



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Mag. AA und des Dipl.Ing. BB als ehemalige Gesellschafter der Electronic KEG, (BW-Adresse), gegen den Bescheid des Finanzamtes X . betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2004 entschieden:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Steuerfreiheit eines Gewinnanteiles, den die Berufungswerberin (Bw), damals noch als Electronic KEG, zwischenzeitig nach § 142 UGB auf die Electronic GmbH übergegangen, in ihrer Gewinnfeststellungserklärung für 2004 als steuerfreien Sanierungsgewinn nach § 36 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) erklärt hatte.

Nachdem zunächst am 19. Jänner 2006 in einem gem. § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Bescheid nach § 188 BAO der Gewinn erklärungsgemäß festgestellt worden war, vertrat das Finanzamt X (FA) in der Folge aufgrund der Feststellungen im Zuge einer zwischenzeitig durchgeführten Außenprüfung (AP) den Standpunkt, die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach § 36 EStG seien nicht erfüllt und erließ am 18. September 2006, dieser Ansicht folgend, einen neuen Feststellungsbescheid auf Basis des § 303 Abs 4 BAO, gegen den die Bw fristgerecht Berufung einbrachte.

Im Zuge der Rechtsmittelbearbeitung stellte das FA fest, dass der angefochtene Bescheid vom 18. September 2006 wegen der zwischenzeitigen Umgründung der Electronic KEG (im folgenden kurz KEG) in eine GmbH keine Rechtswirkung entfaltet hatte.

Daraufhin erließ es am 22. Februar 2007 je einen Bescheid an die KEG und deren ehemalige Gesellschafter, mit welchen es den vorläufig ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid für 2004 vom 19. Jänner 2006 gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärte und zugleich aussprach, dass der bisher mit 175.940 € nach § 36 EStG vorläufig berücksichtigte Sanierungsgewinn auf 0,00 € geändert werde.

In einer fristgerecht gegen die Erledigungen vom 22. Februar 2007 eingebrachten Berufung brachten die beiden ehemaligen Gesellschafter der KEG im Wesentlichen materielle Einwendungen gegen die Nichtanerkennung des erklärten Gewinnanteiles als steuerfreien Sanierungsgewinn vor. In formeller Hinsicht wendeten sie sich gegen die aus ihrer Sicht unzureichende Bescheidbegründung. Der als Begründung dienende AP-Bericht habe eine zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung vermissen lassen und anstatt rechtlicher Erwägungen lediglich auf eine Bezug habende Randzahl der Einkommensteuerrichtlinien verwiesen.

Nach einem ergänzenden Ermittlungsverfahren erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE) an die beiden ehemaligen Gesellschafter der KEG, welche diese mittels Vorlageantrag an den UFS bekämpften.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen.

Nach § 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. Der gesetzlich vorgesehene Bescheidadressat ist die Partei des Abgabenverfahrens (§ 78 Abs 2 lit a BAO). Die Personenumschreibung ist nach herrschender Auffassung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird.

Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (§ 97 BAO).

Sind an Einkünften aus Gewerbebetrieb mehrere Personen beteiligt, hat eine bescheidmäßige Feststellung nach § 188 BAO zu erfolgen, die auch die Aufteilung und Zurechnung der Einkünfte an die Beteiligten umfasst.

Nach § 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 der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des § 191 Abs 1 lit c BAO gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs 2 BAO).

Nach Abs. 3 lit. b leg. cit. wirken einheitliche Feststellungsbescheide gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 188 BAO).

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 BAO), *einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen, 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.*

Zufolge § 101 Abs 4 BAO gilt dies auch für *schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren (§ 188) an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c).*

Für Feststellungsbescheide nach § 188 BAO gilt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) das Prinzip der Einheitlichkeit der Feststellung mit der Folge, dass eine solche Erledigung u.a. dann nicht Bescheidqualität erlangt, wenn sie nur an einzelne der Personen, gegenüber denen sie gemäß § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken soll, adressiert ist (VwGH 1.10.2008, 2003/13/0137).

Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos (VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024).

Die angeführten Grundsätze gelten nicht nur für Erstbescheide sondern auch für alle diese berichtigenden bzw. abändernden Bescheide, somit insbesondere auch für Wiederaufnahmebescheide (§ 303 BAO) und Bescheide, die gemäß § 200 BAO einen vorläufigen Bescheid ersetzen, sowie für Bescheide im Rechtsmittelverfahren. All diese Folgebescheide sind an eben jene Partei(en) zu richten, die durch den bis dahin im Rechtsbestand befindlichen Bescheid angesprochen wurden bzw. im Falle einer zwischenzeitig eingetretenen Rechtsnachfolge, an den/die Rechtsnachfolger der bisherigen Partei. Ein

Auswechseln des Bescheidadressaten führt zur Unwirksamkeit der Folgeerledigung (z.B. VwGH 24.1.2002, 2001/16/0472 zu § 200 Abs. 2 BAO).

Nach § 200 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Ist die Ungewissheit beseitigt, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. *Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt* (§ 200 Abs.2 BAO).

Im anhängigen Verfahren reichte die Electronic KEG am 1. Dezember 2005 beim FA eine „*Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2004*“ ein.

Am 19. Jänner 2006 erging an ebendiese Personengesellschaft ein erklärungskonformer Bescheid, mit welchem die im Jahr 2004 erzielten Einkünfte der KEG aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO *vorläufig* festgestellt und auf die beiden Gesellschafter Mag. AA und Dipl.Ing. BB verteilt wurden. Zugleich wurde in diesem Bescheid festgestellt, dass in den Einkünften ein Sanierungsgewinn von 175.940 € enthalten ist, der den beiden Gesellschaftern zu je 50% zuzugerechnet wurde.

Die Electronic KEG, ein im Jahr 1996 gegründetes Unternehmen im Bereich der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik, an der seit der Gründung Dipl.Ing. BB als Komplementär und Alleingeschäftsführer sowie seit dem Jahr 2000 dessen Gattin Mag. AA als Kommanditistin beteiligt waren, wurde mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 16. Jänner 2006 im Wege einer Vermögensübernahme nach § 142 HGB (= jetzt § 142 UGB) in die Electronic GmbH (im folgenden kurz GmbH) eingebracht.

Die Firmenbucheintragung zur Einbringung und zugleich Löschung der KEG erfolgte am 1. April 2006.

Ebenfalls an die Electronic KEG ergingen die nach der Außenprüfung des FA am 18. September 2006 verfügten Erledigungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkünftefeststellung 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO und die damit verbundene, neue Sachentscheidung, mit welcher der in den Einkünften enthaltene Sanierungsgewinn sowie die davon auf die beiden Gesellschafter entfallenden Anteile mit jeweils 0,00 € festgestellt wurde.

Im Zuge der Bearbeitung des gegen diese Erledigungen eingebrachten Rechtsmittels stellte das FA deren fehlende Bescheidqualität infolge der zwischenzeitigen Beendigung der KEG aufgrund der Umgründung in die GmbH fest.

Am 22. Februar 2007 ergingen daraufhin drei inhaltsgleiche Erledigungen des FA, die jeweils als „*Endgültiger Bescheid*“ bezeichnet waren.

Der intendierte Spruch lautete: „*Der vorläufige Bescheid betreffend das Gewinnfeststellungsverfahren 2004 vom 19.01.2006 wird gemäß § 200 Absatz 2 Bundesabgabenordnung für endgültig erklärt.*

In der Art der bisher gem. § 188 BAO festgestellten / vorläufig veranlagten <Einkünfte aus Gewerbebetrieb> tritt eine Änderung ein: in den Einkünften sind enthalten Sanierungsgewinn gem. § 36 EStG: ... € 0,00... (bisher lt. vorläufiger Veranlagung € 175.940,- KZ386)“

In der Begründung verwies das FA darauf, dass der AP-Bericht, auf dem die geänderte Beurteilung zum Sanierungsgewinn beruhe, informativ beigelegt werde und „*die Zustellung des nunmehr gem. § 200 Abs. 2 endgültigen Gewinnfeststellungsbescheides 2004*“ aufgrund der Umgründung der KEG in eine Kapitalgesellschaft „*an die ehem. Gesellschafter der KEG*“ erfolge.

Einen Hinweis auf die Bestimmungen des § 101 Abs. 3 oder Abs. 4 BAO enthielten die Erledigungen vom 22. Februar 2007 nicht.

Eine dieser Erledigungen war an die „*Electronic KEG zu Handen Dipl.Ing. BB als ehem. Geschäftsführer und Zustellbevollmächtigten*“ adressiert, die beiden anderen Erledigungen trugen als Empfänger „*Dipl.Ing. BB“ als ehem. Gesellschafter der Firma Electronic KEG*“ bzw. „*Mag. AA als ehem. Gesellschafterin der Firma Electronic KEG*“, je zu Handen deren steuerlicher Vertretung. Die Zustellung der Erledigungen erfolgte entsprechend diesen Adressierungen.

Die Berufung vom 21. März 2007 „*gegen die Bescheide betreffend das Gewinnfeststellungsverfahren 2004 vom 22. Februar 2007*“, zugleich „*Antrag auf Vorlage der Berufung an die II. Instanz*“ nennt als Berufungswerber „*Mag. AA und Dipl.Ing. BB*“, beide als *ehem. Gesellschafter der Firma Electronic KEG*“.

Entsprechend war eine nach ergänzenden Sachverhaltsermittlungen am 21. März 2007 verfügte abweisende BVE an „*Mag. AA und Dipl.Ing. BB*“ als *ehem. Gesellschafter der Firma Electronic KEG*“ zu Handen deren steuerlicher Vertretung gerichtet. Einen Hinweis auf § 101 Abs. 4 BAO enthielt auch diese Erledigung nicht.

Der gegen die BVE nach verlängerter Rechtsmittelfrist fristgerecht eingereichte Vorlageantrag weist als Einschreiter die „*Electronic KEG*“ aus.

Auf Basis der dargestellten Sach- und Rechtslage steht fest, dass die im anhängigen Verfahren angefochtenen Erledigungen des FA vom 22. Februar 2007 keine Bescheidwirkung erlangt haben.

An die seit 1. April 2006 bereits aufgelöste und im Firmenbuch gelöschte KEG konnte eine Erledigung mit Bescheidwirkung im Februar 2007 nicht mehr ergehen. Als Adressaten wären die beiden ehemalige Gesellschafter anzuführen gewesen (§ 191 Abs. 2 BAO), diese allerdings in einer einheitlichen Erledigung. Da aber gesonderte Erledigungen ergingen, fehlte es an der für Feststellungsbescheide nach § 188 BAO unabdingbaren Einheitlichkeit, sodass auch den beiden an die ehemaligen Gesellschafter der KEG am 22. Februar 2007 ergangenen Erledigungen keine Bescheidwirkung zukommt.

Daran ändert auch die Bestimmung des § 191 Abs. 5 BAO nichts, die nicht geeignet ist, eine Adressierung an eine Einzelperson in eine solche an eine Personenmehrheit umzudeuten.

Nicht zuletzt fehlte es den Erledigungen vom 22. Februar 2007 auch an einem Verweis auf die erweiterte Zustellwirkung nach § 101 Abs. 4 BAO.

In Hinblick auf die Formulierung in der Begründung zu den Erledigungen vom 22. Februar 2007 sei klarstellend angemerkt, dass beendete Personengesellschaften betreffende Feststellungsbescheide nach § 188 BAO den ehemaligen Gesellschaftern nicht nur *zuzustellen* sind, sondern an diese *zu ergehen* haben, d.h. dass diese im Spruch (inklusive Addressfeld) - und nicht nur allenfalls am Kuvert - namentlich anzuführen sind.

Aber auch aus dem Blickwinkel des § 200 Abs. 2 BAO zur Endgültigerklärung des vorläufigen Bescheides vom 19. Jänner 2006 hätte es aufgrund der Bestimmungen des § 191 Abs. 2 BAO einer Bescheidadressierung an die beiden ehemaligen Gesellschafter der KEG bedurft, um denselben Bescheidadressaten anzusprechen wie im ursprünglichen Bescheid vom 19. Jänner 2006. Auch insofern mangelte es den bekämpften Erledigungen vom 22. Februar 2007 an den für einen wirksamen Bescheid erforderlichen Voraussetzungen.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass eine Endgültigerklärung nach § 200 Abs. 2 letzter Satz BAO schon deshalb kein geeigneter Verfahrenstitel war, weil die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung geführt hatte bzw. dies zumindest beabsichtigt gewesen war. In diesem Fall hätte es eines endgültigen Bescheides mit den vollständigen Bemessungs- bzw. Feststellungsgrundlagen bedurft.

Im Ergebnis haben die bekämpften Erledigungen vom 22. Februar 2007 daher wegen Fehlens unabdingbarer Voraussetzungen, insbesondere jener eines ordnungsgemäßen Bescheidadressaten sowie eines unveränderten Bescheidinhalts gegenüber dem Bescheid vom 19. Jänner 2006, keine Bescheidqualität erlangt. Damit konnten Sie auch keine rechtsgestaltende Wirkung entfalten.

Unter diesen Umständen bedurfte es keiner Bekämpfung mittels Berufung. Die Berufung vom 21. März 2007 war daher unwirksam und gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Infolge Zurücknahme des entsprechenden Antrages im zweitinstanzlichen Verfahren war eine Entscheidung durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung entbehrlich.

Graz, am 24. Jänner 2013