmerschaft mit diesem Datum ist unstrittig.

Gemäß § 19 Abs. 2 BAO gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligten Gesellschafter über.

Gem. § 191 Abs.1 lit.c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat gem. Abs.2 leg.cit. der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Während Personengesellschaften des Handelsrechts (OHG, KG, OEG, KEG) ihre Parteifähigkeit solange nicht verlieren, als "Abwicklungsbedarf" besteht (ein solcher wird anzunehmen sein, wenn noch Bescheide zugestellt werden müssen), verlieren Personengesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit (Stille Gesellschaft, GesbR) mit ihrer Auflösung auch abgabenrechtlich die Eignung als tauglicher Bescheidadressat (vgl. VwGH 10.12.1997, 93/13/0301; VwGH 25.11.2002, 2002/14/0133; UFS RV/0397-G/02, UFS RV/0120-K/03, RV/0135-F/03; Ritz, BAO, 2. Aufl., § 79 Tz 10 und 12).

Die eine GesbR bildende Mitunternehmerschaft war mit ihrer Auflösung mit 13.12.2006 steuerlich somit als beendet anzusehen. Sie ist ab diesem Zeitpunkt von der Gemeinschaft der im Streitjahr zuletzt Beteiligten abgelöst worden (§ 19 Abs. 2 BAO).

Im vorliegenden Berufungsfall hatten daher die als Bescheide intendierten Erledigungen vom 16. November 2009 keinen Bescheidcharakter und gehen somit ins Leere. Rechtsgültige Bescheide wären nur dann gegeben, wenn die Erledigungen an die ehemaligen Gesellschafter der erloschenen Mitunternehmerschaft ergangen wären.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn diese nicht zulässig ist. Unzulässigkeit liegt u.a. dann vor, wenn sich die Berufung gegen eine als Bescheid beabsichtigte Erledigung richtet, die aber kein Bescheid ist, weil es dem Schriftstück an der Bescheidqualität fehlt. Dazu gehört das Ergehen der Ausfertigung an eine rechtlich nicht existierende Person oder Personengemeinschaft (vgl. Ritz, BAO, § 273 und die dort zitierte Judikatur).

Wenn die Berufungswerber darauf verweisen, dass die strittigen „Bescheide“ rechtmäßig an den ausgewiesenen steuerlichen Vertreter zugestellt worden seien und auch den ehemaligen Gesellschaftern der GesbR zur Kenntnis gelangt sind, kann damit für die Sache der Berufungswerber nichts gewonnen werden. Denn ein ungültiger Bescheidadressat kann auch nicht durch eine ordnungsgemäße Zustellung saniert werden.“

Dieser Zurückweisungsbescheid vom 30.6.2010, zugestellt am 7.7.2010. war an folgenden Bescheidadressaten gerichtet:

„Ehemalige Böck GmbH Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter“.

Mit Schreiben vom 20.7.2010 teilte die steuerliche Vertreterin mit, dass nach ihrer Rechtsansicht der Zurückweisungsbescheid vom 30.6.2010 ebenfalls an die nicht mehr existente „Böck GmbH Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter“ gerichtet worden sei und daher ebenso wenig Bescheidqualität habe, wie die schon ins Leere gegangene behördliche Erledigung vom 16.11.2009. Das bloße Voranstellen des Begriffs „ehemalige“ vor der Bezeichnung der nicht mehr existenten Mitunternehmerschaft vermag an dieser Beurteilung nicht zu ändern (so auch BMF-Erlass vom 6.7.2006, 010103/0056-VI/2006 Abschn. 3.2.5). Nach Beendigung der Personengemeinschaft hätten Bescheide an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Daher seien die Einkünftebezieher (die zuletzt beteiligten Mitunternehmer) namentlich zu nennen. Es werde für die Erlassung künftiger Bescheide mitgeteilt, dass die Gesellschafterin D. am 19.6.2010 verstorben sei und eine Einantwortung des Nachlasses bislang nicht erfolgt sei.

Der Bescheidadressat habe in gegenständlicher Angelegenheit daher richtig zu lauten:

„MU1 und Verlassenschaft nach D. als ehemalige Gesellschafter der vormaligen Böck GmbH Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter“.

Es werde die Ausfertigung eines korrekt adressierten, rechtswirksamen Zurückweisungsbescheides anstelle der ins Leere gegangenen Erledigung vom 30.6.2010 bis 31.7.2010 beantragt.

Da das Finanzamt diese Rechtsauffassung nicht teilte und untätig blieb erhob die steuerliche Vertretung für die Gesellschafter der ehemaligen Mitunternehmerschaft mit Schriftsatz vom 2.8.2010 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 30.6.2010 form- und fristgerecht Berufung. Auf die umfangreichen Ausführungen dieser Berufung wird verwiesen. Die Bw. legten u.a. ausführlich ihrer Rechtsauffassung zur Rechtsform der gegenständlichen Mitunternehmerschaft und den Zeitpunkt ihres abgabenrechtlich wirksamen Erlöschens sowie der Rechtsgültigkeit der im Steuerjahr 2006 bislang ergangenen Bescheide dar. Es wurde beantragt, den angefochtenen Zurückweisungsbescheid vom 30.6.2010 ersatzlos aufzuheben und über die Berufung vom 11.12.2009 gegen den Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheid vom 16.11.2009 meritorisch abzusprechen.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 19.8.2010 beantragte die steuerliche Vertreterin die Entscheidung über die Berufung vom 11.12.2009 gegen den Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheid vom 16.11.2009 mit der Entscheidung über die Berufung vom 2.8.2010 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 30.6.2010 zu verbinden. Für den Fall einer direkten Vorlage der Berufung an den UFS wurde zudem die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Mit Vorlagebericht des Finanzamtes Waldviertel vom 20.9.2010 wurde die Berufung vom 2.8.2010 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 30.6.2010 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung des Rechtsmittels beantragt.

Weiters wurde dem UFS vom Finanzamt bekanntgegeben, dass die Verlassenschaft nach der Mitunternehmerin D. mit Einantwortungsbeschluss vom 2.3.2011 beendet ist und der Nachlass zur Gänze dem Alleinerben MU2 eingewantwortet worden ist.

Der vorstehende Sachverhalt ist im Wesentlichen durch Urkunden (z.B. Treuhand- und Gesellschafterverträge, Firmenbuchauszüge, Vollmachtserklärungen, FA-Mitteilungen und Stellungnahmen usw.) bewiesen und liegt der rechtlichen Beurteilung zu Grunde.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht die Rechtsfrage, ob durch den Zurückweisungsbescheid vom 30.6.2010 die Berufung vom 11.12.2009 gegen den Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheid vom 16.11.2009 rechtmäßig und rechtswirksam erledigt wurde oder dieser angefochtenen

behördliche Ausfertigung - Mangels eines existierenden Bescheidadressaten - die Bescheidqualität fehlt.

Mit Berufung sind nur Bescheide anfechtbar; eine Berufung, die sich gegen eine Erledigung ohne Bescheidqualität richtet, ist unzulässig (VwGH 22.3.2006, 2006/13/0001).

Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (§ 97 Abs. 1 erster Satz BAO). Bei schriftlichen Erledigungen erfolgt die Bekanntgabe in der Regel durch Zustellung. Die Bekanntgabe mündlicher Erledigungen erfolgt durch Verkündung. Schriftliche Bescheide gehören daher erst mit ihrer rechtswirksamen Zustellung an den Bescheidadressaten dem Rechtsbestand an. Vorher sind sie rechtlich nicht existent.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Die Personenumschreibung ist notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches. Bei natürlichen Personen hat die Bezeichnung des Bescheidadressaten durch Anführen seines Vor- und Zunamens zu erfolgen. Eine Adressierung "an die Erben nach H. M.", somit ohne Angabe der Namen dieser Erben, reicht nicht (VwGH 24.2.2005, 2000/15/0160).

Die Nennung des Bescheidadressaten im Adressfeld genügt (zB VwGH 25.9.2002, 2000/13/0203; VwGH 8.5.2003, 99/15/0184).

An rechtlich nicht oder nicht mehr existente Bescheidadressaten gerichtete Erledigungen sind rechtsunwirksam (nichtig). Rechtsunwirksam sind somit beispielsweise nach Form und Inhalt von Bescheiden gestaltete Schriftstücke, die gerichtet sind an eine

- beendete GesBR (zB VwGH 26.6.2002, 97/13/0117; VwGH 25.11.2002, 2002/14/0133),
- beendete unechte stille Gesellschaft (VwGH 23.2.2005, 2002/14/0001),
- aufgelöste Miteigentümergeinschaft (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042),
- durch Verschmelzung erloschene GmbH (zB VwGH 19.6.2002, 99/14/0144; VwGH 19.1.2005, 2004/13/0164),
- verstorbene Person (VwGH 25.9.1992, 90/17/0331),
- Verlassenschaft nach Einantwortung (zB VwGH 9.2.2005, 2001/13/0042, 2001/13/0043).

Eine GesBR (§ 1175 ABGB) endet mit ihrer Auflösung. Auflösungsgründe sind beispielsweise:

- Vereinbarung,
- Zeitablauf bei befristetem Gesellschaftsvertrag (§ 1205 ABGB),
- Aufkündigung der unbefristeten Gesellschaft durch einen Gesellschafter (§ 1212 ABGB).

Eine stille Gesellschaft endet mit ihrer Auflösung. Auflösungsgründe sind beispielsweise:

- Kündigung der Gesellschaft durch einen der Gesellschafter (vgl. § 184 HGB bzw. ab 2007: § 184 UGB),
- Erreichung des vereinbarten Zweckes,
- Unmöglichwerden der Zweckerreichung,
- Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Gesellschafters (vgl. § 185 HGB bzw. § 185 UGB),
- Tod des Inhabers des Handelsgewerbes (§ 185 Abs. 2 HGB) bzw. (ab 2007) des Inhabers des Unternehmens (§ 185 Abs. 2 UGB), jeweils nur dann, wenn der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt.

Durch den Tod des stillen Gesellschafters wird die Gesellschaft nicht aufgelöst (§ 184 Abs. 2 HGB bzw. § 184 Abs. 2 UGB).

Die Parteifähigkeit einer OHG, KG, OEG, KEG (ab 2007: einer OG, KG) erlischt erst mit Vollbeendigung der Gesellschaft. Die Auflösung solcher Gesellschaften und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigt ihre Parteifähigkeit so lange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten (zB zu Abgabengläubigern) noch nicht vollständig abgewickelt sind (zB VwGH 29.3.2006, 2001/14/0091). Dies gilt auch für noch nicht abgeschlossene Feststellungsverfahren (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142).

Die Vorgangsweise nach Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit ist in den Bestimmungen §§ 19 Abs. 2, 81 Abs. 6, 101 Abs. 4 und 191 Abs. 2 BAO geregelt.

§ 191 Abs. 2 BAO lautet:

„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, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.“

Es besteht kein Zweifel, dass durch den Treuhandvertrag vom 22.11.1995 zwischen MU-1 und der Alleingesellschafterin der A. GmbH eine reine Innengesellschaft zur Beteiligung an diesem Unternehmer errichtet wurde. Auch durch die Umwandlung dieser Kapitalgesellschaft durch Übertragung dieses Unternehmens auf die Alleingesellschafterin D. in der Rechtsform eines im Firmenbuch eingetragenen Einzelunternehmens wurde keinesfalls eine Offene Handelsgesellschaft (OHG, nunmehr OG, §§ 105-160 UGB) begründet, weil die dafür notwendige Außenwirkung bei der treuhändigen Unternehmensbeteiligung fehlte.

Richtig ist hingegen, dass durch das Treuhandverhältnis eine Innenbeteiligung an dem Einzelunternehmen der D. erfolgt ist, welche die steuerrechtlichen Kriterien einer

Mitunternehmerschaft erfüllte. Eine Innengesellschaft kann aber niemals die Rechtsform einer OHG oder OG aufweisen.

Für die steuerrechtliche Beurteilung des Beendigungszeitpunktes der Mitunternehmerschaft kann die restlose Klärung, ob es sich bei der treuhändigen Innenbeteiligung an dem Einzelunternehmen um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§§ 1175 ABGB) oder eine stille Gesellschaft (§§ 179ff UGB) handelt unterbleiben, weil in beiden Fällen mit der Vereinbarung der beiden Gesellschafter über die Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses an der A. GmbH Nfg.-Einzelunternehmen vom 22.12.2006 die Mitunternehmerschaft mit Wirkung vom 31.12.2006 im Sinne des § 191 Abs. 2 BAO beendet wurde. Im Schreiben vom 12.1.2007 über die Verständigung von der Beendigung der Mitunternehmerschaft hat auch die steuerliche Vertreterin diese Rechtsauffassung – Auflösung der Mitunternehmerschaft mit 31.12.2006 – noch geteilt.

Fest steht damit, dass im Zeitpunkt des bekämpften Zurückweisungsbescheides vom 30.06.2010 die Mitunternehmerschaft mit der Bezeichnung „Böck GmbH Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter“ als Rechtssubjekt nicht mehr existiert hat und der Bescheid daher an die zuletzt beteiligten Gesellschafter oder deren Rechtsnachfolger zu richten gewesen wäre.

Die Adressierung der angefochtenen behördlichen Erledigung vom 30.06.2010 an die „ehemalige A. GmbH Nfg. Einzelunternehmen und Mitgesellschafter“ entspricht nicht dem Erfordernis des § 191 Abs. 2 BAO und es wurde folglich mit dieser Ausfertigung kein Bescheid erlassen, weil es am Rechtssubjekt fehlt, gegenüber dem die Rechtswirkungen eintreten hätten können.

Den Bw. ist daher in ihrer früheren Beurteilung zuzustimmen, dass der als Zurückweisungsbescheid intendierten Erledigung vom 30.6.2010 keine Bescheidqualität zukommt. Da sich somit die gegenständliche Berufung vom 2.8.2010 gegen keinen Bescheid richtet, war sie als unzulässig zurückzuweisen.

Fragen der rechtswirksamen Zustellung standen nicht in Streit, sodass Ausführungen hierzu entbehrlich waren.

Da die Berufung vom 11.12.2009 gegen den Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheid vom 16.11.2009 dem UFS vom Finanzamt auf Grund der vertretenen Rechtswirksamkeit des Zurückweisungsbescheides vom 30.6.2010 nicht vorgelegt wurde, war über diese im gegenständlichen Verfahren auch nicht abzusprechen.

Die erst mit gesondertem Anbringen vom 19.8.2010 gestellten Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 BAO) und auf Abhaltung einer mündliche Verhandlung (§ 284 BAO) waren verspätet gestellt (VwGH, 28.9.2011, 2006/13/0077). Diesen Anträgen konnte daher nicht entsprochen werden. Auch die Voraussetzungen für eine Entscheidung des gesamten Berufungssenates oder eine mündliche Verhandlung auf Verlangen des Referenten sind nicht vorgelegen.

Wien, am 4. Mai 2012