

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** als Vorsitzenden, die Richterin ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR*** und ***LR*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch WPI-Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Judendorfstraße 33, 8071 Hausmannstätten, sowie Mag. Thomas Klein, Kärntner Straße 7B, 8020 Graz, über die Beschwerde vom 22. Juni 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 15. Mai 2020 über die Zurückweisung des Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 12.9.2019 (hinsichtlich Umsatzsteuer 2014 bis 2017 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-11/2018, jeweils ergangen an ***MV*** als Masseverwalter im Insolvenzverfahren ***RR** OG) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2024 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Frage, ob die Beschwerdeführerin zur Erhebung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Beschwerdefrist im Umsatzsteuerverfahren der ***RR** OG aktivlegitimiert ist.

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ist unbeschränkt haftende Gesellschafterin der ***RR** OG. Neben der Beschwerdeführerin sind vier weitere Personen unbeschränkt haftende Gesellschafter der ***RR** OG. Über das Vermögen der ***RR** OG wurde mit Beschluss vom ***tt.mm.jjjj*** das Konkursverfahren unter dem Aktenzeichen ***111*** des LGZ Graz eröffnet und ***MV*** als Masseverwalter bestellt.

Aufgrund einer bei der ***RR** OG im Jahr 2019 abgeschlossenen Außenprüfung erließ die belangte Behörde die Umsatzsteuerbescheide vom 10.5.2019 hinsichtlich der Jahre 2014 bis 2017 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer vom 13.5.2019 hinsichtlich 1-11/2018.

Adressiert waren die Bescheide an „***MV*** als Masseverwalter im Insolvenzverfahren ***RR** OG“ (z.H. des bevollmächtigten Vertreters).

Die Bescheidebegründung hinsichtlich dieser Bescheide wurde am 17.7.2019 ebenfalls an „***MV*** als Masseverwalter im Insolvenzverfahren ***RR** OG“ (z.H. des bevollmächtigten Vertreters) zugestellt.

Mit Eingabe vom 12.9.2019 beantragte die Beschwerdeführerin die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend die Beschwerdefrist der Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2017 sowie Umsatzsteuerbescheid 1-11/2018 der ***RR** OG.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Masseverwalter in Abgabenangelegenheiten nicht befugt sei, für die OG aufzutreten. Die Bescheidebegründung zu den Umsatzsteuerbescheiden sei der ***RR** OG somit erst mit tatsächlichem Zugang an den gewillkürten Rechtsvertreter der ***RR** OG am 2.9.2019 zugestellt worden. Aus anwaltlicher Vorsicht wurde daher der *„Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand erstattet, um ein etwaiges Fristversäumnis, welches mangels Zustellung, aber auch aufgrund der bereits erfolgten Beschwerden, ohnedies nicht vorhanden sei, zu heilen“*.

Als Beschwerdeführer dieser Eingabe sind sowohl die ***RR** OG, die Beschwerdeführerin als auch die weiteren vier unbeschränkt haftenden Gesellschafter ausgewiesen. Vertreten werden sämtliche Personen von einem Rechtsanwalt.

Mit Bescheid vom 15.5.2020 wies die belangte Behörde diesen Antrag als unzulässig zurück und führte aus, dass die Umsatzsteuerbescheide an den Masseverwalter als gesetzlichen Vertreter der ***RR** OG ergangen seien. Die Zustellung an diesen bzw. an dessen steuerliche Vertretung habe die Rechtsmittelfrist ausgelöst und nur ihm als Beschwerdelegitimierten komme somit auch das Recht zu, eine allfällige Fristversäumnis geltend zu machen.

Adressatin des Zurückweisungsbescheides war die Beschwerdeführerin.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 22.6.2020 per Fax von der Beschwerdeführerin eine Beschwerde bei der belangten Behörde eingebracht. Als Einschreiter scheinen in diesem Schreiben neben der Beschwerdeführerin weiters auch die ***RR** OG als auch die weiteren vier unbeschränkt haftenden Gesellschafter der ***RR** OG (jeweils im eigenen Namen) auf. Ein berufsmäßiger Parteienvertreter geht aus der Eingabe nicht hervor.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.10.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass im Umsatzsteuer-

verfahren eine Offene Gesellschaft Parteistellung habe bzw. sie gemäß § 2 UStG Unternehmerin und Abgabenschuldnerin sei. Gegen einen an eine Offene Gesellschaft gerichteten Umsatzsteuerbescheid sei daher nur die Gesellschaft bzw. deren gesetzlicher Vertreter beschwerdebefugt und nicht die einzelnen Gesellschafter. Dementsprechend sei auch nur die Gesellschaft bzw. deren gesetzlicher Vertreter zur Geltendmachung einer allfälligen Fristversäumnis gemäß § 308 BAO betreffend die der Personengesellschaft vorgeschriebenen Umsatzsteuer berechtigt.

Adressatin der Beschwerdeentscheidung war die Beschwerdeführerin.

Mit Eingabe vom 20.11.2020 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Diese Eingabe wurde wiederum per Fax bei der belangten Behörde eingebracht.

Als (eigenständige) Einschreiter werden auch die ***RR** OG als auch die vier weiteren unbeschränkt haftenden Gesellschafter der ***RR** OG neben der Beschwerdeführerin ausgewiesen.

Am 30.11.2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde der Beschwerdeführerin gegen den Zurückweisungsbescheid dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 28.2.2023 wurde die gegenständliche Rechtssache der mit 1.1.2023 neu besetzten Gerichtsabteilung 5010 zugewiesen.

Mit 2.5.2024 wurde die von der Beschwerdeführerin beantragte mündliche Senatsverhandlung für 10.6.2024 anberaumt.

Mit Eingabe vom 17.5.2024 beantragte die Beschwerdeführerin Akteneinsicht, welche am 27.5.2024 durchgeführt wurde.

Zugleich wurde die „Überweisung“ der Rechtssache an das Bundesfinanzgericht in Wien mit dem Hinweis auf die Obsorgepflichten als Alleinerziehende für ein 8 jähriges Schulkind sowie die Verlegung des Verhandlungstermins aufgrund der Verhinderung der für die Rechtsangelegenheit Zuständige beantragt. Diese Anträge wurden mit Beschluss vom 24.5.2024 abgewiesen.

Mit Eingabe vom 6.6.2024 wurde von der Beschwerdeführerin ein ergänzendes Vorbringen erstattet.

Die Beschwerdeführerin brachte vor, dass über das Vermögen der ***RR** OG zu Unrecht ein Insolvenzverfahren eröffnet worden sei. Es könne bei der OG keine Insolvenz vorliegen, solange nicht bei allen persönlich haftenden Gesellschaftern der Insolvenztatbestand erfüllt sei. Dies würde eine Außerachtlassung der Solidarhaftung der GesellschafterInnen gemäß § 128 UGB bedeuten. Im Übrigen verfüge die OG über beträchtliches Vermögen, wie Goldschmuck, Goldmünzen, Gold und Silbergegenstände, etc.

§ 2 Abs. 2 IO lege fest, dass ausschließlich das der Exekution unterzogene und somit pfändbare Vermögen, somit ausschließlich zivilrechtliches Vermögen/Eigentum Gegenstand des Insolvenzverfahrens sei. Dagegen gelte in Steuerangelegenheiten bzw. im Abgabeverfahren die wirtschaftliche Betrachtungsweise und nicht der zivilrechtliche Eigentums-/Vermögensbegriff. Die Problematik der verschiedenen Betrachtungsweisen der Rechtsgebiete sei in der bisher ergangenen Rechtsprechung im Abgabeverfahren nicht behandelt worden. Gegenstand des Abgabeverfahrens seien somit auch aus dem Insolvenzverfahren Ausgeschiedenes, Nicht-Eintritte sowie Rechtsverhältnisse gemäß § 6 Abs. 3 IO, für die der Masseverwalter nicht verantwortlich sei.

Daraus schloss die Beschwerdeführerin, dass ausschließlich die GesellschafterInnen der OG Subjekt der Einkommensteuer, aber auch der Umsatzsteuer seien, da es zu keiner Differenzierung zwischen Ausgeschiedenem und Nicht Ausgeschiedenem komme. Der Masseverwalter werde von der Abgabenbehörde unrichtig als umsatzsteuerliches Steuersubjekt gesehen und seine Mitwirkung im Abgabeverfahren dem tatsächlich Betroffenen zugerechnet, ihm ausschließlich Bescheide zugestellt und seine Beschwerden beachtet, obwohl das Insolvenzverfahren kein Erwachsenenschutzverfahren sei.

Die Durchführung der Außenprüfung sei ohne der Beiziehung der GesellschafterInnen der OG erfolgt. Dies sei eine unzulässige Vorgehensweise der Abgabenbehörde, da sie die gesetzlichen Haftungsbeteiligten gemäß § 128 UGB von der Wahrung ihrer Teilhaber-/Parteienrechte ausschließe, obwohl sie auch steuerrechtlich die volle Haftung trage.

Der Abgabenbehörde sei bekannt gewesen, dass die Gesellschafter der ***RR** OG und der Masseverwalter „streitverfangen“ seien und die Gesellschafter mit dem Masseverwalter „prozessieren“. Die Bescheide hätten daher gemäß § 20 BAO sämtlichen Gesellschaftern direkt zugestellt werden müssen.

Die Zustellung der Bescheide an sämtliche Gesellschafter ab Konkurseröffnung über das Vermögen der OG sowie deren Beschwerderecht ergäbe sich aus daraus, dass die Gesellschafter ab diesem Zeitpunkt Mitunternehmer neben der Masse seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist im streitgegenständlichen Zeitraum unbeschränkt haftende Gesellschafterin der ***RR** OG.

Über das Vermögen der ***RR** OG wurde mit Beschluss vom ****tt.mm.jjjj*** das Konkursverfahren unter dem Aktenzeichen ***111*** des LGZ Graz eröffnet und ***MV*** als Masseverwalter bestellt.

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2017 sowie der Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-11/2018 betreffend die ***RR** OG vom 10.5.2019 bzw.

13.5.2019 wurden an ***MV*** als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der ***RR** OG zu Händen des steuerlichen Vertreters des Masseverwalters adressiert und zugestellt.

Die Beschwerdeführerin brachte (wie auch die ***RR** OG selbst und die jeweils anderen vier unbeschränkt haftenden Gesellschafter der ***RR** OG) mit Eingabe vom 12.9.2019 einen Antrag auf Wiedereinsetzung der Beschwerdefrist hinsichtlich dieser Umsatzsteuerbescheide 2014-2017 sowie 1-11/2018 ein. Die einzelnen Beschwerdeführer sind in der Eingabe wie folgt ausgewiesen:

[...]

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem von der belangten Behörde vorgelegten Akt, den Daten des Abgabensinformationssystems und aus der Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in das Firmenbuch zu FN ***123*** sowie in die Ediktsdatei zu Aktenzeichen ***111*** des LGZ Graz sowie aus den Schriftsätzen der Beschwerdeführerin.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 78 Abs. 1 BAO ist Partei im Abgabungsverfahren der Abgabepflichtige (§ 77), im Beschwerdeverfahren auch jeder, der eine Beschwerde einbringt (Beschwerdeführer), einem Beschwerdeverfahren beigetreten ist (§§ 257 bis 259) oder, ohne Beschwerdeführer zu sein, einen Vorlageantrag (§ 264) gestellt hat.

Gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) oder einer mündlichen Verhandlung ist nach § 308 Abs. 1 BAO auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, daß sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten oder zur Verhandlung zu erscheinen. Daß der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Antragslegitimiert zur Stellung eines Antrages auf Wiedereinsetzung ist die Partei des Verfahrens, in dem der Wiedereinsetzungstatbestand verwirklicht worden ist, sofern der Partei aus der Versäumung einer Frist ein Rechtsnachteil erwachsen ist (Capek/Rzeszut/Turpin in Rzeszut/Tanzer/Unger [Hrsg], BAO: Stoll Kommentar - Digital First ^{2.06} [2023] § 308 BAO Rz 5).

Für die Berechtigung zur Einbringung eines Wiedereinsetzungsantrages ist somit erforderlich, dass der Antragsteller in dem Verfahren, in dem eine Frist zur Vornahme einer Verfahrenshandlung versäumt wurde, Parteistellung (beurteilt nach § 78 BAO) hat. Die Verknüpfung der Wiedereinsetzung mit einem Antrag der Partei liegt darin begründet, dass nur die Partei entscheiden kann, ob eine Verfahrenshandlung gewollt nicht wahrgenommen wurde oder ob sie diese unbeabsichtigt, weil durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert, nicht wahrgenommen hat, schließlich ob sie die versäumte Verfahrenshandlung überhaupt nachholen will (Capek/Rzeszut/Turpin in Rzeszut/Tanzer/Unger [Hrsg], BAO: Stoll Kommentar - Digital First ^{2.06} [2023] § 308 BAO Rz 6).

Gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 ist Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 der Unternehmer. Unternehmer können auch Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit sein. Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist sohin eine Personengesellschaft ein eigenes, von ihren Gesellschaftern unabhängiges Steuersubjekt (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0119, 0120; 9.3.2005, 2001/13/0189).

Jeder Bescheid hat in seinem Spruch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht (§ 93 Abs. 2 BAO).

Ist der Umsatzsteuerbescheid an die Gesellschaft ergangen, kommt nur der Gesellschaft, nicht aber den Gesellschaftern das Berufungsrecht (nunmehr: Beschwerderecht) gemäß § 246 Abs. 1 BAO zu (VwGH 24.5.2007, 2007/15/0110; 30.9.2015, Ra 2014/15/0024).

Anders als hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften wirkt die Festsetzung von Umsatzsteuer nicht gegenüber den Gesellschaftern, sondern nur gegenüber der Personengesellschaft (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0218; 9.3.2005, 2001/13/0189).

Berger/Pirklbauer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON3.03 § 19 Rz 6 (Stand 1.8.2023, rdb.at) führen aus, dass bei rechtsfähigen oder teilweise rechtsfähigen Personengesellschaften (OG, KG) die Personengesellschaft Steuerschuldner ist.

Im Insolvenzverfahren ist der Insolvenzverwalter für die Wahrnehmung umsatzsteuerlicher Pflichten zuständig (Menheere in Berger/Menheere/Tschiderer/Wakounig [Hrsg], Praxis-kommentar zum UStG² [2023] § 19 UStG Rz 8).

Aus der Eingabe vom 12.9.2019 ergibt sich klar und unmissverständlich, dass die Beschwerdeführerin, wie auch die vier weiteren natürlichen Personen und die ***RR** OG selbst, jeweils als eigenständige Beschwerdeführer eingeschritten sind. Die Beschwerdeführerin ist nicht als Vertreterin oder Bevollmächtigte des Insolvenzverwalters in der Insolvenz der ***RR** OG aufgetreten. Für ein eigenständiges Einschreiten der Beschwerdeführerin spricht, dass die Beschwerdeführerin in der Eingabe vom 12.9.2019 neben der ***RR** OG und den anderen

Gesellschaftern als eigene „Beschwerdeführerin“ angeführt ist und die letzte Seite der Eingabe mit ihrem Namen unterfertigt ist.

Da der Beschwerdeführerin jedoch im Umsatzsteuerverfahren des Insolvenzverwalters in der Insolvenz der ***RR** OG keine Parteistellung zukommt, sie jedoch im gegenständlichen Verfahren unzweifelhaft im eigenen Namen und nicht im Namen des Insolvenzverwalters in der Insolvenz der ***RR** OG gehandelt hat, war sie zur Einbringung eines Wiedereinsetzungsantrages betreffend die Beschwerdefrist im Zusammenhang mit dem Umsatzsteuerverfahren des Insolvenzverwalters in der Insolvenz der ***RR** OG im eigenen Namen nicht berechtigt und erfolgte die Zurückweisung des Wiedereinsetzungsantrages durch die belangte Behörde zu Recht.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom 6.6.2024, dass weder eine Überschuldung noch eine Zahlungsunfähigkeit der ***RR** OG vorliege, wird auf den Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom ***tt.mm.jjjj*** zu ***111*** über die Konkurseröffnung verwiesen sowie festgehalten, dass dem Bundesfinanzgericht keine Kompetenz hinsichtlich der Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der Eröffnung bzw. der Durchführung von Insolvenzverfahren zukommt.

Dem weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach der Masseverwalter unrichtigerweise als umsatzsteuerrechtliches Steuersubjekt angesehen und sein Handeln dem tatsächlich Betroffenen zugerechnet werde, lediglich ihm Bescheide zugestellt und seine Beschwerde beachtet werden, ist die ständige Rechtsprechung des VwGH entgegenzuhalten. Nach seiner Rechtsprechung führt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens dazu, dass das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Insolvenzverfahrens erlangt (Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen wird. Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung - soweit die Befugnisse des Schuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter im Sinn des § 80 BAO (VwGH 4.5.2017, Ra 2017/16/0061). Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (VwGH 2.10.2014, Ra 2014/15/0028).

Eine Pflicht auf zusätzliche Zustellung der Umsatzsteuerbescheide an den Insolvenzverwalter in der Insolvenz der ***RR** OG an sämtliche Gesellschafter der ***RR** OG aufgrund der von der Beschwerdeführerin angeführten Kenntnis der Abgabenbehörde, dass die Gesellschafter der ***RR** OG und der Masseverwalter „streitverfangen“ gewesen seien, kann aus § 20 BAO nicht abgeleitet werden. Dieses Vorbringen der Beschwerdeführerin geht somit ins Leere. Die in diesem Zusammenhang von der Beschwerdeführerin gestellten Beweisangebote, nämlich die Beischaffung des Abgabenaktes über das zugrundeliegende Außenprüfungsverfahren betreffend ***RR** OG samt Zustellnachweisen über die Bescheide (der Abgabenakt bestehe nicht nur aus Bericht und Niederschrift zur Außenprüfung, sondern auch Korrespondenzen der

Abgabenbehörde mit Dritten und Erhebungen/und Mitteilungen des Finanzamtes) sowie die Einvernahme von namentlich genannten Zeugen, waren somit aufgrund ihrer Unerheblichkeit abzuweisen.

Ebenso sind die Beweisanträge der Beschwerdeführerin, nämlich wiederum die Beischaffung des Abgabenaktes über das zugrundeliegende Außenprüfungsverfahren betreffend ***RR** OG samt Zustellnachweisen über die Bescheide (der Abgabenakt bestehe nicht nur aus Bericht und Niederschrift zur Außenprüfung, sondern auch Korrespondenzen der Abgabenbehörde mit Dritten und Erhebungen/und Mitteilungen des Finanzamtes) sowie die Einvernahme von namentlich genannten Zeugen, im Zusammenhang mit ihren Ausführungen betreffend das Feststellungsverfahren aufgrund Unerheblichkeit abzuweisen, da Gegenstand des Verfahrens der Zurückweisungsbescheid hinsichtlich des Wiedereinsetzungsantrages betreffend Beschwerdefrist der Umsatzsteuerbescheide an den Insolvenzverwalter der ***RR** OG und kein Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO ist.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihrem Schriftsatz vom 6.6.2024, dass ihr ein unmittelbares und mittelbares Beschwerderecht als unbeschränkt Haftungsbeteiligte der Umsatzsteuer gemäß § 248 BAO iVm § 260 Abs. 2 BAO zukomme, muss schon deshalb der Erfolg abgesprochen werden, da die Beschwerde im gegenständlichen Verfahren nicht als unzulässig zurückgewiesen wird, weil die Bescheidbeschwerde vor Beginn des Laufes der Beschwerdefrist eingebracht wurde, sondern es wird die Bescheidbeschwerde abgewiesen. Zudem ist kein Haftungsbescheid an die Bf im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer des Masseverwalters in der Insolvenz der OG erlassen worden. § 248 BAO ist daher nicht anzuwenden (VwGH 17.12.2008, 2006/13/0198).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Die rechtliche Beurteilung weicht nicht von der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab. Es liegt somit keine Rechtsfrage vor, der grundlegender Bedeutung zukommt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 19. Juni 2024