

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der damaligen ***1***, ***5***, jetzt die zuletzt beteiligten Gesellschafter ***A***, ***B*** und ***C*** betreffend Beschwerde vom 22. Februar 2011 gegen die Bescheide Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO (im Folgenden kurz: „F“) und Umsatzsteuer 2008 (im Folgenden kurz: „U“) des Finanzamt ***U*** (heute: Finanzamtes Österreich) vom 3. Februar 2011 betreffend Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

Die Berufung (heute: Beschwerde) vom 22. Februar 2011 betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung von Einkünften für 2008 wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

Dem Umsatzsteuerbescheid 2008 und dem Bescheid betreffend Feststellungen von Einkünften für das Jahr 2008 fehlt der Bescheidcharakter.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

I. Verfahrensgang

- Am 05.09.2008 übermittelte die Beschwerdeführerin (in Folgenden kurz: „Bf.“) über ihre damalige steuerliche Vertretung (im Folgenden kurz: „stV“) den Fragebogen (Verf 25) an das Finanzamt anlässlich der Aufgabe des Gewerbebetriebes mit Angabe des Verkaufspreises iHv ca. EUR 500.000,-. Die Aufgabe des Betriebes wurde mit 31.07.2008 datiert.
- Am 19.10.2010 erfolgte eine nochmalige Übermittlung dieses Fragebogens mit Korrektur des Verkaufspreises auf EUR 0,- durch die stV der Bf.

- Die Bf übermittelte die Erklärung U 2008 mit 14.04.2009 und E6 2008 mit 18.04.2010. Erklärt wurde ein Verlust aus Gewerbebetrieb iHv EUR 440.632,-. Beigelegt wurde die Berechnung des Betriebsaufgabenverlustes.
- Am 03.02.2011 ergingen beide Bescheide des Finanzamtes adressiert an die ***1*** zHd der steuerlichen Vertretung, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit EUR 277.205,67 festgesetzt wurden, da das Finanzamt die Wertberichtigung des Verkaufspreises nicht anerkannte. Hierin ist der Veräußerungs- und Aufgabegewinn mit je EUR 87.322,95 pro (ehemaligen) Gesellschafter enthalten.
- Die Bf. erhob gegen den F Bescheid 2008 durch ihre stV Berufung am 22.02.2011 unter der Bezeichnung „***1***“. Es wurde eine mündliche Verhandlung beantragt und falls sich aus der Berichtigung des F Bescheides 2008 Auswirkungen auf den U Bescheid 2008 ergeben, so gelte die Berufung auch gegen den U Bescheid gleichermaßen.
- Das BFG versendete einen Vorhalt am 17.07.2024 mit zahlreichen Fragen zum Sachverhalt.
- Dieser wurde nach Fristerstreckung fristgerecht mit 30.09.24 durch die steuerliche Vertretung beantwortet.
- Auf Grund mehrerer Angaben und Hinweise der stV, dass die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (in Folge kurz: „GesbR“) bereits im Jahr 2008 beendet war, übermittelte das BFG dem Finanzamt die Vorhaltsbeantwortung zur Kenntnisnahme und räumte die Möglichkeit einer Stellungnahme ein, v.a. mit den Bedenken, dass die im Jahr 2011 erlassenen Bescheide U und F 2008 falsch bezeichnet wären, wenn die GesbR im Jahr 2008 aufgehört hätte zu existieren. Das Finanzamt richtete nämlich die beschwerdeanhängigen Bescheide an die ***1***, welche nach diesem Verfahrensstand im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (im Jahre 2011) nicht mehr existierte.
- Das Finanzamt übermittelte am 10.10.2024 eine Stellungnahme diesbezüglich und vermeint, dass keine falsche Adressierung seitens des Finanzamtes vorläge (Begründung des Finanzamtes siehe unter Punkt rechtliche Erwägungen) und wenn das BFG meine es läge eine falsche Adressierung vor, dann wäre die damalige stV auch nicht mehr zur Einbringung des Rechtsmittels legitimiert gewesen. Denn die stV brachte die Berufung im Namen der Personengesellschaft ein. Wäre die Personengesellschaft nicht mehr existent gewesen, gäbe es keine aufrechte Aktivlegitimation mehr und Anbringen von nicht legitimierten Personengesellschaften seien gem. §260 Abs 1 lit a BAO zurückzuweisen.
- Das BFG übermittelte am 14.10.24 der Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes woraufhin diese am 31.10.24 eine neuerliche Stellungnahme übermittelte, und die Rechtsansicht des Finanzamtes widersprochen hatte. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung war die GesbR im Jahr 2008 beendet und die Vollmacht der damaligen steuerlichen Vertretung bezüglich der eingebrachten Berufung nach wie vor aufrecht.

II. Sachverhalt

Die GesbR „***1***“ war im Zeitpunkt der Erlassung des Umsatz- und Feststellungsbescheides 2008 am 03.02.2011 bereits beendet. Die Bescheide ergingen an eine nichtexistente Gesellschaft. Die zuletzt beteiligten Gesellschafter an der GesbR waren zu je einem Drittel Herr ***A***, ***B*** und ***C***

III. Beweiswürdigung

Am 05.09.2008 und nochmals am 14.04.2010 übermittelte die steuerliche Vertretung den ausgefüllten Fragebogen bezüglich Aufgabe einer gewerblichen Tätigkeit (Formular Verf 25) an das Finanzamt, wobei bei der Übermittlung am 14.04.2010 lediglich der Verkaufspreis von EUR 500.000,- auf 0,- korrigiert wurde. Die Aufgabe des Betriebes wurde mit 31.07.2008 angeführt unter Nennung des Käufers.

Die letzten abgegebenen Steuererklärungen betreffen das Jahr 2008 und sind am 19.04.2010 beim Finanzamt eingelangt. In der Beilage zur Feststellungserklärung 2008 (Formular E6a) wurde unter Kz 9020 angeführt, dass der Betrieb (und nicht Teilbetrieb) der Mitunternehmerschaft veräußert wurde, samt erklärten Verlust. In der Beilage zur Steuererklärung wurde die Berechnung des Betriebsaufgabenverlustes beigelegt.

Der Gesellschaftszweck der GesbR ergibt sich aus dem Treuhandvertrag vom 05.05.2003. Diese kaufte ursprünglich in der Gemeinde ***2*** eine Freizeitanlage (Seeliegenschaften) aus 93 Einzelparzellen, welche sie in der Folge aufschloss und verwertete. Mittels Kaufvertrag vom 19.5.2008 verkaufte die Bf. über ihren Treuhänder die letzten Liegenschaften in einem Ausmaß von 9.567 m² an die ***3***. Mit dem Verkauf der letzten Seeliegenschaften im Jahr 2008 war kein Betrieb, Vermögen und unternehmerische Tätigkeit der GesbR mehr vorhanden. Der Gesellschaftszweck war mit dem Verkauf der letzten Liegenschaften in ***2*** im Jahr 2008 erfüllt.

Der am 03.02.2011 vom Finanzamt erlassene Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO weist Veräußerungs- und Aufgabegewinne iHv EUR 261.968,86 aus. Adressiert jedoch an die nicht mehr existente GesbR.

IV Rechtliche Erwägungen:

Gemäß § 19 Abs. 2 BAO gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesene Gesellschafter (Mitglieder) über. Mit dem Tatbestandsmerkmal „Beendigung“ knüpft § 19 Abs 2 BAO an das Zivilrecht an. (vgl Ritz/Koran, BAO, § 19 Rz 14, mit Verweis auf Stoll, 198).

Da nach der Rechtslage vor dem GesbR-Reformgesetz (GesbR-RG), BGBl I 2014/83, eine GesbR (§ 1175 ABGB) mit ihrer Auflösung (§1205 ABGB) endete, vertrat der VwGH dazu in ständiger Rechtssprechung die Ansicht, dass eine GesbR mit dem Zeitpunkt ihrer Auflösung für den Bereich des Abgabenrechts ihre Parteifähigkeit und damit ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat verliert (vgl etwa VwGH 24.09.2003, 98/13/0211).

Mit dem GesbR-RG wurde das gesamte 27. Hauptstück des ABGB neu geregelt. Mit der Novellierung wurden auch neue Regelungen betreffend die Beendigung der GesbR geschaffen. Nach der Auflösung (§§ 1208 ff ABGB) ist nun nach heutiger Rechtslage, wie bei Personengesellschaften des Unternehmensrechts – eine Liquidation (§§ 1216a ff ABGB) der GesbR vorgesehen. Wie auch die Materialien des GesbR-RG ausführen, wurden mit der Gesetzesänderung das Recht der Auflösung und Liquidation an das Recht der OG angepasst.

Da die streitanhängige Beschwerde den Zeitraum vor dem GesbR-RG betrifft, verlor die GesbR nach damaliger Rechtsprechung des VwGH bereits im Zeitpunkt ihrer Auflösung ihre Parteifähigkeit und nicht erst, wenn alle Rechtsverhältnisse zu Dritten (zB bis Steuerschulden beim Finanzamt) abgewickelt sind.

Der Treuhandvertrag legt dar, dass die GesbR den Zweck verfolgt eine Freizeitanlage (Seeliegenschaften) aus ursprünglich 93 Einzelparzellen in der Gemeinde ***2*** zu kaufen, aufzuschließen und zu verwerten. Somit war der Gesellschaftszweck mit Beendigung des Projektes, nämlich den Verkauf aller Liegenschaften erfüllt und die GesbR somit beendet. Der Treuhandvertrag enthält keine Angaben, dass die GesbR zeitlich unbegrenzt existieren soll. Auch spricht der Name „***1***“ für die Befristung für dieses Projekt.

Mit Kaufvertrag vom 19.05.2008 wurden die letzten Liegenschaften verkauft, auch wenn beim Verkauf über ein Barterunternehmen es lediglich nur zu einer Wertgutschrift kam und in der Folge nie ein Entgelt geflossen ist.

Die steuerliche Vertretung führte in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.09.2008 zur Frage 6 aus, dass spätestens im Jahr 2008 die Mitunternehmerschaft beendet war.

Das BFG äußerte seine Bedenken bezüglich der Bescheidadressierung gegenüber dem Finanzamt und räumte diesen die Möglichkeit einer Stellungnahme ein.

Das Finanzamt übermittelte am 10.10.24 dazu eine Stellungnahme.

Das Finanzamt führte aus, dass die Adressierung richtig sei:

- Die Erklärungen wurden unter der Bezeichnung „***1***“ eingebracht. Darin wurde auch dargelegt, dass rechtliche Schritte eingeleitet wurden und auch eine Rückabwicklung des Verkaufes angeboten wurde. Mit einer Rückabwicklung wäre die verkaufte Liegenschaft wieder in die Verfügungsmacht der Mitunternehmerschaft gelangt, und die Gesellschaft weitergeführt worden und nicht beendet gewesen.
- Die Berufung wurde auch im Namen der „***1***“ eingebracht.
- Im Jahr 2013 wurde von der steuerlichen Vertretung ein Widerruf der Kleinunternehmerverzichtserklärung gem § 6 Abs 3 UStG eingebracht.
- Auf die Vorhaltsbeantwortung vom 30.09.2024 Antwort 3 wurde verwiesen. Die Kernaussage dieses Absatzes ist die, dass anfänglich als sich der Verdacht erhärterte, dass die Gutschrift beim Barterunternehmen wertlos sei, noch gemeinschaftliche Anstrengungen unternommen wurden, um an das Geld zu kommen. Unter Umständen hätte man sich auch entschlossen mit dem Erlös ein neues Projekt zu realisieren
- Falls die GesbR tatsächlich nicht mehr existiert hätte, wäre die Berufung im Namen einer nicht mehr prozessfähigen Partei eingebracht worden. Die beschwerdeführende Partei wäre nicht mehr prozessfähig gewesen. Für die Berufung gegen eine nicht mehr existenten Abgabepflichtigen gäbe es keine Aktivlegitimation mehr.

Das BFG übermittelte diese Stellungnahme der steuerlichen Vertretung zur Möglichkeit der Stellungnahme worauf diese am 30.10.2024 Folgendes ausführte:

Im Zeitpunkt der Bescheiderlassung war die ***1*** beendet. Dies wird wie folgt begründet:

- Mit der Übermittlung des Fragebogens zur Betriebsaufgabe Verf 25 an das Finanzamt im September 2008.
- Letzte Bewegung am Steuerkonto der ***1*** war die Festsetzung der Umsatzsteuer 2008.
- Dass im Jahr 2013 vom damaligen Vertreter ein schriftlicher Widerruf der Kleinunternehmerverzichtserklärung eingebracht wurde, muss ein Missverständnis gewesen sein. Am Steuerkonto ist klar ersichtlich, dass keine Vorsteuern gezogen oder Umsatzsteuer abgeführt worden. Auch vom Finanzamt gab es keine Aufforderungen zur Abgabe von Steuererklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen (gemeint: für die Jahre ab 2009).

- Die versuchten Eintreibungsmaßnahmen seitens der Mitunternehmer waren keine unternehmerische Tätigkeit mehr. Das letzte aktive Geschäft war der Grundstücksverkauf 2008.
- Dass das Finanzamt generell davon ausgeht, dass nur auf Grund der theoretischen Möglichkeit der Rückabwicklung eines Vertrages beendete Mitunternehmerschaften oder gar Unternehmen allgemein weiterbestehen, kann nicht nachvollzogen werden und sei zu widersprechen.
- Die steuerliche Vertretung führte weiters aus, dass die damalige steuerliche Vertretung jedenfalls bevollmächtigt gewesen wäre. Diese hätte schließlich nach Beendigung auch die Erklärungen für das Jahr 2008 eingereicht. Auch die Berufung durch diese war nach den Handlungen klarer Vertretungswille und läge eine aktive Antragslegitimation vor.

V: Das BFG hat erwogen:

Der Bescheid ist an die zuletzt beteiligten Gesellschafter der ***1*** zu richten gewesen und nicht an die nicht mehr existierende GesbR. Die GesbR war im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide F 2008 und U 2008 bereits beendet. Die Beendigung wurde seitens der stV dem Finanzamt mittels Verf 25 Formular angezeigt und das Finanzamt hat auch im F Bescheid 2008 den Veräußerungs- und Aufgabegewinn ermittelt. Der Gesellschaftszweck war mit dem Verkauf der letzten Seeliegenschaften erfüllt. Schadenersatzforderungen hat die ***1*** keine eingebracht (abgesehen, dass diese mangels Rechtsfähigkeit nicht klagslegitimiert ist). Die GesbR war im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits aufgelöst.

Gemäß § 19 Abs 2 BAO gehen mit Ende der Personengesellschaft die steuerlichen Rechte und Pflichten auf die zuletzt Beteiligten über. Diese Rechtsnachfolge wird durch § 191 Abs 2 und Abs 3 lit b BAO ergänzt. Demnach hat die Erledigung nicht mehr an die frühere Personengesellschaft zu ergehen, sondern an diejenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach ständiger Judikatur des VwGH 16.05.2002, 98/13/0182 scheidet die Personengesellschaft mit ihrer Vollbeendigung als Bescheidadressat definitiv aus.

Dass die Abgabenerklärungen 2008 mit dem Namen der GesbR abgegeben wurden, rechtfertigt nicht, die Bescheide deshalb an diese zu adressieren. Die Erklärungen 2008 betreffen ausschließlich das letzte gewerblich tätige Jahr der GesbR. Die veranlagten Bescheide sind aber mangels Existenz der GesbR im Zeitpunkt der Bescheiderstellung (**03.02.2011**) an die zuletzt beteiligten Gesellschafter zu richten. Auch, wenn in der Beilage zur Steuererklärung vom 14.04.2010 (OZ 14) ausgeführt wird, dass eine Rückabwicklung angeboten wurde, ist dies kein Argument für die falsche Adressierung der Bescheide am 03.02.2011. Die Beilage besagt

nur, dass die rechtlichen Schritte zu keinem Erfolg geführt hatten. Das Angebot der Rückabwicklung wurde, so in der Beilage zur Steuererklärung vom **14.04.2010**, nicht angenommen. Das ist aber noch jener Zeitpunkt vor der Bescheiderlassung. Die GesbR war mangels unternehmerischer Tätigkeit bereits aufgelöst. Selbst würde sie noch bestehen, wäre sie mangels Rechtsfähigkeit nicht klagslegitimiert. Somit kann eine Klage nur durch alle Gesellschafter als Gesamthandforderung gerichtlich durchgesetzt werden. Eine Zivilrechtsklage wurde anfangs von RA Dr***4*** geprüft, wurde aber nicht von allen drei Gesellschaftern unterstützt womit die vom Finanzamt angesprochene Schadenersatzklage kein Thema mehr war. Dass die Berufung im Namen „***1***“ eingebracht wurde ist in diesen Verfahren irrelevant, da auf Grund der falschen Adressierung der Bescheide durch das Finanzamt Nichtbescheide vorliegen und diese folglich gar nicht bekämpft werden können. Abgesehen davon führt die Berufung lediglich die Steuernummer und nach Interpretation des Geschriebenen, den Namen des Steueraktes an. Der Widerruf der Kleinunternehmerregelung im Jahre 2013 ergibt keinen Sinn. Die Gesellschaft war bereits beendet und die letzte Bewegung am Steuerkonto war der 03.03.2011 bezüglich der Festsetzung der Umsatzsteuer 2008. Dies wird daher als Irrtum der damaligen steuerlichen Vertretung gewertet. Im Akt des Finanzamtes gibt es keine weiteren Jahreserklärungen bzw. Bescheide für 2009 und folgenden Jahre. Auch dem Argument des Finanzamtes, dass anfänglich noch gemeinschaftliche Anstrengungen unternommen wurden, um an das Geld zu kommen und unter Umständen hätte man sich auch entschlossen mit dem Erlös ein neues Projekt zu realisieren, rechtfertigt ebenso nicht die Bescheidadressierung an die bereits beendete Personengesellschaft. In der Beilage zu den Erklärungen 2008 wurde die Erfolglosigkeit der Eintreibung beschrieben und ist bereits auch der Betriebsaufgabeverlust dargestellt. Von einem neuen Projekt seitens der GesbR findet sich kein Hinweis in den Steuererklärungen 2008. Ein neues Projekt könnte bestenfalls mit der Gründung einer neuen GesbR geschehen. Denn wäre das Geld aus dem Verkauf der letzten Liegenschaften geflossen, wäre die GesbR ebenso beendet worden (siehe Übermittlung des beantworteten Verf 25 Fragebogens anlässlich der Betriebsveräußerung vom 05.09.2008 mit Erlös aus Verkauf EUR 500.000,-). Ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, entfaltet keine Rechtswirkungen (VwGH 29.11.2000, 94/13/0267).

Entsprechend der Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 13.03.1997, 96/15/0118, gelten die oben zum Bescheidadressaten von Feststellungsbescheiden gemachten Aussagen auch für die Umsatzsteuer. Daher können auch Umsatzsteuerbescheide, die nach Beendigung einer Personengesellschaft an diese ergehen, keine Rechtswirkungen entfalten (vgl. die Ausführungen in der Entscheidung des UFS vom 16.10.2012, RV/0552-L/10).

Das Bundesfinanzgericht hat von einer Abhaltung einer mündlichen Verhandlung abgesehen, da die Bescheide keine Rechtswirkung entfalten und eine Berufung (heute: Beschwerde) daher unzulässig ist. Beiden Parteien wurde im Vorhaltwege die Möglichkeit der Stellungnahme

bezüglich der Bescheidadressierung eingeräumt und wurde davon auch Gebrauch gemacht. Das Parteiengehör wurde somit gewahrt.

Conclusio:

Bescheidadressat für den U und F Bescheid 2008 sind die zuletzt beteiligten Gesellschafter. Auf Grund der Nichtexistenz der GesbR im Zeitpunkt der Bescheiderlassung sind die Bescheide an die letzten Gesellschafter zu richten und nicht mehr an die nicht mehr existierende GesbR. Im Zeitpunkt der Bescheiderlassung war diese auf Grund der Erfüllung des Gesellschaftszweckes (Kauf-Erschließung-Verwertung der Seeliegenschaften ***2***) durch den Verkauf der letzten Seenliegenschaften der Freizeitanlage in ***2*** bereits beendet und dem Finanzamt mittels Verf 25 Formular und Erklärung des Betriebsaufgabenverlustes in der F Erklärung 2008 bekannt gegeben worden.

Die ergangenen Bescheide U und F 2008 entfalten daher keine Rechtswirkung. Eine Berufung/Beschwerde ist deshalb als unzulässig zurückzuweisen.

Ad Zustellung:

Seitens der Bf. ergeht die Zustellung dieses Beschlusses an die stV mit Zustellvollmacht als § 81 BAO Vertreter für die zuletzt beteiligten Gesellschafter (101 Abs 3 BAO):

- Herr ***A***
- Herr ***B***
- Herr ***C***

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie 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. Auf Grund der o.a. Erkenntnisse des VwGH liegt nach Ansicht des BFG im gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Den Bf. steht daher die Revision an den VwGH nicht zu.

Graz, am 20. Dezember 2024