



GZ. RV/2589-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Langeder, gegen die als "Bescheide" bezeichneten Schreiben des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 beschlossen:

Die Berufungen werden gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

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

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

a) An der am 30. Mai 2006 gegründeten A-KEG, deren Betriebsgegenstand in der Durchführung von Kleintransporten bestand, waren im Streitzeitraum der Bw. als Komplementär (dieser vertrat seit 30. Mai 2006 selbständig) und B als Kommanditist beteiligt; mit 1. Jänner

2007 wurde die Rechtsform der A-KEG in A-KG geändert (Rechtsformänderung gemäß UGB; siehe Firmenbuchauszug vom 17. August 2010, S 31 f. UFS-Akt).

Mit Kaufvertrag vom 29. September 2008 wurde die A-KG an C veräußert:

Der Bw. und B schieden aus der Gesellschaft aus, als Komplementär fungierte nunmehr C (die seit 29. September 2008 selbständig vertrat) und als Kommanditist D; die A-KG wurde in C-KG umbenannt und der Sitz der Gesellschaft von E nach F verlegt (S 46, 49 ff/Dauerbelege Gewinnfeststellungsakt (im Folgenden kurz: F-Akt), S 31 f. UFS-Akt).

Mit Gerichtsbeschluss vom 31. Juli 2009 wurde hinsichtlich der C-KG der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft in Folge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst; mit Gerichtsbeschluss vom 18. Dezember 2009 wurde der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben (S 31 f. UFS-Akt).

b) Im Jahr 2008 fand bei der A-KG eine Außenprüfung statt, die die Jahre 2006 und 2007 umfasste (für den Zeitraum Jänner bis September 2008 wurde eine Nachschau vorgenommen). Dabei traf der Betriebsprüfer ua. folgende Feststellungen (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4. Dezember 2008, S 4 ff/Dauerbelege F-Akt):

"Am 11. September 2008 wurde bei der Firma A-KEG mit der Durchführung einer USO-Prüfung begonnen.

Ort des Prüfungsbeginnes war die Kanzlei des Herrn G in 1150 Wien, H-Straße.

Im Zuge der USO-Prüfung wurden grundsätzliche Unrichtigkeiten und Mängel bei der Buchführung festgestellt. Daraufhin wurde betreffend des Prüfungsabschlusses (USO-Prüfung) ein Termin vereinbart und gleichzeitig erfolgte von der Abgabenbehörde die Anmeldung zu einer Betriebsprüfung für die Kalenderjahre 2006 und 2007.

Der 2. Oktober 2008 war als Termin für die Schlussbesprechung hinsichtlich des Abschlusses der USO-Prüfung vereinbart.

Am 2. Oktober 2008 teilte der steuerliche Vertreter, Herr G, mit, dass er die Bevollmächtigung zurückgelegt hat und die Firma A-KEG mit 29. September 2008 an Frau C verkauft wurde. Die USO-Prüfung wurde daher ohne Mitwirkung des steuerlichen Vertreters und des voll haftenden Gesellschafters [des Bw.] abgeschlossen.

Am 3. Oktober 2008 wurde der Prüfungsauftrag (unterzeichnet am 17. Oktober 2008) zur Durchführung einer Betriebsprüfung für die Prüfungsjahre 2006 und 2007 ausgestellt.

[Der Bw.] als Gesellschafter-Geschäftsführer (Komplementär) der A-KEG wurde schriftlich vorgeladen. Er sollte die für die Betriebsprüfung notwendigen Unterlagen vorlegen und den aufrechten Prüfungsauftrag unterzeichnen.

Am 17. Oktober 2008 erschien [der Bw.] (Komplementär der KEG) und der zweite Gesellschafter der KEG, Herr B (Kommanditist der KEG) zusammen mit RA Dr. I (Bevollmächtigter des [Bw.]).

Sie geben bekannt, dass die Firma verkauft wurde und [der Bw.] nicht mehr berechtigt ist, den Prüfungsauftrag zu unterzeichnen. Die Buchhaltung und die Belege für die Prüfungsjahre sind bei der neuen Eigentümerin der Firma. [Der Bw.] kann und will nicht diese Unterlagen der Abgabenbehörde zur Durchführung der Prüfung vorlegen sowie den Prüfungsauftrag unterzeichnen.

Mit dem Schreiben vom 27. Oktober 2008 wurde der haftende Gesellschafter noch einmal schriftlich aufgefordert, seiner Verpflichtung gegenüber der Abgabenbehörde (Vorlage der Buchhaltung und Belege) nachzukommen.

Laut Feststellung der Abgabenbehörde beeinträchtigt die Auflösung einer Personengesellschaft (Verkauf) und ihre Löschung im Firmenbuch so lange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten (also auch gegenüber dem Finanzamt) noch nicht abgewickelt sind (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142).

Da bis zum heutigen Tage keine Buchhaltung und Belege zur Durchführung der Betriebsprüfung vorgelegt wurden, wird eine Schätzung durchgeführt.

Die Berechtigung der Abgabenbehörde, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, ergibt sich aus § 184 BAO.

Zu schätzen ist dann (Sicherheitszuschlag), wenn Bücher und Aufzeichnungen, zu deren Führung der Abgabepflichtige verpflichtet ist, nicht vorgelegt werden (wie in diesem Fall). Der voll haftende Gesellschafter-Geschäftsführer der A-KEG, [der Bw.], kann nicht behaupten, dass die Belege und die Buchhaltung an Frau C ausgefolgt wurden, wenn er für den Prüfungszeitraum 2006 bis 2007 und Nachschau bis 9/2008 gegenüber der Abgabenbehörde voll haftet. Nur er, als Komplementär, ist zur Unterzeichnung des Prüfungsauftrages gemäß § 81 BAO (Vertreterbefugnis) befugt. Frau C, die den Betrieb Ende September 2008 käuflich erworben hat, kann für den Prüfungszeitraum nicht als Vertreterin der Personengesellschaft befugt sein.

Gewisse Unrichtigkeiten, wie zB Vorsteuerabzug betreffend Leasing-Lkws vom Barzahlungspreis, oder Vorsteuerabzug vom Ankauf des Jeep Cherokee, Vorsteuerabzug von den Betriebskosten des Jeep Cherokee, nicht berücksichtigter Anlagenverkauf Jeep Cherokee im Jahre 2007, konnten anhand der abverlangten Leasingverträge von den Leasingfirmen, der Buchhaltung 2008 sowie sonstiger vorhandener Unterlagen festgestellt werden.

Prüfungsfeststellungen: [siehe dazu im Detail S 7 ff/Dauerbelege F-Akt]:

Umsatzsteuer:

Tz 1) Nicht anerkannte Vorsteuer von Fremdleistungen:

[...]

Tz 2) [nicht strittig]

Tz 3) Leasing-Lkw:

[...]

Tz 4) Ankauf Jeep Cherokee CRD:

[...]

Tz 5) Sicherheitszuschlag wegen Nichtvorlage der Buchhaltung und der Belege 2006 und 2007:

[...]

Gewinnermittlung:

[...]

Tz 13) Sicherheitszuschlag:

Auf Grund der Verletzung der Mitwirkungspflicht wird ein Sicherheitszuschlag festgesetzt.

Der Abgabepflichtige hat während der USO-Prüfung den Betrieb verkauft. Die Belege und die Buchhaltung wurden trotz laufender Prüfungstätigkeit aus nicht erkennbarem Grund an die Käuferin des Betriebes weitergegeben.

Auf Grund der festgestellten Mängel während der USO-Prüfung hat der Prüfer bereits eine Betriebsprüfung der Kalenderjahre 2006 und 2007 angemeldet. Die nötige Vereinbarung für den Prüfungsbeginn sollte am 2. Oktober 2008 erfolgen. Zu diesem Zeitpunkt war aber der Betrieb bereits verkauft.

Werden Bücher und Aufzeichnungen sowie Belege, die der Steuerpflichtige nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorgelegt, so hat die Finanzbehörde die Besteuerung zu schätzen. Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden des Abgabepflichtigen am Fehlen von Büchern und Aufzeichnungen voraus, entscheidend ist vielmehr, dass die Bücher und Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden (VwGH 17.12.1998, 94/15/0038).

Es werden 3% vom Jahresnettoumsatz als Sicherheitszuschlag hinzugerechnet.

[...]”

c) Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers, nahm am 16. Dezember 2008 die Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2006 und 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide; sowohl die Wiederaufnahms- als auch die neuen Sachbescheide waren jeweils "An [den Bw.] und B, ehemalige Gesellschafter der A-KEG, zu Händen [des Bw.]" adressiert (S 39 ff/2006, S 31 ff/2007 F-Akt).

d) Gegen die (neuen) Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 erhob der rechtsfreundliche Vertreter des Bw. mit jeweils gesonderten Schriftsätzen Berufung:

Darin führte er ua. aus, der Bw. sei bis 29. September 2008 persönlich haftender Gesellschafter der A-KEG und somit nach den Abgabenvorschriften Haftungspflichtiger für die Zeit bis 29. September 2008 gewesen. Seine Berufungslegitimation ergebe sich aus § 248 BAO; er

sei bis 29. September 2008 unbeschränkt haftender Gesellschafter der A-KEG gewesen und daher berechtigt, gegen den an die A-KEG gerichteten Bescheid über den Abgabensanspruch zu berufen.

Begründend führte der rechtsfreundliche Vertreter ua. aus, bezüglich des Sicherheitszuschlages könne nur neuerlich auf den Inhalt der Bekanntgabe vom 13. November 2008 (die dem Betriebsprüfer auch bei zahlreichen Gesprächen zur Kenntnis gebracht worden sei) verwiesen werden, wonach der Bw. als ehemaliger Komplementär zwar für die *Abgabenverbindlichkeiten* der A-KEG für den Zeitraum vor seinem Ausscheiden (also auch für die Jahre 2006, 2007 und 2008 bis zum 29. September 2008) persönlich und unbeschränkt hafte, jedoch seit 29. September 2008 für die A-KEG weder *geschäftsführungs- noch vertretungsbefugt* sei, da diese Befugnisse nach den Bestimmungen des UGB nur einem persönlich haftenden Gesellschafter zukommen könnten. Da die A-KEG am 29. September 2008 an Frau C verkauft worden sei, hätten ihr auch sämtliche Firmenunterlagen ausgefolgt werden müssen. Der Bw. wäre nicht berechtigt gewesen, Kopien dieser Unterlagen für sich anzufertigen und bei sich aufzubewahren.

Da sowohl der Gesellschafterwechsel als auch die Umbenennung in "C-KG" als auch deren Anschriftenänderung zwischenzeitig im Firmenbuch durchgeführt worden seien, hätte der Betriebsprüfer sämtliche von ihm gewünschte Unterlagen ausschließlich von Frau C abfordern müssen. Stattdessen sei immer nur der Bw. aufgefordert worden, diese Unterlagen vorzulegen, weil anscheinend der rechtliche Unterschied zwischen materieller Haftung für Gesellschaftsverbindlichkeiten einerseits und Geschäftsführungsbefugnis des persönlich haftenden Gesellschafters andererseits nicht erkannt worden sei.

Da das Finanzamt somit die Unterlagen bislang nur von der dazu nicht befugten Person abgefordert habe, anstatt sich an die richtige Geschäftsführerin zu wenden, sei seitens der Behörde die Befugnis sowohl zur Schätzung als auch zur Anwendung eines Sicherheitszuschlages zu Unrecht in Anspruch genommen worden, da bislang noch nicht einmal der korrekte *Abgabepflichtige* gemäß § 184 BAO in Anspruch genommen worden sei.

Es werde daher der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass lediglich eine zusätzliche Umsatzsteuer sowie eine Abgabennachforderung von 413,87 € (für 2006) bzw. 933,33 € (für 2007) festgesetzt werde.

e) Nach Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens wies das Finanzamt die Berufungen gegen die (neuen) Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 mit Berufungsvor-

entscheidung vom 15. April 2009 als unbegründet ab. Die Berufungsvorentscheidung war wiederum "An [den Bw.] und B, ehemalige Gesellschafter der A-KEG, zu Händen [des Bw.]" adressiert (S 35/Dauerbelege F-Akt).

f) Mit Schreiben vom 4. Mai 2009 beantragte der rechtsfreundliche Vertreter des Bw. die Vorlage seiner Berufungen an den Unabhängigen Finanzsenat.

g) Am 20. Juli 2009 wurden die Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Rechtsgrundlagen:

- § 2 Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, lautet:

"§ 2 (1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird."

- Gemäß § 93 Abs. 2 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idgF, ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. etwa VwGH 24.11.2004, 2004/13/0138, mwN).

- Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Unzulässig in diesem Sinne ist ua. eine Berufung gegen eine abgabenbehördliche Erledigung, der mangels gesetzmäßiger Bezeichnung des Adressaten keine Bescheidqualität zukommt (vgl. Ritz, BAO³, § 273 Tz 2 und 6, mwN; VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131).

2) Festgestellter Sachverhalt:

An der am 30. Mai 2006 gegründeten A-KEG, deren Betriebsgegenstand in der Durchführung von Kleintransporten bestand, waren im Streitzeitraum der Bw. als Komplementär (dieser vertrat seit 30. Mai 2006 selbständig) und B als Kommanditist beteiligt; mit 1. Jänner 2007 wurde die Rechtsform der A-KEG in A-KG geändert (Rechtsformänderung gemäß UGB).

Mit Kaufvertrag vom 29. September 2008 wurde die A-KG an C veräußert, was zur Folge hatte, dass der Bw. und B aus der Gesellschaft ausschieden; als Komplementär fungierte

nunmehr C (die seit 29. September 2008 selbständig vertrat) und als Kommanditist D. Die A-KG wurde in C-KG umbenannt und der Sitz der Gesellschaft von E nach F verlegt.

Mit Gerichtsbeschluss vom 31. Juli 2009 wurde hinsichtlich der C-KG der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft in Folge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst; mit Gerichtsbeschluss vom 18. Dezember 2009 wurde der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben.

Fest steht somit, dass die gegenständliche Gesellschaft von ihrer Gründung am 30. Mai 2006 bis zu ihrer Auflösung in Folge der Eröffnung des Konkursverfahrens am 31. Juli 2009 ununterbrochen bestanden hat. Der durch die am 29. September 2008 erfolgte Veräußerung der KG bedingte Gesellschafterwechsel sowie die in diesem Zusammenhang durchgeführte Umbenennung und Sitzverlegung der Gesellschaft hatten auf deren Fortbestand keinen Einfluss (auch im Firmenbuch wird die gegenständliche KG von ihrer Gründung bis zu ihrer Auflösung unter derselben Firmenbuchnummer geführt, S 31 f. UFS-Akt).

Die in Folge der Außenprüfung am 16. Dezember 2008 ergangenen Wiederaufnahms- und neuen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 waren – ebenso wie die Berufungsvorentscheidung vom 15. April 2009 – jeweils "An [den Bw.] und B, ehemalige Gesellschafter der A-KEG, zu Handen [des Bw.]" adressiert.

Von diesem festgestellten Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

3) Rechtliche Würdigung:

Die Fähigkeit, Unternehmer zu sein, besitzt jedes Gebilde, das als solches Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn erbringt. Die Unternehmerfähigkeit ist weder mit einem bestimmten zivilrechtlichen Status noch mit einer bestimmten Rechtsform verknüpft. Zivilrechtliche Geschäftsfähigkeit oder Rechtsfähigkeit ist nicht erforderlich; *Unternehmereigenschaft können daher auch Gebilde ohne Rechtspersönlichkeit besitzen, so die Personengesellschaften des Handelsrechts oder die Gesellschaft bürgerlichen Rechts* (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 2 Tz 17). Gesellschafter einer Personen- oder Kapitalgesellschaft besitzen als solche keine Unternehmereigenschaft; die Gesellschafterstellung allein vermittelt keine Unternehmerstellung. Die Umsätze der Gesellschaft werden dieser und nicht den Gesellschaftern zugerechnet (*Ruppe*, § 2 Tz 34).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass der gegenständlichen Gesellschaft von ihrer Gründung am 30. Mai 2006 zumindest bis zu ihrer Auflösung am 31. Juli 2009 Unternehmer-

eigenschaft zukam; die K(E)G (und *nicht* ihre (ehemaligen) Gesellschafter, i. e. der Bw. und B) war in diesem Zeitraum Umsatzsteuersubjekt und Adressat der zu erlassenden Umsatzsteuerbescheide.

Auf Grund des ununterbrochenen Bestehens der Gesellschaft bis zum 31. Juli 2009 (siehe oben Punkt 2)) wären die in Folge der Außenprüfung am 16. Dezember 2008 ergangenen Wiederaufnahms- und neuen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 (ebenso wie die am 15. April 2009 erlassene Berufungsvorentscheidung) an die C-KG (zu Händen ihres nunmehrigen Vertreters) - und nicht an die beiden ausgeschiedenen Gesellschafter - zu adressieren gewesen (die Veräußerung der KG und der damit verbundene Gesellschafterwechsel (ebenso wie die Umbenennung und Sitzverlegung der KG) hatten auf deren Fortbestand und deren Eigenschaft als Unternehmer und Umsatzsteuersubjekt keinen Einfluss, siehe oben).

Indem aber das Finanzamt fälschlich von der Auflösung der Gesellschaft mit 29. September 2008 (dem Datum des Verkaufes an C) ausgegangen ist und demzufolge den falschen Bescheidadressaten (i. e. die beiden ehemaligen Gesellschafter) gewählt hat, kommt den in Folge der Außenprüfung am 16. Dezember 2008 ergangenen Wiederaufnahms- und neuen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2006 und 2007 keine Bescheidqualität zu, weshalb die gegen die neuen Sachbescheide erhobenen Berufungen gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen sind (vgl. *Ritz*, BAO³, § 273 Tz 6).

Anzumerken ist, dass, wenn die Abgabenbehörde II. Instanz über eine bei ihr anhängige Berufung in der Sache entscheidet, obwohl die bekämpfte Erledigung keine Wirksamkeit erlangt hat, sie außerhalb ihrer Zuständigkeit handelt (vgl. VwGH 29.03.2007, 2004/15/0140; UFS 17.11.2009, RV/0198-F/09).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 20. August 2010