

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend

1. die Beschwerde vom 10.09.2015 gegen die an die ***1*** gerichtete Erledigung des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 3. September 2015 bezeichnet als Umsatzsteuerbescheid 2013 (Steuernummer ***StNr.***)) und
2. den Vorlageantrag vom 02.12.2015 gegen die an die ***1*** gerichtete Erledigung des Finanzamtes Braunau Ried Schärding bezeichnet als Beschwerdevorentscheidung vom 18.11.2015 betreffend die Umsatzsteuer 2013 (Steuernummer ***StNr.***))

beschlossen:

Die Beschwerde vom 10.09.2015 und der Vorlageantrag vom 02.12.2015 werden als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensablauf und Parteilenvorbringen

Mit der als Umsatzsteuerbescheid 2013 bezeichneten Erledigung vom 03.09.2015 hat die belangte Behörde die Umsatzsteuer in Höhe von EUR 82.660,30 mit dem Normalsteuersatz (20 %) mit EUR 16.532,06 gegenüber der ***1*** festgesetzt und Herrn Dr. ***2*** ***3*** zugestellt.

Die ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, brachte dagegen für die ***1*** die Beschwerde vom 10.09.2015 ein.

Die belangte Behörde wies mit Beschwerdevereentscheidung die Beschwerde als unbegründet ab. Die Erledigung vom 18.11.2015 erging an ***1*** und wurde Herrn Dr. ***2*** ***3*** zugestellt.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom 02.12.2015, welcher für die für die ***1*** eingebracht wurde.

Die belangte Behörde legte am 08.03.2016 dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde zur Entscheidung sowie folgende Dokumente vor:

- Unterfertiger Gesellschaftsvertrag vom 13.11.2012 über die Errichtung einer Offenen Gesellschaft, abgeschlossen zwischen Dr. ***2*** ***3***, Lungenfacharzt und Dr. ***4*** ***5***, Lungenfacharzt
- Gewinn- und Verlustrechnung der ***1*** vom 01.01.2013 bis 31.03.2013 samt steuerlicher Gewinnermittlung, Gewinnverteilung, Ermittlung Übergangsgewinn, Ermittlung Veräußerungsgewinn, Anlagenverzeichnis und AfA-Vorschau
- E-Mail der steuerlichen Vertretung der ***1*** an die belangte Behörde vom 30.03.2015, wonach Dr. ***3*** nur unecht steuerbefreite Umsätze erzielt gehabt habe und daher auch die Ablöse für den Verkauf der gesamten Ordination umsatzsteuerfrei zu behandeln sei
- E-Mail der steuerlichen Vertretung der ***1*** an die belangte Behörde vom 22.06.2015 mit Aufteilung des Verkaufserlöses für die Ordination Dr. ***3*** (Auszug aus Punkt VII. „Sonstige Erklärungen“ des genannten Gesellschaftsvertrages)
- Auszüge aus dem Erkenntnis des BFG vom 28.02.2014, RV/2100756/2012 (anonymisiert)
- Notizen zum Thema „Funktionsverlagerung (Veräußerung Kundenstock)“, wonach die Veräußerung eines Kundenstocks nach Änderung der Rechtsansicht der deutschen und österreichischen Finanzverwaltungen im Jahr 2011 aufgrund einer EuGH-Entscheidung 2009 eine Dienstleistung darstelle und die Übertragung eines Firmenwerts/Kundenstocks eine sonstige Leistung sei
- Auszug aus dem Zentralen Melderegister vom 03.12.2015 betreffend Dr. ***6*** ***2*** ***3***

Aus einem Firmenbuchauszug betreffend die ***1*** vom 22.03.2016 ergibt sich, dass diese am 17.11.2012 im Firmenbuch eingetragen, ihre Löschung am 27.03.2013 zur Eintragung im Firmenbuch angemeldet und diese Löschung am 03.04.2013 im Firmenbuch eingetragen wurde.

Mit Erkenntnis des BFG vom 31.03.2016, RV/5100368/2016, wurde die Beschwerde gegen die als Umsatzsteuerbescheid 2013 bezeichnete Erledigung der belangten Behörde vom 03.09.2015 gegenüber der für die ***1*** abgewiesen.

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31.03.2016, RV/5100368/2016, wurde Revision eingebracht. Zur Zulässigkeit brachte diese vor, dass bei richtiger Würdigung des Sachverhalts ein steuerbarer Umsatz durch die Übertragung des Unternehmensvermögens einschließlich der Patientenkartei und des Firmenwertes hätte verneint werden müssen, weil bei einer aus zwei Gesellschaftern bestehenden OG das Ausscheiden eines Gesellschafters weder zu einem (steuerfreien) Umsatz von Gesellschaftsanteilen noch zu einer steuerpflichtigen Geschäftsveräußerung, sondern zu einer nichtsteuerbaren Vereinigung der Gesellschaftsrechte in einer Hand durch Anwachsung iSd § 142 UGB führe. Das Bundesfinanzgericht habe dazu seiner Entscheidung in einem wesentlichen Punkt einen aktenwidrigen Inhalt zu Grunde gelegt, indem es von einer Veräußerung von Vermögen einschließlich der Patientenkartei durch die OG an Dr. ***5*** ausgegangen sei. Ein solcher Veräußerungsvorgang sei den Verfahrensakten nicht zu entnehmen.

Die belangte Behörde brachte eine Revisionsbeantwortung ein.

Mit Erkenntnis des VwGH vom 17.10.2017, Ra 2016/55/0055 wurde das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 31.03.2016, RV/5100368/2016 wegen Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Das Bundesfinanzgericht sei von einer Veräußerung des Patientenstocks der revisionswerbenden OG an Dr. ***5*** ausgegangen. Diese Sachverhaltsfeststellung habe es auf Art. VII des Gesellschaftsvertrages gestützt. In diesem „verpflichtet sich Dr. ***4*** ***5*** an Dr. ***2*** ***3*** einen Ablösebetrag von € 121.011,21 brutto nach Beendigung dieses Vertrages und Meldung des Einzelvertrages durch Dr. ***4*** ***5*** zu bezahlen“. Aus der Formulierung dieser Vertragsbestimmung, die prima facie Verpflichtungen zwischen den beiden Gesellschaftern für die Zeit nach Beendigung der OG regelt, sei aber nicht ohne Weiteres abzuleiten, dass die OG als Verkäuferin der Ordination auftreten würde. Damit bleibe das Bundesfinanzgericht eine nachvollziehbare Begründung dafür schuldig, dass es in diesem Zusammenhang einen Umsatz der OG angenommen hat. Das angefochtene Erkenntnis habe sich sohin als mit Verfahrensmängeln belastet erwiesen und sei daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben gewesen.

Das Bundesfinanzgericht trug der belangten Behörde mit Ermittlungsauftrag vom 16.11.2017 auf, Feststellungen dazu zu treffen und Beweismittel vorzulegen, wer als Verkäufer der betreffenden Facharztpraxis und damit des Patientenstockes aufgetreten ist.

Die belangte Behörde gab in ihrer Stellungnahme vom 15.02.2018 an, dass ein Hinweis auf Art IV UmgrStG nicht ausreiche. Von der ***1*** sei keine Zusammenschlussbilanz vorgelegt worden, welche aber wesentliche Voraussetzung für die Anwendung des Art IV UmgrStG sei (vgl. *Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler*, UmgrStG⁴ § 23 Rz 31 ff; Walter,

Umgründungssteuerrecht 2014, Tz 567a). Weiters sei keine gemäß § 24 Z 2 UmgrStG zwingend vorzunehmende Meldung an die belangte Behörde erfolgt. Sohin komme Art IV UmgrStG nicht zur Anwendung. Aus dem Vertrag gehe hervor, dass sich Herr Dr. ***4*** ***5*** verpflichtete, einen Ablösebetrag in Höhe von € 121.011,21 brutto an Herrn Dr. ***2*** ***3*** nach Beendigung des Vertrages und Meldung des Einzelvertrages durch Herrn Dr. ***5*** zu bezahlen. Es sei nach Ansicht der belangten Behörde daher davon auszugehen, dass keine Anteilsveräußerung vorliegt, sondern dass Herr Dr. ***3*** an Herrn Dr. ***5*** verkauft habe. Weitere Beweise würden nicht mehr vorgelegt werden.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 20.02.2018 wurde der Bf. die Stellungnahme der belangten Behörde vom 15.02.2018 zur Kenntnis gebracht. Die Parteien wurden weiters darauf hingewiesen, dass die belangte Behörde und das Bundesfinanzgericht im bisherigen Verfahren davon ausgegangen seien, dass der angefochtene Bescheid und die dazu ergangene Beschwerdeentscheidung vom 18.11.2015 rechtswirksam ergangen seien. Dem stehe der von der belangten Behörde bisher unwidersprochen gebliebene Einwand der Bf. in der Revision an den Verwaltungsgerichtshof vom 10.5.2016 gegenüber, dass durch das Ausscheiden eines Gesellschafters aus der aus zwei Gesellschaftern bestehenden ***1*** mit 31.3.2013 eine Übernahme gemäß § 142 UGB vorliegt und somit Gesamtrechtsnachfolge (§ 19 BAO) des verbleibenden Gesellschafters (Dr. ***4*** ***5***) vorliege. Einer an ein nicht mehr bestehendes Rechtsgebilde gerichteten angefochtenen Erledigung komme keine Bescheidqualität zu (VwGH 8.9.2010, 2010/16/0134). Die Beschwerde vom 10.9.2015 und der Vorlageantrag vom 2.12.2015 würden sich somit als unzulässig erweisen. Teile des Bundesfinanzgerichts die zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens unstrittigen Standpunkte nicht, so obliege es ihm daher bei sonstigem Verstoß gegen das Überraschungsverbot, dies den Parteien bekannt zu geben und ihnen Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (VwGH 19.10.2016, Ra 2016/15/0058). Den Parteien wurde daher Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

Dazu wurde von der einschreitenden Steuerberatungsgesellschaft im Anbringen vom 08.03.2018 ausgeführt: Wenn die Stellungnahme der belangten Behörde vom 15.02.2018 so zu verstehen sei, dass die ***1*** nach Ansicht der belangten Behörde nicht (wirksam) errichtet worden und entstanden sei, werde auf den Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer OG vom 13.11.2012 und auf die Anmeldung zur Firmenbucheintragung vom 15.11.2012 und die erfolgte Eintragung im Firmenbuch am 17.11.2012 verwiesen. Die OG sei damit wirksam, auch für steuerliche Zwecke, entstanden. Zudem seien das ausgefüllte Formular Verf16 („Fragebogen für Gesellschaften“) samt Gesellschaftsvertrag der belangten Behörde auf deren Wunsch am 06.12.2013 übermittelt worden.

Ausdrücklich bestritten werde die Sachverhaltswürdigung der belangten Behörde, dass keine Anteilsveräußerung vorliege, sondern dass Herr Dr. ***3*** an Herrn Dr. ***5*** verkauft habe. Diesbezüglich werde auf Art. VII „Sonstige Erklärungen“ des Gesellschaftsvertrages vom

13.11.2012 und VwGH vom 17.10.2017, Ra 2016/15/0055, verwiesen, wonach sich Dr. ***4*** ***5*** verpflichtete, an Dr. ***6*** ***2*** ***3*** einen Ablösebetrag von € 121.011,21 brutto nach Beendigung dieses Vertrages und Meldung des Einzelvertrages durch Dr. ***4*** ***5*** zu bezahlen. Aus der Formulierung dieser Vertragsbestimmung, die prima facie Verpflichtungen zwischen den beiden Gesellschaftern für die Zeit nach Beendigung der OG regelt, sei auch laut der zitierten VwGH-Entscheidung nicht ohne Weiteres abzuleiten, dass die OG als Verkäuferin der Ordination auftreten würde. Wenn die OG als Verkäuferin aufträte, wäre die Ablösevereinbarung nämlich mit der OG abzuschließen gewesen.

Die Vereinbarung über die Ablöse im Gesellschaftsvertrag sei unzweifelhaft zwischen den Gesellschaftern Herrn Dr. ***4*** ***5*** und Herrn Dr. ***6*** ***2*** ***3*** getroffen und die Zahlung eines Entgelts sei ausschließlich von Herrn Dr. ***4*** ***5*** an Herrn Dr. ***6*** ***2*** ***3*** erfolgt, sodass nur zwischen diesen natürlichen Personen (und nicht mit der OG) ein Leistungsaustausch vorliegen könne. Der umsatzsteuerliche Leistungsaustausch, nämlich die Übertragung des Gesellschaftsanteils an der ***1***, habe zwischen Herrn Dr. ***6*** ***2*** ***3*** und Herrn Dr. ***4*** ***5*** stattgefunden. Herr Dr. ***4*** ***5*** habe das Entgelt geleistet und Herr Dr. ***6*** ***2*** ***3*** als Gegenleistung die Anteile an der Personengesellschaft an Herrn Dr. ***4*** ***5*** übertragen. Dieser Vorgang sei gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG von der Umsatzsteuer befreit gewesen.

Bezugnehmend auf die Ausführungen im Beschluss des BFG vom 20.02.2018 brachte die einschreitende Steuerberatungskanzlei Folgendes vor:

*„Im vorliegenden Fall wurde im Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der Offenen Gesellschaft vom 13.11.2012 in Art. VII „Sonstige Erklärungen“ das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters Dr. ***6*** ***2*** ***3*** aus der Gesellschaft gegen Übertragung der Anteile für eine Geldleistung vereinbart. Das wird insbesondere dadurch deutlich, dass die Ablöse bzw. Zahlung des Ablösebetrags zwischen den Gesellschaftern Herr Dr. ***4*** ***5*** und Herrn Dr. ***2*** ***3*** vereinbart und auch geleistet wurde (und nicht zwischen Herrn Dr. ***4*** ***5*** und der „***1***“). Der Antrag auf Löschung der „***1***“ wurde vor dem Ablauf der Dauer der Gesellschaft (31.3.2013) bereits am 27.3.2013 beim zuständigen Landesgericht Ried im Innkreis zur Eintragung im Firmenbuch angemeldet und schließlich eingetragen.*

*Durch das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters, Herrn Dr. ***6*** ***2*** ***3***, ist daher noch vor 27.3.2013 die OG ohne Liquidation erloschen und das Gesellschaftsvermögen (einschließlich der verfahrensrechtlichen Rechtspositionen) gemäß § 142 UGB auf den verbleibenden Gesellschafter, Herrn Dr. ***4*** ***5***, im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 19 BAO) übergegangen. Die Gesellschaft endete daher im vorliegenden Fall vor Zeitablauf.*

*Aufgrund des Vorbringens der belangten Behörde in der Revisionsbeantwortung vom 20.6.2017 im Revisionsverfahren vor dem VwGH wird in diesem Zusammenhang nochmals darauf hingewiesen, dass die Regelung des § 142 UGB zwar dispositiv sein mag, laut Gesellschaftsvertrag wäre aber nur nach Zeitablauf der OG mit 31.3.2013 eine Liquidation vorgesehen gewesen, wenn die Regelung lautet: „Danach wird die Liquidation der Gesellschaft durchgeführt.“. Nach dem eindeutigen Wortlaut des aktenkundigen Gesellschaftsvertrages kann daher im vorliegenden Fall eine Nicht-Anwendung des § 142 UGB für den Fall des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters vor Zeitablauf der OG nicht unterstellt werden, da dies dem insofern eindeutigen Wortlaut des Gesellschaftsvertrages widerspricht. Mangels Verzicht auf die Anwendung des § 142 UGB für den Fall des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters vor Zeitablauf der OG hätte daher bei Berücksichtigung des Vorbringens der belangten Behörde zumindest zwischen 27.3.2013 und 31.3.2013 eine OG mit nur einem Gesellschafter bestehen müssen, zumal die Liquidation erst nach Zeitablauf mit 31.3.2013 vereinbart war. Nach § 105 UGB vierter Satz müssen einer OG aber zumindest zwei Gesellschafter angehören. Eine Einpersonen-OG gibt es nach einhelliger Literatur und Judikatur strukturell nicht (vgl. z.B. U. Torggler in Straube, (Hrsg) Wiener Kommentar zum UGB, 34. Lfg § 105 Rz 44 mwN). Durch das Ausscheiden eines Gesellschafters aus der aus zwei Gesellschaftern bestehenden „***1***“ erfolgte daher im vorliegenden Fall vor Zeitablauf eine Übernahme des Vermögens gemäß § 142 UGB (Anwachsung) mit Gesamtrechtsnachfolge (§ 19 BAO) des verbleibenden Gesellschafters (Dr. ***4*** ***5***).*

*Die im konkreten Fall eingetretene Anwachsung des Vermögens der Bf. an Herrn Dr. ***4*** ***5*** ist keine Geschäftsveräußerung im Ganzen iSd § 4 Abs. 7 UStG und aus umsatzsteuerlicher Sicht bei Fortführung des Unternehmens nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH folgerichtig als nicht steuerbar anzusehen (VwGH 12.5.1966, 762/65, 6. 9. 1973, 855/72; Damböck, ÖStZ 2000, 119; Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 6 Tz 168). Umsatzsteuerlich kam es weder zu einer Leistung der untergehenden Gesellschaft an den verbleibenden Einzelunternehmer (Geschäftsveräußerung im Ganzen), noch zu einer Verteilung des Vermögens auf die Gesellschafter und nachfolgender Gründung eines Einzelunternehmens, sondern lediglich zu einer nicht steuerbaren Vereinigung aller Anteile in einer Hand (RFH 18.1.1935, RStBl 637; VwGH 2.12.1971, 1969/70, ÖStZB 1972, 160; 6.9.1973, 855/72, ÖStZB 1974, 49; Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 1 Tz 87).“*

In der Stellungnahme der belangten Behörde vom 04.04.2018 brachte diese vor, dass § 142 UGB dispositiv sei und es daher weiterhin möglich sei, dessen Rechtsfolgen gesellschaftsvertraglich auszuschließen.

Punkt III des Gesellschaftsvertrages vom 13.11.2012 laute:

„Die Gesellschaft beginnt am 1.1.2013 und endet am 31.3.2013. Die Gesellschaft wird auf bestimmte Zeit errichtet. Sie endet, ohne dass es einer besonderen Auflösungserklärung eines Gesellschafters bedarf. Danach wird die Liquidation der Gesellschaft durchgeführt, auf die

Möglichkeit einer vorzeitigen Kündigung vor dem 31.3.2013 verzichten beide Gesellschafter im Vorhinein."

Im gegenständlichen Fall hätten sich beide Gesellschafter bereits bei Vertragserrichtung entschieden, nach Auflösung der Gesellschaft diese zu liquidieren und damit die Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 UGB ausgeschlossen. Es habe daher mit Beendigung der OG keine Gesamtrechtsnachfolge an den verbleibenden Gesellschafter gem. § 142 UGB stattgefunden, sondern es sei von einer Liquidation der OG auszugehen. Es werde daher davon ausgegangen, dass die ***1*** zu Recht der Bescheidadressat war.

Eine Einsichtnahme durch das Bundesfinanzgericht in die gemeinsame Eingabe der Gesellschafter der ***1*** an das zuständige Firmenbuchgericht vom 19.03.2013, welche auf Basis der Urkundensammlung des Firmenbuches des Landesgerichts Ried im Innkreis zu FN ***Nr*** zugänglich ist, ergab im Wesentlichen folgenden Inhalt dieser Eingabe:

Der Gesellschafter Dr. ***4*** ***5*** werde ab 01.04.2013 die Arztpraxis als Einzelunternehmer weiterführen. Das Gesellschaftsvermögen sei bereits einvernehmlich verteilt und den Gesellschaftern zugewiesen worden und die Offene Gesellschaft sei deshalb infolge Zeitablaufs per 31.03.2013 im Sinne des § 143 UGB aufgelöst und die Firma zu löschen. Eine Liquidation und die Bestellung eines Liquidators im Sinne der §§ 146 ff. UGB seien nicht erforderlich. Die Bücher und Papiere der aufgelösten Gesellschaft seien im Sinne des § 157 Abs. 2 UGB bereits dem Gesellschafter Dr. ***4*** ***5*** in Verwahrung gegeben worden. Es werde daher beantragt, im Firmenbuch mit Wirkung vom 31.03.2013 die Auflösung der Firma infolge Zeitablaufs per 31.03.2013 einzutragen und die Löschung der Firma im Firmenbuch vorzunehmen.

2. Festgestellter Sachverhalt

Dr. ***2*** ***3*** betrieb eine Facharztpraxis für Lungenkrankheiten in ***PLZ*** ***7***. Aus dem Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer offenen Gesellschaft vom 13.11.2012 (Vertrag über die Errichtung einer OG), abgeschlossen zwischen Dr. ***2*** ***3*** und Dr. ***4*** ***5***, geht hervor, dass die beiden Gesellschafter eine Facharztpraxis für Lungenkrankheiten in ***PLZ*** ***7*** errichtet haben. Die Neueintragung der OG wurde am 17.11.2012 im Firmenbuch eingetragen.

Gemäß Punkt III. des Gesellschaftsvertrages sollte diese Gesellschaft am 01.01.2013 beginnen und am 31.03.2013 enden, ohne dass es einer besonderen Auflösungserklärung der Gesellschaft bedarf.

Im Punkt VII. des Gesellschaftsvertrages gab Dr. ***2*** ***3*** die Erklärung ab, dass er mit Ende des ersten Quartals des Jahres nach der Vollendung des 65. Lebensjahres, das war der x.2013, die Pension antreten werde. Aus diesem Vertragspunkt geht weiters hervor, dass sich

Herr Dr. ***4*** ***5*** verpflichtete, an Herrn Dr. ***2*** ***3*** einen Ablösebetrag nach Beendigung dieses Vertrages und Meldung des Einzelvertrages durch Dr. ***4*** ***5*** zu bezahlen.

Die Offene Gesellschaft begann am 01.01.2013 und wurde nach Aufteilung des Vermögens zwischen den Gesellschaftern ohne Liquidation aufgelöst. Die Arztpraxis wurde nach Ausscheiden von Dr. ***2*** ***3*** durch Dr. ***4*** ***5*** fortgeführt. Die Löschung der OG wurde mit Eingabe vom 19.03.2013 am 27.03.2013 beim zuständigen Landesgericht Ried im Innkreis als Firmenbuchgericht zur Eintragung im Firmenbuch angemeldet und am 03.04.2013 im Firmenbuch eingetragen.

Die als Umsatzsteuerbescheid 2013 bezeichnete Erledigung vom 03.09.2015 und die als Beschwerdeverentscheidung bezeichnete Erledigung vom 18.11.2015 wurden an die ***1*** adressiert und Herrn Dr. ***2*** ***3*** zugestellt.

3. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich aus dem Akteninhalt und dem Parteivorbringen und ist - soweit entscheidungsrelevant und nicht im Folgenden behandelt - unbestritten. Dass entgegen der Ansicht der belangten Behörde laut deren Eingabe vom 04.04.2018 keine Liquidation der ***1*** nach dem 31.03.2013 stattfinden musste und auch nicht stattfand, ergibt sich bereits aus der Eingabe der Gesellschafter an das Firmenbuch vom 19.03.2013, wonach das Vermögen der OG bereits zu diesem Zeitpunkt auf Dr. ***5*** übergegangen und die Vermögensauseinandersetzung demnach vollständig abgeschlossen gewesen war.

4. Rechtslage

Gemäß § 105 UGB (Unternehmensgesetzbuch) idF. BGBl. I Nr. 120/2005 gehören einer offenen Gesellschaft mindestens zwei Gesellschafter an.

Nach § 123 Abs. 1 UGB idF. BGBl. I Nr. 120/2005 entsteht die offene Gesellschaft mit der Eintragung in das Firmenbuch.

§ 131 UGB idF. BGBl. I Nr. 58/2010 lautet samt Überschrift:

„Vierter Titel. Auflösung der Gesellschaft und Ausscheiden von Gesellschaftern.

Auflösungsgründe

§ 131. Die offene Gesellschaft wird aufgelöst:

- 1. durch den Ablauf der Zeit, für welche sie eingegangen ist;*
- 2. durch Beschluß der Gesellschafter;*

3. durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft oder durch die rechtskräftige Nichteröffnung oder Aufhebung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens;

4. durch den Tod eines Gesellschafters, sofern sich aus dem Gesellschaftsvertrag nichts anderes ergibt;

5. durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters oder durch die rechtskräftige Nichteröffnung oder Aufhebung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens;

6. durch Kündigung und durch gerichtliche Entscheidung.“

§ 142 Abs. 1 UGB idF. BGBl. I Nr. 120/2005 lautet samt Überschrift:

„Übergang des Gesellschaftsvermögens

§ 142. (1) Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über.“

§ 143 Abs. 1 und 2 UGB idF. BGBl. I Nr. 58/2010 lauten samt Überschrift:

„Anmeldung von Auflösung und Ausscheiden

§ 143. (1) Die Auflösung der Gesellschaft ist, wenn sie nicht in Folge der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft eintritt, von sämtlichen Gesellschaftern zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden.

(2) Das Gleiche gilt von dem Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft.“

§ 19 BAO idF. BGBl. Nr. 151/1980 lautet:

„§ 19. (1) Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

(2) Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.“

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung) idF. BGBl. I Nr. 14/2013 ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Nach § 264 Abs. 4 lit. e BAO idF. BGBl. I Nr. 117/2016 ist § 260 Abs. 1 BAO auf Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 264 Abs. 5 BAO idF. BGBl. I Nr. 117/2016 obliegt die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge dem Verwaltungsgericht.

5. Erwägungen

Das Bundesfinanzgericht erkennt gemäß Art 131 B-VG über Beschwerden gegen Bescheide. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Rechtsmittellegitimation voraus, dass der Bescheid dem Betreffenden gegenüber wirksam bekannt gegeben ist (§ 97). Daher sind Bescheidbeschwerden gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen (zB VwGH 15.02.2006, 2005/13/0179; 22.03.2006, 2006/13/0001; 28.11.2007, 2004/15/0131, 0132; 11.11.2010, 2010/17/0066). Kein Bescheid liegt zB vor, wenn die an sich Bescheidcharakter aufweisende Erledigung an keine Rechtsperson gerichtet ist, beispielsweise an eine bereits beendete KG (VwGH 31.05.1994, 91/14/0140; 19.06.2002, 99/15/0144; *Ritz*, BAO⁶, § 260 Rz 8). Der Bescheidadressat muss im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Erledigung rechtlich existent sein.

Die als „Umsatzsteuerbescheid 2013“ bezeichnete Erledigung der belangten vom 10.2.2015 sowie deren als „Beschwerdevorentscheidung“ bezeichnete Erledigung vom 2.12.2015 sind an die ***1*** gerichtet.

Die OG ist rechtsfähig (§ 105 Satz 2 UGB), zwingend beim Firmenbuch anzumelden (§ 106 UGB) und entsteht erst konstitutiv mit ihrer Eintragung (§ 123 Abs. 1 UGB). Einer OG gehören gem. § 105 Satz 4 UGB mindestens zwei Gesellschafter an. OG-Gesellschaftsverträge können zeitlich befristet oder unbefristet abgeschlossen werden. Befristet eingegangene Gesellschaftsverhältnisse enden automatisch mit Zeitablauf (§ 131 Z 1 UGB). Gemäß § 131 Z 2 UGB besteht jederzeit die Möglichkeit einer einvernehmlichen Beendigung (vgl. *Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann*, Handbuch Mitunternehmerschaften; *Straube/Ratka/Rauter*, UGB⁴ § 142 Rz 10 ff.).

Die bloße Auflösung und Löschung (etwa) einer Kommanditgesellschaft bedeutet noch nicht deren Vollbeendigung, weshalb eine Kommanditgesellschaft, solange nicht eine Abwicklung ihrer Rechtsverhältnisse u.a. zum Abgabengläubiger erfolgt ist, auch im Abgabenverfahren ihre Angelegenheiten betreffend die Parteifähigkeit beibehält. Allerdings trifft dies nicht zu, wenn die Kommanditgesellschaft beendet wird und ein Gesamtrechtsnachfolger vorhanden ist, wie es etwa bei einer Vermögensübernahme nach § 142 UGB nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Fall ist (VwGH 28.06.2012, 2008/15/0332 mwN; VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026). Eine Geschäftsübernahme gemäß § 142 HGB (nunmehr UGB; Anmerkung) bewirkt die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch den übernehmenden Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt wird (VwGH 19.01.1994, 93/16/0139). Von einem Verlust der Parteifähigkeit ist dann auszugehen, wenn die Personengesellschaft des Unternehmensrechts beendet wird und ein Gesamtrechtsnachfolger

vorhanden ist, wie dies etwa nach der Rechtsprechung des VwGH bei einer Vermögensübernahme nach § 142 UGB der Fall ist (VwGH 28.06.2012, 2008/15/0332; VwGH 23.01.2019, Ra 2017/13/0033). Der Rechtsgrund für die Anwachsung gem. § 142 ist irrelevant, sodass – wie die Bf. in der Revision zutreffend ausführt – etwa der vorletzte Gesellschafter durch Kündigung, durch Veräußerung seines Anteils an den letzten Gesellschafter oder etwa auch durch die Ausübung eines vereinbarten Übernahmerechts ausscheiden kann (*Kalss/Nowotny/Schauer*, UGB Rz 2/605; *Straube/Ratka/Rauter*, UGB⁴ § 142 Rz 4). Die Praxis nutzt § 142 UGB vornehmlich als Umgründungstatbestand (*Straube/Ratka/Rauter*, UGB⁴ § 142 Rz 3). Ebenso wie in der mehrgliedrigen Gesellschaft kann sich der letzte Gesellschafter bis zur Vollbeendigung der Gesellschaft entscheiden, ob er das Vermögen übernehmen möchte oder die Abwicklung fortgesetzt werden soll (*Jabornegg/Artmann*, UGB³ Band 1 § 142 Rz 12). § 142 UGB kommt (auch) in Fällen zur Anwendung, in denen nur ein Gesellschafter verbleibt, etwa bei Veräußerung des/r Anteile/s an den letzten Gesellschafter oder bei Ausübung eines gesellschaftsvertraglichen Übernahmerechts (*Jabornegg/Artmann*, UGB³ Band 1 § 142 Rz 6).

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Gesamtrechtsnachfolge liegt insbesondere bei einer Übernahme gemäß § 142 UGB vor (vgl. VwGH 13.04.2005, 2005/13/0004; VwGH 29.06.2016, 2013/15/0245 - unter Hinweis auf Entscheidungen des OGH sowie auf VwGH-Rechtsprechung - Ritz, BAO⁵, § 19 Tz 1).

Die ***1*** wurde am 17.11.2012 in das Firmenbuch eingetragen und begann laut Gesellschaftsvertrag vom 13.11.2012 am 01.01.2013 und sollte mit 31.03.2013 automatisch enden, ohne dass es einer Kündigung bedurfte.

Aus den Firmenbuchdaten und der Urkundensammlung zu FN ***Nr*** des Landesgerichts Ried im Innkreis (insbesondere der Eingabe an das Firmenbuchgericht vom 19.03.2013) geht hervor, dass mit 27.03.2013 der Antrag auf Löschung der OG zum 31.03.2013 beim Firmenbuchgericht einging und diese Löschung am 03.04.2013 im Firmenbuch eingetragen wurde. Das Firmenbuchgesuch vom 19.03.2013 wurde damit begründet, dass der Gesellschafter Dr. ***4*** ***5*** ab 01.04.2013 die Praxis als Einzelunternehmer weiterführen werde, das Gesellschaftsvermögen bereits einvernehmlich verteilt und den Gesellschaftern zugewiesen worden sei und die Offene Gesellschaft deshalb infolge Zeitablaufs per 31.03.2013 im Sinne des § 143 UGB aufgelöst sei und die Firma zu löschen sei. Eine Liquidation und die Bestellung eines Liquidators im Sinne der § 146 ff UGB seien nicht erforderlich. Die Bücher und Papiere der aufgelösten Gesellschaft seien im Sinne des § 157 Abs. 2 UGB bereits dem Gesellschafter Dr. ***4*** ***5*** in Verwahrung gegeben worden. Es werde daher beantragt, im Firmenbuch mit Wirkung vom 31.03.2013 die Auflösung der Firma infolge Zeitablaufs per 31.03.2013 einzutragen und die Löschung der Firma im Firmenbuch vorzunehmen.

Gemäß § 142 UGB kommt es mit dem Austritt des vorletzten Gesellschafters zur Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter und damit (auch im Sinne des § 19 BAO) automatisch zur Beendigung der Gesellschaft ohne Liquidation. Fortan tritt deren Gesamtrechtsnachfolger in alle Rechtspositionen der Gesellschaft ein.

Durch das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters, Herrn Dr. ***6*** ***2*** ***3***, ist die OG daher ohne Liquidation erloschen und das Gesellschaftsvermögen (einschließlich der verfahrensrechtlichen Rechtspositionen) gemäß § 142 UGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 19 BAO) auf den verbleibenden Gesellschafter, Herrn Dr. ***4*** ***5***, übergegangen.

Die Übernahme des Gesellschaftsvermögens hat dabei zur Folge, dass die Gesellschaft aufgelöst und gleichzeitig vollbeendet wird (*Jabornegg/Artmann*, UGB³ Band 1 § 142 Rz 4 mit Verweis auf OGH 6 Ob 812/82; OLG Wien 6 R 32/89; VwGH 92/16/0109).

Das Vermögen der Gesellschaft war bereits am 19.03.2013 verteilt und die Gesellschaft wurde am 03.04.2013 im Firmenbuch gelöscht. Daher ging das Vermögen der Gesellschaft bereits vor dem 31.03.2013 auf den verbleibenden Gesellschafter (Dr. ***5***) über, welcher die Praxis fortführte. Die im Schrifttum offenbar strittige, aber überwiegend verneinende Antwort auf die Frage, ob die Gesellschaft für den Zeitraum zwischen dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters und der Eintragung der Löschung der OG im Firmenbuch fortbesteht (*Straube/Ratka/Rauter*, UGB⁴ § 142 Rz 7; *Jabornegg/Artmann*, UGB³ Band 1 § 142 Rz 12-16; *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht² Rz 2/742; aA Krejci, RK UGB § 142 Rz 2), ist für den vorliegenden Fall nicht entscheidend, da die angefochtenen Erledigungen jedenfalls nach der Eintragung der Löschung (03.04.2013) und damit auch nach der Herstellung der entsprechenden Publizität des Erlöschens der Gesellschaft zugestellt wurden (Umsatzsteuerbescheid vom 03.09.2015, Beschwerdeentscheidung 18.11.2015).

Eine Liquidation der ***1*** nach dem 31.03.2013 war nicht erforderlich, da die Gesellschafter, wie sich aus dem Firmenbuchgesuch der Gesellschafter der ***1*** vom 19.03.2013 ergibt, bereits vor dem 31.03.2013 das gesamte Gesellschaftsvermögen aufgeteilt hatten und somit kein Liquidationsbedarf bestand. § 145 Abs. 1 UGB verlangt eine Liquidation nur, sofern nicht eine andere Art der Auseinandersetzung (als die Liquidation) von den Gesellschaftern schlussendlich vereinbart wurde oder einer der weiteren Tatbestände des § 145 UGB, welche hier nicht einschlägig sind, gegeben wäre.

Der Einwand der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 04.04.2018, wonach die Gesellschaft laut Gesellschaftsvertrag nach Auflösung liquidiert werden sollte und die Gesellschafter eine Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 UGB damit ausgeschlossen hätten, geht damit ins Leere. Zudem haben die Gesellschafter mit dem Ausschluss einer Kündigung vor dem 31.03.2013 lediglich jeweils die (einseitige) Kündigung ausgeschlossen, jedoch nicht eine jederzeit mögliche einvernehmliche Übernahme des Gesellschaftsvermögens durch den

Rechtsnachfolger. Mit dem genannten Gesellschaftsvertrag war eine Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des § 142 UGB, welche jederzeit vereinbart werden kann, daher nicht für die Zukunft ausgeschlossen und die Gesellschafter haben im konkreten Fall offenbar von ihrem – wie ausgeführt – jederzeit zustehenden Recht, das Vermögen der Gesellschaft bereits vor deren geplanten Beendigungszeitpunkt einvernehmlich auf den verbleibenden letzten Gesellschafter zu übertragen, Gebrauch gemacht (vgl. *Jabornegg/Artmann*, UGB³ Band 1 § 142 Rz 23). Zudem war bislang unstrittig und ergibt sich aus den vorliegenden Beweismitteln (Gründungsvertrag vom 13.11.2012, Firmenbucheingabe vom 19.03.2013, Vorbringen der Parteien) eindeutig, dass die gemeinsame Praxis von Dr. ***5*** fortgeführt werden sollte, was auch geschah.

Eine Beschwerde gegen eine Erledigung, in der kein oder ein falscher Bescheidadressat im Spruch bezeichnet wird, ist mangels tauglichen Beschwerdegegenstandes zurückzuweisen (VwGH 08.03.1991, 88/17/0209).

Die ***1*** hat zufolge Übernahme ihres Vermögens durch ihren Gesellschafter Dr. ***5*** im Zeitpunkt des Ergehens der angefochtenen Erledigung betreffend Umsatzsteuer 2013 vom 03.09.2015, also bereits länger als zwei Jahre nach Löschung der offenen Gesellschaft im Firmenbuch am 03.04.2013, jedenfalls nicht mehr bestanden, sodass diese als Bescheid intendierte Erledigung keine Rechtswirkungen entfalten konnte. Da diese Erledigung an einen nicht mehr existenten Bescheidadressaten gerichtet war, verfügte sie über keine Bescheidqualität (*Ritz*, BAO⁶, § 260; BFG 05.11.2015, RV/5101252/2014; VwGH 31.05.1994, 91/14/0140; VwGH 19.06.2002, 99/15/0144; VwGH 19.04.2006, 2002/13/0193) und war die dagegen gerichtete Bescheidbeschwerde daher gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (vgl. *Fischerlehner*, Abgabenverfahren² § 260).

Aus dem Dargestellten ergibt sich weiters, dass auch die als Beschwerdeverentscheidung intendierte Erledigung vom 18.11.2015 nicht rechtswirksam erlassen worden war. Diese Beschwerdeverentscheidung ruft keine Rechtswirkungen hervor.

Der Vorlageantrag vom 02.12.2015 war gemäß §§ 260 Abs. 1 lit. a, 264 Abs. 4 lit. e iVm § 264 Abs. 5 BAO zurückzuweisen.

Ein Anbringen ist dem Einschreiter zuzurechnen (vgl. VwGH 30. 1. 2015, Ra 2014/17/0025). Die Zurückweisungen der Beschwerde und des Vorlageantrages haben daher an die einschreitende Steuerberatungskanzlei zu erfolgen, da sie für eine OG eingeschritten ist, die im Zeitpunkt des Einschreitens nicht mehr existiert hat.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn diese von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 4. Juni 2020