

GZ. RD/0009-G/04

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über den Devolutionsantrag der Dw., vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH, vom 4. Juli 2004 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1992 bis 1995 entschieden:

Der Devolutionsantrag wird als unzulässig *zurückgewiesen*.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Mit 29. Dezember 1988 wurden zwischen den Dw. Verträge abgeschlossen, wonach die FG GmbH und Herr FG der (zwischenzeitig mit der FG GmbH verschmolzenen) B GmbH jeweils als atypisch stiller Gesellschafter beitreten sollten.

Im Zuge einer in den Jahren 1998 und 1999 durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Betriebsprüfer zu der Auffassung, dass eine steuerlich anzuerkennende Mitunternehmerschaft nicht vorliege.

Am 20. Februar 2002 erließ das Finanzamt Liezen – den Feststellungen des Betriebsprüfers folgend - einen an die (einzelne angeführten) Dw. gerichteten Bescheid (zu Handen der zustellungsbevollmächtigten Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft), mit welchem ausgesprochen wurde, dass mangels gemeinschaftlicher Einkünfte eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1993 bis 1995 nicht vorzunehmen sei.

Für das Jahr 1992 hat das Finanzamt mit Bescheid vom 26. April 2004 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO zu unterbleiben habe.

Begründend wurde in beiden Bescheiden auf die Ausführungen im zugrunde liegenden Prüfungsbericht vom 26. November 1999 (betreffend "B GmbH und Mitgesellschafter") verwiesen.

In beiden Erledigungen werden im Adressfeld als Bescheidadressaten die einzelnen (behafteten) "Mitunternehmer", namentlich die FG GmbH als Rechtsnachfolgerin der B GmbH (Letztere wurde laut Verschmelzungsvertrag vom 27. September 1996 als übertragende Gesellschaft mit der erstgenannten GmbH verschmolzen), die FG GmbH und FG, angeführt. Die Zustellung erfolgte zu Handen der ausgewiesenen (gemeinsamen) zustellungsbevollmächtigten Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft. Beide Bescheide enthalten einen Hinweis gemäß der Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO.

Mit Eingabe vom 4. Juli 2004, ha. am 9. Juli 2004 eingelangt, wurde seitens der Dw. die Zuständigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz beansprucht und - unter Hinweis auf zwei beigelegte Schreiben an das Finanzamt, ebenfalls datiert mit 4. Juli 2004 - ersucht, im Sinne des § 311 Abs. 3 BAO vorzugehen. Für die Mitunternehmerschaft zwischen der B GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes und der FG GmbH und Herrn FG als unechte stille Gesellschafter seien für die Jahre 1992 bis 1995 Abgabenerklärungen nach § 188 BAO eingereicht worden. Die in der Folge ergangenen Erledigungen des Finanzamtes, mit welchen ausgesprochen wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die genannten Jahre nicht vorzunehmen sei, seien der zustellbevollmächtigten GmbH am

25. Februar "2004" (gemeint ganz offensichtlich: "2002"; so auch das Übernahmedatum laut Rückschein) bzw. am 28. April 2004 zugestellt worden. Beiden Erledigungen sei jedoch die Bescheidqualität zu versagen, da weder im normativen Text, noch im Adressfeld des Bescheides der – gemäß § 93 Abs. 2 BAO unverzichtbare - Bescheidaddressat, nämlich die Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit, genannt werde. Daher würden für die Jahre 1992 bis 1995 keine (wirksamen) Feststellungsbescheide vorliegen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat dem Finanzamt daraufhin einen Auftrag iSd. § 311 Abs. 3 BAO erteilt.

Mit Berichtsschreiben vom 22. Juli 2004 teilte das Finanzamt dem UFS im Wesentlichen mit, dass die in Frage stehenden Erledigungen sämtliche für einen Bescheid erforderlichen Merkmale aufweisen würden und daher von Seiten des Finanzamtes zum Zeitpunkt der Eingabe des Devolutionsantrages keine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliege. Überdies seien entgegen den Ausführungen im Devolutionsantrag für die Jahre 1994 und 1995 keine Abgabenerklärungen eingereicht worden. Die Devolutionswerber hätten dem Finanzamt als Reaktion auf eine sie betreffende Berufungsentscheidung der FLD Steiermark vom 5. Mai 1995 (Nichtfeststellung gemeinschaftlicher Einkünfte für die Jahre 1988 bis 1990) mit Schreiben vom 2. Oktober 1995 vielmehr sogar mitgeteilt, keine Steuererklärungen (für die behauptete "Mitunternehmerschaft") mehr abzugeben.

Über den Devolutionsantrag wurde erwogen:

Der gegenständliche Devolutionsantrag wird damit begründet, dass den (beiden) vom Finanzamt erlassenen Erledigungen betreffend Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1992 bis 1995 mangels Nennung des Bescheidaddressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Diese Ansicht der Dw. ist aus folgenden Gründen nicht zutreffend:

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid in seinem Spruch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Wenn der Bescheidaddressat nicht im normativen Text selbst, sondern nur am Kopf des Bescheides (im Adressfeld) genannt ist, schadet dies nicht (*Ritz*, BAO 2. Auflage, § 93 Rz 6, mwN).

Nach der Bestimmung des § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

Gemäß § 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 beendigt, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO).

Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken Feststellungsbescheide iSd. § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

Damit ein Feststellungsbescheid die ihm nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO zukommende Wirksamkeit äußern kann, muss er nach § 97 Abs. 1 BAO seinem Adressaten zugestellt sein oder als zugestellt gelten (vgl. zB den VwGH- Beschluss vom 12. September 1996, 96/15/0161, mwN). Das ergibt sich aus der Regelung des § 101 Abs. 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert, von welcher die Behörde Gebrauch machen kann, aber nicht muss (vgl. VwGH vom 5. Oktober 1994, 94/15/0004). Zu diesen Bescheiden zählen auch solche, mit denen ausgesprochen wird, dass die genannten Feststellungen zu unterbleiben haben.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO 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 (siehe dazu insbesondere VwGH vom 2. August 2000, 99/13/0014).

Die von den "Gesellschaftern" (Mitgliedern) zur Vertretung namhaft gemachte Person ist auch nach Auflösung der "Gesellschaft" (Gemeinschaft) – vorbehaltlich einer anderweitigen wirksamen Vertreterbestellung durch die Beteiligten – vertretungsbefugt bzw. zustellungsbevollmächtigt. Dies hat zur Folge, dass die zulässigerweise ihr in dieser Eigenschaft zugemittelten schriftlichen Erledigungen als an alle (früheren) Gesellschafter zugestellt gelten (§ 81 Absatz 7 BAO; s. auch *Stoll*, BAO Bd. 1, 802).

Im Falle von negativen Feststellungsbescheiden gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind. In diesem Fall sind diejenigen Personen

die Gesellschafter (Mitglieder) iSd § 191 Abs 1 bis 3 BAO, denen, falls die Gemeinschaft Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären (VwGH vom 19. Dezember 2002, 99/15/0051).

Weicht die Behörde von den Abgabenerklärungen ab und rechnet sie die Einkünfte anderen als den erklärten Gemeinschaften und Beteiligten zu, so hat die Entscheidung an die herangezogenen und bzw. oder an die übergangenen Mitglieder zu ergehen, woraus sich die Möglichkeit der Rechtsverfolgung im Rechtsmittelweg (von selbst) für alle in die Feststellung einbezogenen bzw. von dieser ausgeschlossenen Beteiligten ergibt (Stoll, BAO Bd. 2, 1984).

Im Einklang mit dieser Rechtslage hat das Finanzamt jene Nichtfeststellungsbescheide, deren Bescheidqualität von den Dw. im gegenständlichen Fall in Zweifel gezogen wird, völlig richtig an all jene - einzeln genannten - Personen adressiert, denen im Falle des Vorliegens einer steuerlichen Mitunternehmerschaft gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen wären.

Während die Dw. das Vorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft behaupten, geht das Finanzamt in seinen Bescheiden davon aus, dass diesen gemeinschaftliche Einkünfte iSd. § 188 BAO nicht zugeflossen sind (diese Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz wurde im Übrigen für die Vorjahre 1988 bis 1990 von der zuständigen FLD mit rechtskräftiger Entscheidung vom 5. Mai 1995 bestätigt).

Die Bescheide sind daher im Sinne des § 191 Abs. 2 BAO zu Recht an jene Personen ergangen, hinsichtlich deren der gemeinschaftliche Zufluss von Einkünften zwischen dem Finanzamt und den Dw. in Streit steht. Somit sind die Erledigungen für alle "Mitunternehmer", gegenüber denen über die Einkünfte (hier: über das Nichtvorliegen gemeinschaftlicher Einkünfte) einheitlich abgesprochen werden sollte, wirksam geworden (vgl. dazu nochmals zB das bereits zitierte VwGH-Erkenntnis 99/15/0051 vom 19. Dezember 2002).

Wenn im Devolutionsantrag (bzw. in den diesen beiliegenden Schreiben an das Finanzamt) gerügt wird, die Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit sei in den Erledigungen nicht genannt, so ist darauf zu verweisen, dass die behauptete Mitunternehmerschaft (hier in Form atypisch stiller Gesellschaften) weder ein zivilrechtlich rechtsfähiges Gebilde darstellt, noch von Seiten des Finanzamtes als Träger von Rechten und Pflichten im abgabenrechtlichen Sinn anerkannt wurde (siehe in diesem Zusammenhang auch VwGH vom 17. Oktober 2001, 96/13/0058). Da jedoch an nicht existente Personengemeinschaften gerichtete Bescheide ins Leere gehen (VwGH vom 21. Oktober 1999, 99/15/0121), hat das Finanzamt die gegenständlichen Nichtfeststellungsbescheide folgerichtig an jene Personen gerichtet, denen im Falle von gemeinschaftlichen Einkünften Einkunftsanteile zuzurechnen gewesen wären.

Letztlich sei auf folgenden Umstand hingewiesen:

Im Devolutionsantrag wird wörtlich angeführt, wie der jeweilige Spruch der Nichtfeststellungsbescheide nach Ansicht der Dw. richtigerweise zu lauten hätte. Dabei fallen im Verhältnis zur Ausgestaltung der Erledigungen des Finanzamtes zwei Unterschiede auf:

Zum Einen führen die Dw. im Spruch die einzelnen Bescheidadressaten an, während das Finanzamt diese lediglich im Adressfeld angegeben hat. Dies ist jedoch – wie auch die Dw. in ihrer Eingabe richtig bemerken - laut bereits oa. Rechtsprechung unzweifelhaft unschädlich.

Zum Anderen werden an die Namen der einzelnen Adressaten die Zusätze "*als Inhaberin des Handelsgewerbes*" sowie "*als stille(r) Gesellschafter(in)*" angefügt. Das Finanzamt hat diese Zusätze in seinen Nichtfeststellungsbescheiden zwar nicht angeführt, doch ist auch darin kein gegen die Bescheidqualität sprechender Mangel zu erblicken.

Wesentlich ist, dass mit dem Bescheid die Gesamtheit der Rechtssubjekte erreicht wird, denen gegenüber das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ausgesprochen wird.

Dadurch, dass das Finanzamt im Adressfeld seiner Bescheide die einzelnen (behaupteten) "Mitunternehmer" angeführt hat, war klar erkennbar, an wen sich diese richten, und wurde darüber hinaus auch für sämtliche Beteiligten die Möglichkeit ihrer Rechtsverfolgung im Rechtsmittelweg gewahrt. Eine nähere Spezifikation der einzelnen Bescheidadressaten nach deren jeweiliger handelsrechtlicher Qualifikation ist in der BAO nicht vorgesehen bzw. ist dies zu deren Rechtsverfolgung auch nicht erforderlich.

Die Nichtfeststellungsbescheide des Finanzamtes vom 20. Februar 2002 (für die Jahre 1993 bis 1995) bzw. vom 26. April 2004 (für 1992) sind sohin rechtswirksam ergangen, sodass eine "Säumigkeit" seitens des Finanzamtes nicht vorliegt.

Ein Devolutionsantrag ist zurückzuweisen, wenn er unzulässig ist. Dies ist ua. dann der Fall, wenn er – wie im gegenständlichen Fall - nach Wirksamkeit des Bescheides, hinsichtlich dessen Erlassung die Säumigkeit behauptet wird, eingebracht wird (*Ritz*, BAO-Kommentar 2. Auflage, § 311 Tz 33).

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 3. August 2004