

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Dr. Wiebke Peperkorn in der Beschwerdesache der vormaligen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ÖBUG Dr. NIKOLAUS WTH GmbH - WP u. StbGes, St Veitg 8, 1130 Wien, betreffend die Beschwerde vom 3. Oktober 2018 gegen die als Nichtfestsetzungsbescheide intendierten Erledigungen des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 27. September 2018 betreffend Umsatzsteuer 2015 und Umsatzsteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

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

Begründung

I. Verfahrensgang

Den angefochtenen Erledigungen ging ein Säumnisbeschwerdeverfahren voraus. Während anhängiger Revision beim VwGH gegen den die Säumnisbeschwerde abweisenden Beschluss des BFG vom 23.7.2018, RS/7100050/2018 erließ die belangte Behörde am 27.9.2018 die angefochtenen, als Nichtfestsetzungsbescheide intendierten Erledigungen betreffend Umsatzsteuer 2015 und 2016. Diese waren adressiert an ***A*** und ***B***.

Gegen diese Bescheide brachte die steuerliche Vertretung im Namen der ***Bf1*** am 3.10.2018 die verfahrensgegenständliche Bescheidbeschwerde ein und beantragte deren ersatzlose Aufhebung. Begründend wurde ausgeführt, dass die belangte Behörde für die Bescheiderlassung nicht zuständig gewesen sei und die Erledigungen als Erkenntnisse des BFG zu ergehen gehabt hätten.

Mit als Beschwerdevorentscheidungen intendierten Erledigungen vom 12.10.2018 wurde die Beschwerde mit Hinweis auf den im Säumnisbeschwerdeverfahren ergangenen Beschluss des BFG vom 23.7.2018 über die Abweisung der Säumnisbeschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Erhebung einer Revision bewirke keine Änderung der Zuständigkeit. Die Beschwerdeentscheidungen waren an die ***Bf1*** adressiert.

Dagegen brachte die steuerliche Vertretung im Namen der ***Bf1*** am 24.10.2018 einen Vorlageantrag ein. Die Aktenvorlage durch die belangte Behörde an das BFG erfolgte am 16.11.2018.

Mit Erkenntnis vom 4.12.2020, Ra 2018/13/0087 hob der VwGH den Beschluss des BFG vom 23.7.2018, RV/7100050/2018 betreffend die Abweisung der Säumnisbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Im fortgesetzten Verfahren erklärte das BFG die Säumnisbeschwerde vom 9.4.2018 mit Beschluss vom 14.1.2021 für gegenstandslos (BFG 14.1.2021, RS/7100074/2020).

Gegen diesen Beschluss wurde wiederum Revision an den VwGH erhoben, die mit Erkenntnis vom 28.6.2023, Ra 2021/13/0037 als unbegründet abgewiesen wurde.

Strittig ist zwischen den Parteien im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, ob die belangte Behörde zur Erlassung von Nichtfestsetzungsbescheiden betreffend Umsatzsteuer 2015 und 2016 zuständig war. Die Klärung dieser Frage setzt u.a. voraus, dass die am 27.9.2018 ergangenen Erledigungen über die Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für die Jahre 2015 und 2016 überhaupt Rechtswirksamkeit erlangen konnten.

II. Sachverhalt

Die ***Bf1*** (im Folgenden oftmals nur GesnbR) betrieb einen Gastronomiebetrieb. Gesellschafter dieser GesnbR waren ***A*** und ***B***, welcher zunächst die Gewerbeberechtigung für den Betrieb innehatte.

Im Jahr 2009 endete die Gewerbeberechtigung für ***B*** und schied dieser aus der GesnbR aus.

A verblieb als einziger Gesellschafter. Er übernahm nach Ausscheiden von ***B*** sämtliche Gesellschaftsrechte und führte die Geschäfte der GesnbR allein fort. Aus Konzessions- und gewerberechtlichen Gründen nutzte er hierfür nicht nur die GesnbR, sondern bis 2012 auch seine im Jahr 2008 gegründete ***C-GmbH*** (im Folgenden oftmals nur GmbH). Auch in dieser Gesellschaft war er Alleingesellschafter – ebenso war er Geschäftsführer der GmbH. Die GmbH wurde mit Umwandlungsvertrag vom 2.7.2012 gem. §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf den Gesellschafter ***A*** e.U. umgewandelt und am 6.7.2012 im Firmenbuch gelöscht.

Seit dem Ausscheiden von ***B*** im Jahr 2009 war ***A*** alleiniger Gesellschafter der GesnbR. In den Beschwerdejahren 2015 und 2016 trat ***A*** nach außen nicht unter dem Namen der GesnbR, sondern unter seinem eigenen Namen auf.

Die als Nichtfestsetzungsbescheide intendierten Erledigungen vom 27.9.2018 betreffend Umsatzsteuer 2015 und 2016 waren an ***A*** und ***B*** adressiert. Darin sprach die belangte Behörde aus, dass gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO für die Jahre 2015 und 2016 die Festsetzung der Umsatzsteuer für die ***Bf1*** nicht erfolgt.

Im Vollmachtsnamen der ***Bf1*** erhob die steuerliche Vertretung Beschwerde gegen die angefochtenen, als Nichtfestsetzungsbescheide intendierten Erledigungen der Abgabenbehörde, jeweils vom 27.9.2018 und machte die Unzuständigkeit der belangten Behörde geltend.

Die als Beschwerdeverentscheidungen intendierten Erledigungen vom 12.10.2018 waren an die ***Bf1*** adressiert. Der Vorlageantrag vom 24.10.2018 wurde durch die steuerliche Vertretung im Namen der ***Bf1*** gestellt.

III. Beweismwürdigung

Die Feststellung betreffend den Gastronomiebetrieb durch die ***Bf1*** ergibt sich aus dem BP-Bericht vom 31.1.2018, Beilage E1 Tz 1 und ist unstrittig.

Wer die Gesellschafter der GesnbR waren, ergibt sich aus dem vorgelegten Akt und ist ebenfalls unstrittig (siehe auch Beschluss des BFG vom 17.4.2025). ***B*** besaß überdies für den Zeitraum 20.6.2006 bis 31.3.2009 die für den Betrieb notwendige Gewerbeberechtigung. Dies folgt aus dem GISA-Auszug vom 22.4.2025, der von der belangten Behörde als Beilage zur Beantwortung des Beschlusses vom 17.4.2025 am 23.4.2025 vorgelegt wurde.

Die Feststellung zur Beendigung der Gewerbeberechtigung des ***B*** gründet sich auf den von der belangten Behörde am 23.4.2025 vorgelegten GISA-Auszug betreffend ***B*** vom 22.4.2025. Dass ***B*** im Jahr 2009 als Gesellschafter aus der GesnbR ausschied, folgt für das Gericht einerseits aus dem BP-Bericht vom 31.1.2018, Beilage E1a sowie aus der Vorhaltsbeantwortung der belangten Behörde vom 23.4.2025 zum Beschluss des BFG vom 17.4.2025, worin die belangte Behörde festhielt, dass das Ausscheiden von ***B*** im Jahr 2009 im Rahmen des Prüfverfahrens unstrittig war und dies auch vom Beschwerdeführer (gemeint ist wohl ***A***) so bestätigt wurde. Die steuerliche Vertretung verzichtete auf eine Stellungnahme zum Beschluss vom 17.4.2025.

Der Verbleib von ***A*** als einziger Gesellschafter der GesnbR, dem Innehaben sämtlicher Gesellschaftsrechte und sein Fortführen der Geschäfte ist zwischen den Parteien unstrittig (siehe auch nochmals die Feststellungen lt. Beschluss des BFG vom 17.4.2025, denen nicht entgegengetreten wurde). Schon im BP-Bericht vom 31.1.2018, Beilage E1 Tz 1 wurde festgehalten, dass ***A*** nunmehr alleiniger Gesellschafter der GesnbR ist und daher keine Personengesellschaft mehr vorliege. Ebenso hält die steuerliche Vertretung in einem Antrag auf Wiederaufnahme für das Jahr 2014 für die ***Bf1*** vom 11.4.2018 (OZ 20) fest, dass

A im Jahr 2014 einziger Gesellschafter „des o.a. Abgabepflichtigen“ war. Im gesamten Verfahren wurde dieser Umstand nie bestritten, sondern stets vorausgesetzt.

Strittig zwischen den Parteien waren in den Jahren nach dem Ausscheiden des zweiten Gesellschafters nämlich vielmehr Fragen betreffend den etwaigen Einfluss des Auftretens nach außen (Außenverhältnis), was sich aus den einzelnen Schriftstücken der steuerlichen Vertretung, die von der Abgabenbehörde im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgelegt wurden, ergibt (vgl. hierzu insbesondere die vorlegte Beschwerde der steuerlichen Vertretung für ***A*** betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 [OZ 19] sowie die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 6.7.2018 [OZ 26]).

Die Feststellungen betreffend die ***C-GmbH*** gründen sich einerseits auf den Firmenbuchauszug zu dieser GmbH, den Vertrag über die Errichtung einer Gesellschaft vom 6.10.2008 sowie den Umwandlungsvertrag vom 2.7.2012. Diese wurden im Zuge einer amtswegigen Einsichtnahme in das Firmenbuch erhoben. Im BP-Bericht vom 31.1.2018, Beilage E1 Tz 1 wird festgehalten, dass die ***C-GmbH*** von Mitte 2009 bis 1.1.2012 für den operativen Gastronomiebetrieb verantwortlich war. Der GISA-Auszug vom 22.4.2025 betreffend ***A***, der von der belangten Behörde im Zuge der Beantwortung des Beschlusses vom 17.4.2025 vorgelegt wurde, zeigt, dass die GmbH vom 18.3.2009 bis 5.7.2012 die Gewerbeberechtigung für das Gewerbe gem. § 111 Abs. 1 Z 2 GewO 1994, Betriebsart Restaurant für den Standort ***Adresse 1*** innehatte. Zu prüfen ist in diesem Zusammenhang, ob das geschäftliche Tätigwerden von ***A*** nach Beendigung der GesnbR im Rahmen der GmbH einen Einfluss auf die Rechtsnachfolge der GesnbR gehabt haben kann (siehe dazu Punkt IV. Rechtliche Beurteilung).

Die Feststellungen zu ***A***' Konzessions- und gewerberechtlichen Gründen für das Auftreten über die GmbH bzw. GesnbR gründen sich auf die unstrittigen Feststellungen im BP-Bericht vom 31.1.2018, Beilage E1 Tz 1.

Wie bereits aus den bisherigen Würdigungen hervorgeht, war der Umstand, dass ***A*** nach dem Ausscheiden von ***B*** aus der ***Bf1*** alleiniger Gesellschafter war, unstrittig und die Grundlage für die umsatzsteuerrechtlich strittigen Themen des Auftretens nach außen zwischen der belangten Behörde und der GesnbR bzw. ***A*** (vgl. wiederum bereits oben). Dabei war allerdings zwischen den Parteien unstrittig, dass im Beschwerdezeitraum ***A*** im eigenen Namen (und nicht unter dem Namen der GesnbR) nach außen aufgetreten ist.

Die Feststellung, dass die steuerliche Vertretung die gegenständliche Beschwerde im Vollmachtsnamen der ***Bf1*** – und nicht etwa im Namen von ***A*** – erhob, ergibt sich unmittelbar aus der Beschwerde: „*Betrifft: ***Bf1***; St.Nr. ***Bf1-StNr*** ... Im Vollmachtsnamen des o.a. Abgabepflichtigen (Vollmacht aktenkundig) machen wir ... das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde geltend ... Im Sinne der von unserer Gesellschaft vertretenen Rechtsansicht...*“.

Auch in Zusammenschau und im Vergleich mit zuvor bei der belangten Behörde eingebrachten Schriftstücken (siehe die Beschwerde für ***A*** betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 [OZ 19], den Antrag auf Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2014 [OZ 20], die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 6.7.2018 [OZ 26]) der steuerlichen Vertretung für die ***Bf1*** und/oder ***A*** kann kein Zweifel bestehen, dass die gegenständliche Beschwerde für und im Namen der ***Bf1*** und nicht für ***A*** eingereicht wurde.

IV. Rechtliche Beurteilung

Anders als bei Kapitalgesellschaften gibt es bei Personengesellschaften keine Einmann-Gesellschaften. Scheidet bei einer Zweipersonengesellschaft bürgerlichen Rechts eine Person aus, erlischt die Personengesellschaft (OGH 13.4.2016, 10 Ob 21/16k). Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist damit beendet.

Das Recht der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) hat im Jahr 2015 aufgrund des GesbR-Reformgesetzes (GesbR-RG), BGBl. I 83/2014 grundlegende Änderungen erfahren. Demnach wird in § 1215 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (im Folgenden: ABGB) i.d.F. BGBl. I 83/2014 nunmehr geregelt, dass die Gesellschaft ohne Liquidation erlischt, wenn nur noch ein Gesellschafter verbleibt und das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen übergeht.

Für das Inkrafttreten des § 1215 ABGB sieht § 1503 Abs. 5 Z 1 ABGB vor, dass § 826 und die §§ 1175 bis 1216e ABGB in der Fassung des GesbR-Reformgesetzes mit 1.1.2015 in Kraft treten. *„Soweit im Folgenden nichts anderes bestimmt ist, sind auf Sachverhalte, die sich vor diesem Zeitpunkt ereignet haben, die bisher geltenden Bestimmungen des 27. Hauptstücks des zweiten Teils weiter anzuwenden“.*

Da die Beendigung der GesbR bereits vor dem 1.1.2015 erfolgte, ist die neue Regelung des § 1215 ABGB im konkreten Fall nicht anzuwenden.

Für die Auflösung einer GesbR durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters bzw. bei einer Zweipersonengesellschaft durch Ausscheiden eines Gesellschafters sah das ABGB vor dem GesbR-RG keine ausdrückliche Regelung vor, wenngleich es jedenfalls zu einer Vollbeendigung des Gesellschaftsverhältnisses kam.

Der OGH (13.4.2016, 10 Ob 21/16k) hält in seiner Rechtsprechung Folgendes fest:

*„Zur im vorliegenden Fall anzuwendenden Rechtslage vor dem GesbR-Reformgesetz (GesbR-RG), BGBl. I 2014/83, (§ 1503 Abs 5 Z 1 ABGB) hat der Oberste Gerichtshof bereits ausgesprochen, dass eine Zweipersonengesellschaft bürgerlichen Rechts mit dem Ausscheiden eines Gesellschafters erlischt und dies mangels einer gegenteiligen Vereinbarung der Gesellschafter ohne Abwicklung zur **Vollbeendigung des Gesellschaftsverhältnisses** iSd § 1215 ABGB aF führt (7 Ob 523/81 SZ 54/84). Diese Auffassung wird auch in der Lehre vertreten*

(Jabornegg/Resch/Slezak in Schwimann/Kodek, ABGB⁴ § 1215 Rz 12; Grillberger in Rummel, ABGB³ §§ 1211, 1212 Rz 2).“

Auch der VwGH hält in seiner Rechtsprechung fest:

*„Die Auflösung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht bedeutet nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 12. Mai 1966, Slg. 3457/F, und vom 23. April 1970, Zl. 1503/69) die **Vollbeendigung des Gesellschaftsverhältnisses**; die "societas" erlischt und wandelt sich - ein verbleibendes Vermögen betreffend - selbsttätig in eine einfache "communio", eine Gemeinschaft nach dem 16. Hauptstück des ABGB um, weil durch den Auflösungsakt zwar die Gesellschaft beendet wird, die Miteigentumsgemeinschaft aber fort dauert, bis auch sie durch Realteilung oder Naturalteilung ihr Ende findet“ (VwGH 17.2.1992, 90/15/0100).*

Gleichermaßen konnte gesellschaftsvertraglich vereinbart werden, dass bei Ausscheiden eines Gesellschafters einer Zweipersonengesellschaft bürgerlichen Rechts bzw. des vorletzten Gesellschafters einer GesbR die Übernahme des Betriebsvermögens durch den Verbleibenden ohne besonderen Übertragungsakt erfolgte. In diesem Fall wuchsen die Gesellschaftsrechte *„sodann dem als Allein inhaber zurückbleibenden Gesellschafter als Gesamtrechtsnachfolger zu“* (VwGH 17.2.1992, 90/15/0100). Diese gesellschaftsvertragliche Vereinbarung konnte auch konkludent erfolgen (vgl. hierzu OGH 21.5.1981, 7 Ob 523/81). Damit konnte der Letztverbliebene das Unternehmen als Einzelunternehmer fortführen (vgl. hierzu nochmals VwGH 17.2.1992, 90/15/0100; vgl. aber im Ergebnis auch OGH 21.5.1981, 7 Ob 523/81). Der ausscheidende Gesellschafter hatte (nur) einen Anspruch auf Auszahlung des Wertes seines Gesellschaftsanteiles (OGH 21.5.1981, 7 Ob 523/81).

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Parteien unstrittig, dass *****A***** die Geschäfte der GesbR alleine fortführte ohne dass es hierfür eines besonderen Übertragungsaktes bedurft hätte. Damit ist aber zumindest von einer konkludenten Vereinbarung betreffend die Übernahme der Gesellschaftsrechte durch den verbleibenden Gesellschafter *****A***** als Gesamtrechtsnachfolger auszugehen. Anhaltspunkte für eine Aufteilung der Gesellschaftsrechte zwischen *****A***** und *****B***** ergeben sich aus dem gesamten Akt keine.

Dass *****A***** nach Beendigung der GesbR bis 2012 den Gastronomiebetrieb aus Konzessions- und gewerberechtlichen Gründen auch über die *****C-GmbH***** führte, ändert daran nichts, zumal es spätestens mit der Umwandlung der GmbH durch Übertragung des Unternehmens im Jahr 2012 auf *****A***** wiederum zu einer Gesamtrechtsnachfolge kam (vgl. *Kalss, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung*³ § 2 UmwG Rz 134, wonach gem. § 2 Abs 2 Z 1 Satz 1 UmwG mit der Eintragung der Umwandlung das Vermögen der übertragenden Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Hauptgesellschafter übergeht).

Konsequenzen der Vollbeendigung:

Im beschwerdegegenständlichen Fall sind Zeiträume nach Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge strittig. Ist eine Personengesellschaft beendet, kann nach Beendigung grundsätzlich keine Abgabenschuld mehr entstehen. Im vorliegenden Fall sollten aufgrund des Säumnisbeschwerdeverfahrens und aus Rechtsschutzgründen Nichtfestsetzungsbescheide – d.h. Feststellungsbescheide gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO über die Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für die Jahre 2015 und 2016 – betreffend die bereits beendete GesbR erlassen werden. Dem Umstand, dass die Umsätze in den Jahren 2015 und 2016 ***A*** persönlich zuzurechnen waren, hatte die belangte Behörde bereits im Rahmen der am 23.3.2018 an ***A*** ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2015 und 2016 entsprochen.

Für die Rechtswirksamkeit der Nichtfestsetzungsbescheide betreffend die ***Bf1*** ist daher von Relevanz, an wen die Nichtfestsetzungsbescheide rechtmäßig zu adressieren waren bzw. gewesen wären, zumal an bereits beendete Personengesellschaften gerichtete Bescheide regelmäßig ins Leere gehen (vgl. etwa VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0024 m.w.N.).

In Hinblick auf die Rechtslage vor dem GesbR-RG, wonach eine GesbR mit ihrer Auflösung endete, vertrat der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass eine GesbR mit dem Zeitpunkt ihrer Auflösung für den Bereich des Abgabenrechts ihre Parteifähigkeit und damit ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat verlor (vgl. etwa VwGH 12.5.2022, Ra 2019/13/0086 m.w.N.; 30.9.2015, Ra 2014/15/0023).

Die neue Rechtslage nach dem GesbR-RG ist im gegenständlichen Fall nicht maßgeblich, weshalb die in diesem Zusammenhang geänderte Rechtsprechung des VwGH nicht zur Anwendung gelangt, aber dennoch kurz dargelegt wird: Durch die Anpassung des Rechts der Auflösung und Liquidation der GesbR an jenes der eingetragenen Personengesellschaften, griff der VwGH nach dem GesbR-RG auf seine Rechtsprechung zur Beendigung von eingetragenen Personengesellschaften (OG, KG) zurück, wonach die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht beeinträchtigt, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten noch nicht abgewickelt sind (vgl. VwGH 12.5.2022, Ra 2019/13/0086). Jedoch gilt auch diese Rechtsprechung nicht in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge, etwa aufgrund einer Anwachsung (vgl. § 1215 ABGB i.d.F. nach GesbR-RG, BGBl. I 83/2014; vgl. betreffend eine KG bereits VwGH 18.4.2012, 2009/16/0202; 29.6.2016, 2013/15/0245; 18.6.2024, Ra 2023/13/0187; vgl. ferner auch VwGH 23.1.2019, Ra 2017/13/0033).

Gem. § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge 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.

Ist daher eine GesbR beendet, ist ein Umsatzsteuerbescheid bzw. ein Nichtfestsetzungsbescheid betreffend Umsatzsteuer an den Gesamtrechtsnachfolger der GesbR zu richten (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0097 betreffend eine KG).

Anders verhält es sich hingegen in Bezug auf einen Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO bzw. einen Nichtfestsetzungsbescheid (vgl. § 190 Abs. 1 BAO): *„Im Fall der Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) haben kraft der ausdrücklichen und speziellen gesetzlichen Anordnung des § 191 Abs. 2 BAO Feststellungsbescheide nicht an den Gesamtrechtsnachfolger (§ 19 Abs. 1 BAO), sondern an die Personen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, zu ergehen (vgl. VwGH 21.9.2005, 2005/13/0117; 19.9.2007, 2004/13/0097). Dies gilt auch im Fall eines „negativen Feststellungsbescheides“. Wenn gemeinschaftlich erzielte Einkünfte nicht vorliegen, fließen den Gesellschaftern zwar keine Einkünfte zu; ob allerdings solche gemeinschaftlich erzielten Einkünfte gegeben sind oder nicht, wird mit dem Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO entschieden. Gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind, sind diejenigen Personen die Gesellschafter (Mitglieder) iSd § 191 Abs. 1 und 3 BAO, denen, falls das sich als Gesellschaft oder Gemeinschaft gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären (vgl. VwGH 27.1.1998, 97/14/0158; 30.3.2006, 2004/15/0048, m.w.N.). Der Bescheid hat an die Personen zu ergehen, hinsichtlich deren der Zufluss von Einkünften in Streit steht (vgl. VwGH 19.12.2002, 99/15/0051)“* (VwGH 19.10.2023, Ra 2023/13/0007).

Wenngleich die als Nichtfestsetzungsbescheide intendierten Erledigungen der Abgabenbehörde auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 und Abs. 4 BAO abstellen und hierfür auf § 191 Abs. 3 i.V.m. § 190 BAO verweisen, so sind diese Bestimmungen – gleichermaßen wie § 191 Abs. 2 BAO – für das Umsatzsteuerrecht nicht anwendbar. Die Nichtfestsetzungen betreffend Umsatzsteuer 2015 und 2016 sollten zwar, wie im Bescheid angeführt, auf der Grundlage des § 92 Abs. 1 lit. b BAO erfolgen, die Regelungen der §§ 188 ff BAO sind jedoch (nur) hinsichtlich des Verfahrens zur Feststellung von Einkünften anwendbar.

Richtigerweise hätten die als Nichtfestsetzungsbescheide intendierten Erledigungen betreffend die Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für die Jahre 2015 bzw. 2016 an ***A*** als (Gesamt-)Rechtsnachfolger der GesbR adressiert werden müssen (vgl. hierzu nochmals VwGH 19.9.2007, 2004/13/0097).

Die an ***A*** und ***B*** adressierten, als Nichtfestsetzungsbescheide intendierten Erledigungen betreffend Umsatzsteuer 2015 und 2016 gingen somit ins Leere und stellen Nichtbescheide dar.

Gem. § 243 BAO sind Bescheidbeschwerden nur gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen haben, zulässig. Da im beschwerdegegenständlichen Fall keine Bescheide erlassen wurden, war die Beschwerde schon aus diesem Grund nicht zulässig und daher gem. § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Es bleibt nur darauf hinzuweisen, dass auch im Fall einer nach Beendigung einer GesbR neu gegründeten GesbR mit einer anderen zweiten Person nichts anderes gelten kann: Da es eine Einmann-Personengesellschaft nicht geben kann, ist diese bei Ausscheiden des zweiten Gesellschafters beendet. Wird in der Folge eine neue gegründet und bringt der verbliebene Gesellschafter den als Einzelunternehmen fortgeführten Betrieb der ehemaligen GesbR ein, erfolgt diese Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge (zur Einzelrechtsnachfolge bei Einbringungen vgl. VwGH 23.1.2019, Ra 2017/13/0033).

Aber auch wenn man die Rechtswirksamkeit der ergangenen, beschwerdegegenständlichen Erledigungen bejahen wollte, wäre die Beschwerde der GesnbR jedoch aus den folgenden Gründen der fehlenden Rechtsmittellegitimation zurückzuweisen gewesen (für die folgenden Ausführungen wird die Rechtswirksamkeit der angefochtenen Erledigungen betreffend Umsatzsteuer 2015 und 2016 unterstellt):

Gem. § 246 Abs. 1 BAO ist zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist. Gem. § 93 Abs. 2 BAO muss diese Person im Spruch genannt sein.

Die Nichtfestsetzungsbescheide richteten sich an die Gesellschafter ***A*** und ***B***. Diese waren somit als Bescheidadressaten anzusehen. Wenngleich der Name der GesnbR im Spruch angeführt war, so erfolgte dies bloß zum Zweck der Klarstellung, für welche Steuernummer keine Festsetzung erfolgen sollte. Auch im Zusammenhang mit der Begründung, die auf den BP-Bericht verweist, ergibt sich eindeutig, dass nur die beiden ehemaligen Gesellschafter angesprochen werden sollten, da die GesnbR im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht mehr existierte.

Die Beschwerde vom 3.10.2018 wurde hingegen eindeutig für die GesnbR selbst erhoben und ist daher dieser zuzurechnen.

Da sich die Nichtfestsetzungsbescheide nicht an die GesnbR richteten, kam ihr kein Beschwerderecht zu (vgl. für den umgekehrten Fall, in dem sich der Umsatzsteuerbescheid an die Gesellschaft richtete, die Beschwerde aber vom Gesellschafter erhoben wurde VwGH 18.12.2024, Ra 2024/15/0075; vgl. ferner auch VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0024).

Darüber hinaus setzt die Beschwerdelegitimation aber auch die Partei- bzw. Rechtsfähigkeit voraus, d.h. die Fähigkeit Träger von Rechten und Pflichten zu sein.

Aus der oben dargelegten Rechtsprechung des VwGH zur GesbR vor dem GesbR-RG ergibt sich, dass eine GesbR mit dem Ausscheiden des zweiten Gesellschafters aus der Zweipersonengesellschaft beendet war und damit ihre Parteifähigkeit verlor (vgl. etwa VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0023).

Da die GesbR nicht mehr parteifähig war, konnte sie auch keine wirksame Bescheidbeschwerde einbringen.

Dass – zu guter Letzt – an bereits beendete Personengesellschaften gerichtete Bescheide regelmäßig ins Leere gehen (vgl. etwa VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0024 m.w.N.), hat sodann die belangte Behörde mit ihren Beschwerdevorentscheidungen vom 12.10.2018 übersehen.

Es bleibt festzuhalten, dass nur dann, wenn in der Sache selbst zu entscheiden gewesen wäre, die angefochtenen „Bescheide“ wegen Unzuständigkeit aufzuheben gewesen wären (vgl. hierzu VwGH 14.10.2024, Ra 2024/20/0231).

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 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.

Der gegenständliche Beschluss stützt sich auf die Judikatur des VwGH (so etwa in Bezug auf das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus der GesbR und die Übernahme des Betriebsvermögens der GesbR durch den Verbleibenden ohne besonderen Übertragungsakt im Wege der Gesamtrechtsnachfolge VwGH 17.2.1992, 90/15/0100; zum Verlust der Parteifähigkeit bei Beendigung der GesbR vor dem GesbR-RG etwa VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0024; Bescheidadressierung betreffend Umsatzsteuer bei Gesamtrechtsnachfolge bspw. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0097), die unter Pkt. IV. Rechtliche Beurteilung dieses Beschlusses wiedergegeben wird. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt demnach nicht vor und war die Revision daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 19. Mai 2025