

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende G und die weiteren Mitglieder HWM über die Berufung der W, vertreten durch P vom 27. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 28. Juni 2004 betreffend der im Kalenderjahr 1999 festgestellten Einkünfte gemäß § 188 BAO, nach der am 24. September 2008 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 27. 03. 1990 wurde die B gegründet. Im Juli 1990 wurde die Firma der Komplementärin in WG geändert und der Firmenname der Berufungswerberin lautete nun W-KG. Als Komplementärin fungierte die WG bzw. nach Umfirmierung im Juni 2003 die WL. Kommanditisten dieser Personengesellschaft waren natürliche Personen. Ab dem Jahr 1993 beteiligten sich auch zahlreiche atypisch stille Gesellschafter an dem Gewerbe der Berufungswerberin.

Die Zustellung der Abgabenbescheide erfolgte - nach der Aktenlage - ab 30. 07. 1998 an die Komplementärin der Personengesellschaft (WG).

Mit Einbringungsvertrag vom 19. September 2000 wurde der ganze Betrieb der W;KG unter Anwendung der Begünstigungen des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes zum 31. Dezember 1999 in die WG (Komplementärin) eingebracht. Das Vorliegen der materiellen Voraussetzung - das Vermögen der einbringenden Gesellschaft besitze am Einbringungstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages

einen positiven Verkehrswert - wurde mittels diverser Unterlagen dokumentiert. Am 28. 11. 2000 wurde die W-KG im Firmenbuch gelöscht.

Am 22. 12. 2000 reichte die Parteienvertreterin unter anderem die Erklärung der Berufungswerberin betreffend Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1999 bei der zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz (Finanzamt Zell am See; nunmehr Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See) ein.

Da über das Vermögen der Komplementärin (WG) mit Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom 7. Dezember 2001 ein Insolvenzverfahren (Konkurs) eröffnet wurde, erfolgte die Veranlagung der eingereichten Abgabenerklärung (Einkünfte von Personengesellschaften) im Juli 2002 erklärungsgemäß und vorerst vorläufig (§ 200 Abs. 1 BAO). Der streitanhängige Abgabenbescheid wurde dem Masseverwalter (D) zugestellt. Mit Beschluss des Gerichtes vom 03. 11. 2003, (GZ) wurde der Konkurs nach Abschluss eines Zwangsausgleiches gem § 157 KO aufgehoben und die Funktion des DS als Masseverwalter der W-G im Firmenbuch gelöscht. Mit 20. Dezember 2003 wurde die W-G in die WL umfirmiert und im Firmenbuch eingetragen.

Während des Insolvenzverfahrens wurde bei der Gemeinschuldnerin eine Buch- und Betriebsprüfung begonnen (1. April 2003) und ca. fünf Monate nach Aufhebung des Konkurses am 5. Mai 2004 (Tag der Schlussbesprechung) beendet. Im Zuge dieser Betriebsprüfung vertrat die Betriebsprüfung – nach Durchführung umfangreicher Ermittlungen und unter Berücksichtigung der Grundsätze des Fachgutachtens Nr. 74 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Unternehmensbewertung, sowie der einschlägigen Literatur zu Art. III des Umgründungssteuergesetzes – die Ansicht, dass weder zum Umgründungsstichtag (31. 12. 1999) noch im Zeitpunkt der Einbringung am 19. 09. 2000 (Datum des Einbringungsvertrages) ein positiver Verkehrswert im Sinne des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes - § 12 Abs. 1 Umgründungssteuergesetz - für das Unternehmen der W-KG gegeben war und daher die Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes nicht zur Anwendung kämen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ am **29. 06. 2004** einen gemäß § 200 (2) BAO endgültigen Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 1999, der der Ansicht der Betriebsprüfung Rechnung trug und in dem die steuerlichen Rechtswirkungen der Einbringung mangels positiven Verkehrswertes versagt wurden. Da nach Ansicht der Betriebsprüfung die begünstigenden Bestimmungen des Artikel III des UmGrStG - § 12 Abs. 1 UmgrStG – nicht zur Anwendung gelangen konnten, wurde für die persönlich haftende Gesellschafterin sowie für die Kommanditisten der Berufungswerberin ein Veräußerungsgewinn ermittelt und in Ansatz gebracht. Der Bescheid wurde (Bescheidadressat „W-KG , z. H. D-B+K“) dem ehemaligen Masseverwalter zugestellt.

Am **16. 07. 2004** langte bei der Abgabenbehörde erster Instanz ein Schriftsatz der Parteienvertreterin mit folgendem Inhalt ein:

„Die W-Gm als Rechtsnachfolgerin der W-KG erklärt, die Bescheide der W-KG hinsichtlich des Feststellungsbescheides der im Kalenderjahr 1999 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO sowie des Umsatzsteuerbescheides 1999, beide mit Datum 29. Juni 2004, sowie der Begründung (Betriebsprüfungsbericht vom 15. Juni 2004) am 15. Juli 2004 erhalten zu haben. Die Bescheide wurden ursprünglich an den Masseverwalter Dr-B+K übersandt.“

Gegen den Feststellungsbescheid 1999 wurde am 27. 09. 2004 innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist berufen. Die Berufung richtete sich gegen den Ansatz eines Veräußerungsgewinnes in Höhe der negativen Kapitalkonten der Kommanditisten per 31. 12. 1999 und es wurde beantragt die Veranlagung nach der eingereichten Abgabenerklärung vorzunehmen.

Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 12. November 2004 der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg – UFS, Salzburg) vorgelegt und die Parteienvertreterin nachweislich von der Vorlage verständigt (15. November 2004).

In einem ergänzenden Schriftsatz der Parteienvertreterin, der am 30. Dezember 2004 bei der Abgabenbehörde erster Instanz einlangte und um deren Weiterleitung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersucht wurde, wurde ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 (1) BAO gestellt.

Der Referent des UFS- Salzburg stellte im April 2005 das Verlangen (§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO), dass über die gegenständliche Berufung der Berufungssenat entscheiden möge.

Im Zuge der Berufungsbearbeitung wurde nun seitens des Unabhängigen Finanzsenates festgestellt, dass der bekämpfte Bescheid von der Abgabenbehörde erster Instanz offenbar irrtümlich an die Berufungswerberin zu Handen des Masseverwalters der Komplementärin und zwar an Dr.B+K zugestellt wurde. Dabei wurde die im Firmenbuch ersichtliche Änderung, dass dieser mit 03. 11. 2003 infolge Aufhebung des Konkurses nicht mehr zustellungsbevollmächtigter Vertreter der Gemeinschuldnerin (WG – nach Umfirmierung ab 20. 12. 2003 die WL) war, offenbar übersehen.

In einem auf § 143 BAO gestützten Ersuchen vom 29. Juli 2008 wurde Dr.BS gebeten, Auskunft darüber zu erteilen, warum nach Löschung seiner Funktion als Masseverwalter der Gemeinschuldnerin (WG bzw nach Umfirmierung die WL) und Rechtsnachfolgerin der W;KG weiterhin an ihn eine Zustellung der Abgabenbescheide (Zustellvollmacht) erfolgte bzw. wer ihn berechtigt habe Schriftstücke (Bescheide) des Finanzamtes Zell am See (jetzt: Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See), die W;KG betreffend, zu empfangen und gegebenenfalls für welchen Zeitraum.

In Beantwortung dieses Ersuchens führte Dr.BS Folgendes aus:

In der obigen Angelegenheit gebe ich bekannt, dass szt. vom Finanzamt – offenbar irrtümlich, nämlich in Nichtbeachtung des im Firmenbuch ersichtlichen Umstandes, dass unsere Kanzlei mit 7.12.2003 infolge Aufhebung des Konkurses nicht mehr zustellungsbevollmächtigter Vertreter war – die ggstdl. Feststellungsbescheide vom 29.6.2004 an diese übersandt und sodann lt. beiliegender Kopie unseres Schreibens vom 13.7.2004 an die Kanzlei PP weitergeleitet wurden, wo sie offenbar am 15.7.2004 eingelangt sind.

Nach Löschung meiner szt. Funktion als Masseverwalter wurde ich – was infolge Aufhebung des Konkurses gar nicht möglich gewesen wäre – nicht als weiterhin zustellungsbevollmächtigter Vertreter ernannt.

Vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 08. 08. 2008 eine Berufungsergänzung vorgelegt und unter anderem ausgeführt, dass der Bescheid vom 29. 06. 2004 über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO im Kalenderjahr 1999 an Dr.B+K zugestellt worden sei. Selbständiger vertretungsbefugter Geschäftsführer sei seit 12. 02. 2003 und jedenfalls auch zum Zeitpunkt der Bescheidzustellung D-WH gewesen. Mit der Zustellung an D-SB+K könne nach Ansicht des Parteienvertreters dieser streitähnige Bescheid vom 29. 06. 2004 keine Rechtswirkung erlangen, da die Möglichkeit der Heilung eines Zustellmangels in dem Zeitpunkt, in dem das Dokument dem zu Unrecht nicht als Empfänger bezeichneten Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zukomme durch die Novelle des Zustellgesetzes mit Wirkung ab 1. 03. 2004 beseitigt worden sei (siehe dazu VwGH vom 16. 11. 2005, 2005/12/0229, VwGH vom 20. 12. 2005, 2005/04/0063 und UFSI, vom 07. 05. 2008, RV/0207-I/06). Der (streitähnige) Bescheid vom 29. 06. 2004 über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO des Kalenderjahres 1999 sei daher mangels Zustellung unwirksam und damit rechtlich nicht existent.

Die Stellungnahme des DS sowie der Schriftsatz der Parteienvertreterin wurden der Abgabenbehörde erster Instanz zur Wahrung des Parteiengehörs übersandt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Keine mündliche Berufungsverhandlung

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn sie in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf Abhaltung einer mündlicher Verhandlung vor dem Berufungssenat (siehe Ritz, BAO³, § 284, Tz 2).

Da der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat nicht bereits in der Berufung gestellt wurde, welche am 27. September 2004 bei der Abgabenbehörde erster Instanz einlangte, sondern erst in dem an den UFS, Salzburg gerichteten ergänzenden Schriftsatz vom 20. 12. 2004, vermittelt dieser Antrag keinen Rechtsanspruch auf Abhaltung einer mündliche Verhandlung, sodass über die Berufung keine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat stattzufinden hatte.

B) Bescheidzustellung

Bei der Berufungswerberin handelt es sich um eine Personenhandelsgesellschaft deren Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 Abs 1 lit c BAO einheitlich und gesondert festgestellt werden.

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

Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO, wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 leg. cit. gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Der Feststellungsbescheid ist einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung an diese gilt die Zustellung an die Gesellschaft und an alle Mitglieder vollzogen, unter der Voraussetzung, dass auf diese Rechtsfolge im Bescheid ausdrücklich hingewiesen wird (§ 101 Abs. 3 BAO). Die Wirksamkeit setzt die Zustellung des Bescheides voraus.

Gemäß § 81 Abs. 1 BAO sind abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird (Abs. 2 leg cit).

Personenhandelsgesellschaften verlieren ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Vollbeendigung. Ihre Auflösung und die Löschung der Firma im Firmenbuch beeinträchtigt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ihre Parteifähigkeit so lange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählen auch die Abgabengläubiger - noch nicht vollständig abgewickelt sind (VwGH vom 29. März 2006, 2001/14/0091 unter Hinweis auf die

Erkenntnisse vom 17. November 2004, 2000/14/0142 oder vom 21. September 2005, 2001/13/0059). Bescheide, die noch zugestellt werden müssen, sind daher an die Personengesellschaft zu richten (siehe dazu RdW 1/2003 Artikel-Nr. 47/S 59 und die darin zitierte Judikatur und Literatur).

Im streitgegenständlichen Verfahren war der Gewinnfeststellungsbescheid 1999 von der Abgabenbehörde erster Instanz an die Berufungswerberin (eine Ges. m. b. H. & Co KG) - obgleich diese zum damaligen Zeitpunkt im Firmenbuch bereits gelöscht war – zu richten. Die Zustellung des streitgegenständlichen Feststellungsbescheides erfolgte am 29. 06. 2004 an Dr.B+K , dessen Funktion als Masseverwalter aber bereits mit 03. 11. 2003 im Firmenbuch gelöscht wurde. Da die Bescheidzustellung an DS irrtümlich erfolgte, sandte dieser den streitanhängigen Bescheid noch innerhalb der Rechtsmittelfrist an die Parteienvertreterin (Kanzlei PP), wie dieser in Beantwortung des Auskunftsersuchens des Referenten des UFS, Salzburg ausführte.

Es ist daher zu prüfen, ob eine Heilung des Zustellmangels nach dem Zustellgesetz möglich war oder nicht.

C) Keine Heilung des Zustellmangels nach Zustellgesetz

Nach § 9 Abs. 1 ZustG (in der hier anzuwendenden Fassung BGBl I 2004/10) können, soweit in den Verfahrensvorschriften nichts anderes bestimmt ist, die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und eingetragene Erwerbsgesellschaften gegenüber der Behörde ausdrücklich zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellvollmacht).

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen (Abs. 3 leg cit).

Zustellungen haben daher grundsätzlich an den Zustellungsbevollmächtigten zu erfolgen.

Auch wenn man davon ausgeht, dass der streitanhängige Feststellungsbescheid dem zu Unrecht nicht als Empfänger bezeichneten Zustellungsbevollmächtigten (WL , Geschäftsführer D-WH) tatsächlich zugekommen ist, wie dies die Parteienvertreterin in ihrem Schriftsatz vom **16. 07. 2004** bestätigte, ist er damit nicht rechtswirksam geworden.

Die Möglichkeit einer Heilung eines Zustellmangels hinsichtlich des Zustellungsbevollmächtigten (vgl. § 9 Abs. 1 zweiter Satz ZustG in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I 2004/10) wurde durch die Novelle mit Wirkung ab 1. 03. 2004 beseitigt und ist erst wieder durch die Novelle BGBl. I 2008/5 (vgl. § 9 Abs. 3 letzter Satz ZustG) mit Wirkung 1. 01. 2008 eingeführt worden (UFS RV/0207-I/06 vom 7. 05. 2008). Weshalb mit BGBl I 2004/10 die Sanierungsbestimmung des § 9 Abs. 1 zweiter Satz aufgehoben wurde, ist aus den Gesetzesmaterialen (252 BlgNr 22.GP) nicht erkennbar (Ritz, BAO³, Zustellgesetz, § 9 Tz 25).

In der im gegenständlichen Verfahren geltenden Rechtslage – Juni 2004 - sah das Zustellgesetz eine Sanierung in Bezug auf den Zustellungsbevollmächtigten daher nicht vor.

Da der Bescheid mangels Zustellung unwirksam und damit rechtlich nicht existent geworden ist, ist die Berufung der Berufungswerberin gemäß § 273 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Salzburg, am 24. September 2008