

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die namens der R KEG, S,N-Straße, vertreten durch RA/S, eingebrachten Berufung vom 23. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes S vom 24. September 2008 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 und das Jahr 2003 **beschlossen**:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194v idgF, als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Laut Firmenbuchauszug (LG, FNxxxx) wurde die R KEG (im folgenden kurz Bw. oder KEG) im Jahr 1998 gegründet. Als Komplementärin war AB, als (einiger) Kommanditist der Ehegatte BB eingetragen. Die KEG führte ab dem Jahr 2000 den Betrieb einer Schlosserei und Schweißerei.

Mit Einbringungsvertrag vom 28. September 2004 brachten die Komplementärin und der Kommanditist unter Verzicht auf die Liquidation und unter Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG ihre Mitunternehmeranteile mit allen Rechten und Pflichten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 HGB (nunmehr UGB) als Sacheinlage in die gleichzeitig mit Gesellschaftsvertrag 28. September 2004 gegründete (mittlerweile mit Beschluss vom 18. August 2008 infolge Konkursaufhebung bereits wieder gelöschte) B-GmbH – kurz GmbH - ein (Punkt 1 des Gesellschafts- und Einbringungsvertrages) ein. Gemäß Punkt 13 des Gesellschafts- und Einbringungsvertrages war mit der Einbringung aller Mitunternehmeranteile die KEG aufgelöst und das gesamte Vermögen der KEG

gemäß 142 HGB (nunmehr UGB) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge der GmbH angewachsen. Von der GmbH wurden sämtliche in den Einbringungsbilanzen der KEG-Gesellschafter erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten übernommen. Die Neugründung der GmbH, die Einbringung und Anwachsung gemäß § 142 HGB (nunmehr UGB) sowie die Löschung der KEG wurde im Firmenbuch mit 1. Oktober 2004 eingetragen.

Am 24. September 2008 fertigte das Finanzamt S an die R KEG gerichtete Erledigungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2003 ab.

Bei einer Geschäftsübernahme gemäß § 142 HGB (nunmehr UGB) liegt nach ständiger Rechtsprechung (OGH 3. 2. 1977, 7 Ob 836/76, VwGH 18. 11. 1993, 92/16/0109; VwGH 21. 12. 2000, 2000/16/0563) der Fall einer Gesamtrechtsnachfolge vor. Die sich aus abgabenrechtlichen Vorschriften ergebenden Rechte und Pflichten gehen nach § 19 Abs. 1 BAO auf den Gesamtrechtsnachfolger über. Eine Geschäftsübernahme gemäß § 142 HGB (nunmehr UGB) bewirkt stets die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch den übernehmenden Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt wird (VwGH 19. 1. 1994, 93/16/0139; *Koppensteiner in Straube*, Kommentar zum HGB, Anm. 9 § 142).

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert festgestellt. Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs. 1 lit. c leg. cit. in diesen Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, so hat gemäß § 191 Abs. 2 BAO der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Da ein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO den Gesellschaftern der Personenvereinigung (Mitgliedern der Personengemeinschaft) gegenüber aber auch im Sinne des § 97 Abs. 1 BAO wirksam werden muss, muss er ihnen auch zugestellt sein oder als zugestellt gelten (Beschlüsse des VwGH vom 21. 9. 2005, 2005/13/0118, 19. Dezember 2002, 99/15/0051).

Die im § 19 Abs. 1 BAO normierte Gesamtrechtsnachfolge ändert nichts daran, dass kraft der ausdrücklichen und speziellen gesetzlichen Anordnung des § 191 Abs. 2 BAO Feststellungsbescheide nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) an die an den Gegenstand der Feststellung Beteiligten oder an die Personen, denen

gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, zu ergehen haben und gemäß § 191 Abs. 3 leg. cit. diesen Personen gegenüber wirken (VwGH 25. 1. 2006, 2005/13/0174, VwGH 21. 9. 2005, 2005/13/0117). Die alleinige Bezeichnung der Gesellschaft als bisheriges Rechtssubjekt sowie auch das der Gesamtrechtsnachfolgerin reicht nach ständiger Rechtsprechung nicht aus (stellvertretend für viele VwGH 17. 11. 2004, 99/14/0254). Die von der Abgabenbehörde an die R KEG gerichteten Feststellungsbescheide haben somit keine Rechtswirkung entfaltet (vgl. Stoll, BAO Kommentar S. 1015), die dagegen eingebrachte Berufung war daher gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückzuweisen.

Die Berufung war aber auch deshalb als unzulässig zurückzuweisen, als diese zu einem Zeitpunkt (23. Oktober 2008) eingebracht wurde als die KEG infolge der am 1. Oktober 2004 wirksamen Vermögensübertragung gemäß § 142 HGB (nunmehr UGB) nicht mehr bestanden hat bzw. voll beendet war und somit auch keine Rechts- und Parteifähigkeit für Handlungen vor der Abgabenbehörde mehr besessen hat. Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu in einem gleich gelagerten Fall (VwGH 30. 1. 2003, 2002/15/0191), in dem eine (infolge einer im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 HGB) nicht mehr existente GmbH & Co. KG Beschwerde beim Höchstgericht eingebracht hat, ausgesprochen, dass die Beschwerde schon deshalb zurückgewiesen ist, weil die KG mangels Rechtssubjektivität gar nicht mehr berechtigt war Beschwerde zu erheben. Dies trifft auch im gegenständlichen Fall zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. April 2010