



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0036-K/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KEG, 0000 X., X-Str.1 vertreten durch Dr. Josef Pickerle, 9500 Villach, Bahnhofstraße 8, vom 27. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 12. Mai 2005 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 1996 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

A. (in weiterer Folge „A.“) und seine Ehegattin B. (in weiterer Folge „B.“) führten seit 1970 einen Gasthof in ländlicher Region in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (in weiterer Folge „GesBR“). Am 29. August 2002 verstarb A. Mit Zusammenschlussvertrag vom 26. Mai 2003 erfolgte der Zusammenschluss gemäß Art. IV des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) rückwirkend per 29. August 2002 von B., „die den Gasthof in Form eines nicht protokollierten Einzelunternehmens“ führt, und ihren beiden Töchtern zur „KEG“ (in weiterer Folge „KEG“). Unter Pkt. § 4 des Zusammenschlussvertrages wurde vereinbart, dass „alle künftig entstehenden Steuern des Betriebes und Beitragsleistungen für den Betrieb, auch Nachzahlungen aufgrund von Berichtigungen früherer Steuerbescheide, aus welchem Grunde auch immer, nach dem Übergabestichtag ausschließlich die Gesellschaft betreffen.“

Folgender Zeitablauf liegt vor:

Datum	Geschehnis
8. April 1998	Vorläufiger Feststellungs (F)-Bescheid 1996, gerichtet an die GeSBR
9. Februar 1999	Vorläufiger F-Bescheid 1997, gerichtet an die GeSBR

9. März 2000	Vorläufiger F-Bescheid 1998, gerichtet an die GeSBR
5. Feber 2001	Vorläufiger F-Bescheid 1999, gerichtet an die GeSBR
12. März 2002	Vorläufiger F-Bescheid 2000, gerichtet an die GeSBR
29. Aug. 2002	<i>Tod des A.</i>
29. Aug. 2002	Einbringungsbilanz und Zusammenschlussstichtag
2. April 2003	Vorläufiger F-Bescheid 2001, gerichtet an die GeSBR
26. Mai 2003	Zusammenschlussvertrag, Einbringung des nicht protokollierten Einzelunternehmens der B., Zusammenschluss mit den beiden Töchtern.
13. Juni 2003	<i>Einantwortung, unbedingte Erbserklärung der Witwe</i>
12. Mai 2005	Endgültige Nichtfeststellungsbescheide 1996 bis 2001, in denen die Einkünfte in Höhe von € 0,00 festgesetzt wurden, gerichtet an die "KEG", zugerechnet an a. den Verlass nach A. und b.B.
27. Okt. 2005	Berufung der „KEG“

In den an die KEG als Bescheidadressatin gerichteten, angefochtenen **endgültig erlassenen Nichtfeststellungsbescheiden 1996 bis 2001 vom 12. Mai 2005** qualifizierte das Finanzamt die Betätigung als eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei und stellte dies auch gesondert für den Verlass nach A. und für B. fest. Gegen diese Ansicht richtete sich die **Berufung der KEG**.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ausgehend vom Inhalt der Veranlagungsakten, insbesondere den angefochtenen Bescheiden, vertritt der UFS folgende Ansicht:

Gemäß **§ 190 Abs. 1 BAO** finden auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

Die Abgabenbehörde hat gemäß **§ 273 Abs. 1 lit. a BAO** eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Gemäß **§ 188 Abs. 1 lit. b BAO** werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist gemäß **§ 188 Abs. 3 BAO** auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß **§ 191 Abs. 1 lit. c BAO** in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Einheitliche Feststellungsbescheide wirken gemäß **§ 191 Abs. 3 lit. b BAO idF vor der BGBI. I 20/2009** gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 188 BAO).

Gemäß **§ 191 Abs. 3 BAO idF BGBI. I 20/2009** wirken Feststellungsbescheide (§ 188) gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden.

Der Bescheid hat gemäß **§ 93 Abs. 2 BAO** im Spruch die Person (Personenvereinigung, -gemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht (vgl. auch Ritz, BAO³, Kommentar, Tz. 6 zu § 93 BAO).

Es mag dahingestellt bleiben, ob die Nichtfeststellung von Einkünften korrekterweise in Form eines Bescheides gemäß § 92 BAO auszusprechen gewesen wäre, da ohnehin § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO die Anwendung der für die Feststellungsbescheide maßgeblichen Vorschriften auf die Nichtfeststellungsbescheide vorsieht (vgl. auch Ritz, BAO³, Kommentar, Tz. 3 zu § 190 BAO).

Aus dem Wesen der einheitlichen Feststellung – bzw. hier der einheitlichen Nichtfeststellung – (Wirkung des Bescheides gegenüber allen Beteiligten) ergibt sich nach Ansicht des VwGH die gänzliche Unwirksamkeit eines Feststellungsbescheides, wenn er auch nur einem der Beteiligten gegenüber aus Rechtsgründen nicht wirksam sein kann, so beispielsweise genannt, wenn ein Verstorbener als Beteiligter bezeichnet wurde, anstatt die Einkünfte der Verlassenschaft bzw. den Erben zuzurechnen (vgl. Ritz, BAO³, Kommentar, Tz. 21 zu § 188 BAO).

Im gegenständlichen Fall wurde in den angefochtenen Nichtfeststellungsbescheiden vom 12. Mai 2005 der „Verlass nach A.“ genannt, obwohl die Einantwortung an seine Ehegattin (B.) bereits im Juni 2003 erfolgte. Daher liegt hier ein rechtswirksamer Bescheid nicht vor, weshalb die Berufung als unzulässig zurückzuweisen ist. Zumal § 191 Abs. 5 BAO erst durch das Betrugsbekämpfungsgesetz, BGBI. I 2006/99, eingefügt und ab 27. Juni 2006 wirksam ist, die angefochtenen Bescheide aber bereits am 12. Mai 2005 erlassen wurden, erübrigt sich ein Eingehen auf die Frage, ob allenfalls der Bescheid für B. wirksam ergangen sein könnte.

Im vorliegenden Fall kommt noch hinzu, dass auch der Bescheidadressat – die KEG – nicht korrekt ist. Den Ausführungen in dem erst nach Erlassung der angefochtenen Bescheide ergangenen Erkenntnis des **VwGH vom 17. 12. 2008, 2006/13/0198**, folgend, liegt bei einem Zusammenschluss eine Einzelrechtsnachfolge vor. Nach **§ 25 Abs. 1 Z. 3 UmgrStG** ist die übernehmende Personengesellschaft – hier die KEG – im Rahmen einer

Buchwertfortführung lediglich für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln, als ob sie Gesamtrechtsnachfolgerin wäre. Der VwGH hat sich der Ansicht der dortigen belangten Behörde angeschlossen, dass aufgrund der Fiktion einer Gesamtrechtsnachfolge für Zwecke der Gewinnermittlung klar ist, dass eine Gesamtrechtsnachfolge aufgrund des Zusammenschlussvertrages grundsätzlich nicht vorliegt.

In den Jahren 1996 bis 2001 hat es die KEG noch nicht gegeben, schon gar nicht mit den Beteiligten „Verlass nach A.“ und B. Den Ausführungen im Erkenntnis folgend hätten also an die KEG für die Zeiträume 1996 bis 2001 keine Steuerbescheide ergehen dürfen. Die angefochtenen Bescheide sind somit an eine (noch) nicht existente Personenvereinigung ergangen. Für sie konnten die Erledigungen nicht im Sinn des **§ 97 Abs. 1 erster Satz BAO** wirksam werden, weil sie ihrem Inhalt nach nicht für sie bestimmt waren.

Da § 4 des Zusammenschlussvertrages nur die Zuständigkeit für die zukünftigen und Nachzahlungen für Betriebssteuern und Beitragsleistungen des Betriebes auf die KEG überbindet – und rechtlich auch nur dies vorsehen kann –, kann aus dem § 4 des Vertrages keine „(Gesamt)rechtsnachfolge“ der KEG für die mittelbar aus den Nichtfeststellungsbescheiden resultierende Nachzahlung an Einkommensteuer von A. (bzw. seiner Erbin) und B. angenommen werden, die jedoch persönliche Schulden der (ehemaligen) Gesellschafter – und somit keine Betriebsschulden – sind.

Da aber – wie bereits oben dargelegt – die Bescheide nicht rechtswirksam erlassen wurden, war die Berufung der KEG gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. Dezember 2009