

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter über die Beschwerde der ehemaligen Gesellschafter der A_KG, Herrn VN_1 NN_1 und Fa. A_GmbH, Adresse_1 , gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 08.07.2010 betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 beschlossen:

Die Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt

1 Die Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf) waren Mitglieder einer GmbH & CO KG, über deren Vermögen mit Gerichtsbeschluss vom 18. Juli 2006 der Konkurs eröffnet wurde. Mit Gerichtsbeschluss vom 24. Juli 2006 wurde die Schließung des Unternehmens der Gemeinschuldnerin angeordnet.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 12. März 2007 wurde der Konkurs nach Verteilung der Masse aufgehoben. Die amtswegige Löschung im Firmenbuch erfolgte am 16. Mai 2007.

Am 22. Juni 2007 erließ das Finanzamt (FA) den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006, mit welchem es Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 0,00 € feststellte. Dieser Bescheid war adressiert an die " A_GesmbH , zu Handen NN_1 VN_1 ".

Nach ergänzenden Ermittlungen und über Nachfragen des FA betreffend Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes für den Fall, dass der Gesellschafter ein negatives Kapitalkonto nicht auffüllen musste, gab der Masseverwalter mit Schreiben vom 6. Juli 2010 schließlich bekannt, dass die von VN_1 NN_1 übernommene Sacheinlage iHv 260.000,00 ATS durch die Übertragungsbilanz zum 1.1. 1995 ausgewiesen sei. Weitere Zahlungen seien von ihm nicht geleistet worden.

1.1 Am 8. Juli 2010 erließ das FA sowohl einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006, als auch einen neuen Feststellungsbescheid 2006, mit welchem Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 0,00 € und Veräußerungs- und Aufgabegewinne iHv 194.119,60 € festgestellt wurden.

Als Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen und als Veräußerungsgewinn zu versteuern sei. Dieser Umstand habe sich als Ergebnis der Ermittlungen ergeben. Beigeschlossen wurde die rechnerische Darstellung der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes.

Beide Bescheide sind adressiert an "die ehemaligen Gesellschafter der A_GmbH U CO.KG Herrn VN_1 NN_1 und Fa. A_GmbH" z.H. Herrn VN_1 NN_1.

2 Mit Schriftsatz vom 13. Juli 2010 er hob die steuerliche Vertreterin gegen diese Bescheide das Rechtsmittel der Berufung und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei mangels neu hervorgekommener Tatsachen nicht gerechtfertigt. Der Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sei im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bestens amtsbekannt gewesen und könne daher keinen Wiederaufnahmegrund darstellen. Auch die Begründung des FA, es wäre eine mögliche Haftung des Gesellschafter-Geschäftsführers der ehemaligen Komplementärin zu klären gewesen, sei haltlos.

Auch die Versteuerung des gesamten negativen Kapitalkontos sei aus näher dargestellten Gründen verfassungswidrig und dem Grunde nach rechtswidrig.

3. Das FA legte die Berufungen mit Vorlagebericht vom 22. Juli 2010 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

II. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

1 Verfahrensrechtlicher Hinweis:

Als Folge der Einführung der Verwaltungsgerichte, insbesondere des Bundesfinanzgerichts (BFG) an Stelle der Abgabenbehörde zweiter Instanz, traten die neuen Bestimmungen zum Rechtsschutz (§§ 243 bis 291 der Bundesabgabenordnung, BGBI I 1961/194, idF BGBI I Nr 70/2013; BAO) mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden (bisher Berufungen) betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden (siehe § 323 Abs 37 BAO).

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht **als Beschwerden** im Sinn des Art 130 Abs 1

B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

1.1 Mit Wirksamkeit vom 4. Mai 2015 erfolgte eine Neuzuteilung des Beschwerdefalles gemäß § 270 Abs 4 BAO.

2 Mit Schreiben vom 11. Mai 2015 wurde das FA um Übermittlung der Akten und Stellungnahme wie folgt ersucht:

"Mit Berufungsentscheidung vom 02.04.2007, RV/0011-L/04, hat der Unabhängige Finanzsenat zur Zustellung von Bescheiden an eine im Firmenbuch gelöschte KG auf eine vorangegangene Berufungsentscheidung des UFS wie folgt verwiesen:

.....'Dieser hat mit Bescheid vom 1. Juli 2003, RV/2059-L/02 die Berufung vom 30. September 2002 als unzulässig zurückgewiesen. Grund für die Zurückweisung war, dass sich die angefochtenen Bescheide an die ehemaligen Gesellschafter der GmbH & Co KG gerichtet haben. Diese seien jedoch nicht Parteien des Abgabenverfahrens gewesen, da die Kommanditgesellschaft trotz Löschung im Firmenbuch solange fortbesteht, als noch ein Abwicklungsbedarf bestehe. Die Bescheide richteten sich jedoch an eine Personenvereinigung der ehemaligen Mitglieder der Kommanditgesellschaft, die jedoch noch nicht entstanden und daher rechtlich auch nicht existent sei. Da Bescheide, die an nicht existente Parteien gerichtet werden nichtig sind, sei die Berufung unzulässig und daher auch zurückzuweisen.'

Da es sich im gegenständlichen Fall um einen vergleichbaren Sachverhalt handelt, wird - nach Möglichkeit innerhalb von 14 Tagen nach Zustellung dieses Schreibens - um Stellungnahme ersucht, ob das FA die dort dargelegte Rechtsansicht des UFS teilt."

2.1 Das FA legte die Akten des Steuerverfahrens vor und gab bekannt, dass es die im Schreiben des BFG dargestellte Rechtsansicht des UFS zur Zustellung von Bescheiden teile.

2.3 Mit Schreiben vom 1. Juli 2015 nahm die steuerliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

3 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der unter dem Punkt "I.1 Verfahren vor dem Finanzamt" dargestellte, das Verfahrensrecht betreffende Sachverhalt ist unstrittig und wird dem gegenständlichen Beschluss als entscheidungswesentlich zu Grunde gelegt. Außer Streit steht insbesondere, dass die angefochtenen Bescheide vom 8. Juli 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 an die ehemaligen Gesellschafter der KG adressiert wurden und diese dagegen Berufung (nunmehr "Beschwerde") erhoben haben.

3 Beweiswürdigung

Der oben in Punkt 2 angeführte Sachverhalt ergibt sich vollständig und widerspruchsfrei aus der Aktenlage.

4 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

4.1 Rechtsgrundlagen

Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, sind gemäß § 243 BAO Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Die Bescheidbeschwerde ist gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Gemäß § 93 Abs 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Gemäß § 188 Abs 1 lit b BAO werden die Einkünfte (der Gewinn) aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind, festgestellt.

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.

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem 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.

4.2 Rechtliche Würdigung

Zur Frage der Zustellung von Bescheiden an eine im Firmenbuch gelöschte KG hat das BFG mit Schreiben vom 11. Mai 2015 den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenats vom 1. Juli 2003, RV/2059-L/02 zitiert, wonach die Berufung gegen Bescheide, die sich an eine Personenvereinigung der ehemaligen Mitglieder der Kommanditgesellschaft richtet, unzulässig und daher auch zurückzuweisen sei, wenn diese Personenvereinigung noch nicht entstanden und daher rechtlich auch nicht existent sei. Diese Rechtsansicht stützt sich auf "eine lange Kette der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes".

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO beeinträchtigt die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1999, 99/15/0014, und vom 29. März 2006, 2001/14/0091). Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (vgl. Kotschnigg, ZUS 2012/12, 32f mwN; und Ritz, BAO4, § 79 Tz 11, sowie z.B. die hg Erkenntnisse vom 25. November 2002, 2002/14/0133, RdW 2003, 59, vom 17. November 2004, 2000/14/0142, und vom 26. August 2009, 2004/13/0115). Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt (vgl. etwa das hg.

Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2008/15/0218) sein kann, ist ein "Abwicklungsbedarf" im Sinne der angeführten Rechtsprechung gegeben (vgl. dazu auch Kotschnigg, UFSaktuell 2005, 300, 305).

Der Gerichtshof hat diese Judikatur mit Erkenntnis vom 25.04.2013, 2010/15/0131 fortgesetzt. Wörtlich führt der GH darin aus:

"Sowohl mit dem erstangefochtenen Bescheid wie auch mit dem zweitangefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde Berufungen mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Bescheid des Finanzamtes, gegen den sich die jeweilige Berufung wendet (Gewinnfeststellung 2002 bzw. 2000), zu Unrecht an PE (Kommanditgesellschaft) gerichtet und aus diesem Grund ein "Nichtbescheid" sei. Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Als Folge dieser unrichtigen Rechtsauffassung hat sie die Zurückweisung der Berufungen nach § 273 Abs 1 lit a BAO ausgesprochen."

4.3 Zusammenfassung

Nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist somit die Kommanditgesellschaft als Partei des Abgabenverfahrens auch durch die Löschung im Firmenbuch nicht als untergegangen anzusehen. Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 wären daher gemäß § 93 Abs 2 BAO an diese zu richten gewesen.

Die im gegenständlichen Fall in Beschwerde gezogenen Bescheide sind jedoch (unter Anwendung des § 191 Abs 2 BAO) an die ehemaligen Gesellschafter der Kommanditgesellschaft gerichtet worden, welche auf Grund des Fortbestehens der Kommanditgesellschaft als Partei des Abgabenverfahrens nicht Partei des Verfahrens waren, beziehungsweise ist diese Personenvereinigung der ehemaligen Mitglieder der Kommanditgesellschaft noch nicht entstanden und daher rechtlich auch nicht existent.

Bescheide die jedoch an nicht existente Parteien gerichtet werden, sind nichtig (vergleiche Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, Tz 8 zu § 260). Berufungen gegen Nichtbescheide sind unzulässig und eine dagegen gerichtete Beschwerde ist zurückzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes 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.

Das BFG ist mit diesem Beschluss einer reichhaltig vorhandenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Nach Ansicht des BFG liegt daher im gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Den Beschwerdeführern steht daher die Revision an den VwGH nicht zu.

Linz, am 6. Juli 2015