

GZ. RV/0377-W/04

miterl. RV/1670, 1671, 1672-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Baumgartner & Grienschgl GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 und Umsatzsteuer für das Jahr 1996 sowie Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996, 1997, 1998 und Umsatzsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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 - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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

Die angefochtenen, vom Finanzamt Eisenstadt erlassenen, Bescheide vom 3. April 2003 gründen sich auf die Feststellungen einer die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht mehr existent gewesene A-GmbH & Co KG betreffende abgabenbehördliche Prüfung und sind mit entsprechenden Verweisen auf die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht begründet. Die Bescheidadressierung lautet bei sämtlichen Bescheiden: "B-AG".

In der dagegen erhobenen Berufung vom 7. Mai 2003 erstattete die Bw. umfangreiche Vorbringen zu der nach ihrer Ansicht gegebenen Rechtswidrigkeit der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen.

In einem an den unabhängigen Finanzsenat gerichteten Schreiben vom 30. März 2006 machte die Bw. die Unrichtigkeit der Bescheidadressierung geltend und brachte dazu folgendes vor:

Wie dem beiliegenden Notariatsakt vom 29. Oktober 1998 zu entnehmen sei, sei der Betrieb der A-GmbH & Co KG unter Anwendung des Art. III Umgründungssteuergesetz in die X-GmbH (nunmehr B-AG) eingebracht worden.

Art. III Umgründungssteuergesetz bewirke zivilrechtlich (abgesehen von dem hier nicht vorliegenden Fall der Anwachsung nach § 142 HGB) eine Einzelrechtsnachfolge.

Die bis zum Einbringungsstichtag realisierten Steuertatbestände seien daher auch nach der Einbringung bei untergegangenen Personengesellschaften den ehemaligen Gesellschaftern zuzurechnen. Fehle es an der Nennung eines geeigneten Bescheidadressaten, so liege ein Nichtbescheid vor, dem keine normative Kraft zukomme. Ebenso entfalte ein Bescheid keine Rechtswirkungen, der nicht an die Person ergehe, für die er bestimmt sei. Ein solcher Bescheid gehe ins Leere. Daher liege nach der gegebenen Sachlage ein Nichtbescheid vor. Die Bw. verwies dazu auf Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes und des unabhängigen Finanzsenates.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Tz. 11 des Betriebsprüfungsberichtes vom 13. Dezember 2002 betreffend jene Betriebsprüfung, deren Feststellungen den angefochtenen Bescheiden vom 3. April 2003 zugrunde liegen, ist neben der Angabe des Kommanditisten und des Komplementärs zu den Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnissen der geprüften A-GmbH & Co KG folgendes

ausgeführt: "Das geprüfte Unternehmen (nunmehr Y-AG) wurde mit 01.03.98 aufgrund des Einbringungsvertrages vom 29.10.98 in die X-GmbH eingebracht. Diese wurde dann umbenannt in die Z-GmbH, welche dann in die Y-GmbH umgewandelt worden ist".

Wie dem Einbringungsvertrag vom 29. Oktober 1998 zu entnehmen ist, wurde das geprüfte Unternehmen A-GmbH & Co KG als übertragende Gesellschaft nach den Bestimmungen des Art. III Umgründungssteuergesetz in die X-GmbH als übernehmende Gesellschaft eingebracht.

Gemäß Punkt "Fünftens" dieses Vertrages war die tatsächliche Übergabe des Vertragsgegenstandes zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits erfolgt und wurde der 28. Februar 1998 (Ende des Wirtschaftsjahres) als für den Übergang von Nutzen und Lasten maßgeblicher Zeitpunkt festgelegt.

Die Auflösung und Löschung der A-GmbH & Co KG sowie die Umbenennung der übernehmenden Gesellschaft in Z-GmbH wurden am 7. November 1998 im Firmenbuch eingetragen. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 23. November 1998 erfolgte die Umwandlung in die Y-AG, die auf Grund des Hauptversammlungsbeschlusses vom 28. Juni 2001 nunmehr die Bezeichnung B-AG trägt. Dazu ist anzumerken, dass der letztgenannte, bereits seit 10. Juli 2001 im Firmenbuch eingetragene Sachverhalt im Betriebsprüfungsbericht (Seite drei) nicht erwähnt wurde.

Einbringungen im Sinne der §§ 12 ff Umgründungssteuergesetz sind keine Gesamtrechtsnachfolgen im Sinne des § 19 Abs. 1 BAO (VwGH 29.11.2001, 99/16/0139; dafür spricht auch § 18 Abs. 1 zweiter Satz Umgründungssteuergesetz, wonach die übernehmende Körperschaft im Rahmen einer Buchwertfortführung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln ist, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre (VwGH 27.5.1999, 99/15/0014, 0015; 18.11.2003, 2000/14/0036); (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 19, Tz 1).

Einbringungen haben lediglich im Falle eines Anwachsens gemäß § 142 HGB eine Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Körperschaft zur Folge. Eine derartige Konstellation liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, da – wie aus Punkt "Achtens" des Einbringungsvertrages vom 29. Oktober 1998 zu entnehmen ist - auf die Gewährung von neuen Anteilen nicht verzichtet wurde (vgl. dazu Umgründungssteuerrichtlinien, Rz 1047).

Demnach ist davon auszugehen, dass der mit Einbringungsvertrag vom 29. Oktober 1998 vollzogene Einbringungsvorgang – wie von der Bw. vorgebracht wurde – Einzelrechtsnachfolge zur Folge hatte.

Gemäß § 19 Abs. 2 BAO gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.

Die bescheiderlassende Behörde beurteilte demnach die Rechtswirkungen des Einbringungsvorganges unrichtig, da sie mit den angefochtenen Bescheiden die B-AG für vor dem Einbringungsstichtag (28. Februar 1998; Ende des Wirtschaftsjahres) realisierte Steuertatbestände der einbringenden Gesellschaft in Anspruch nahm.

Diese Vorgehensweise wäre rechtmäßig gewesen, wenn tatsächlich Gesamtrechtsnachfolge vorgelegen wäre, denn im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjekts auf den Rechtsnachfolger über, welcher somit in materiellrechtlicher und in verfahrensrechtlicher Sicht voll an die Stelle des Rechtsvorgängers tritt.

Da im konkreten Fall eben nicht von Gesamtrechtsnachfolge auszugehen ist, gilt die in § 19 Abs. 2 BAO getroffene verfahrensrechtliche Anordnung uneingeschränkt.

Daher ist dem Vorbringen der Bw., dass die bis zum Einbringungsstichtag realisierten Steuertatbestände auch nach der Einbringung bei untergegangenen Personengesellschaften den ehemaligen Gesellschaftern zuzurechnen seien und die Erlassung der Bescheide gegenüber der B-AG rechtswidrig sei, beizupflichten.

Indem die angefochtenen Bescheide gegenüber der B-AG erlassen wurden, ergingen sie zweifellos an eine Person, für die sie nach der Rechtsordnung nicht bestimmt waren.

Aus diesem Umstand kann jedoch nicht ohne weitere Überlegungen geschlossen werden, dass die Bescheide deshalb als keine Wirkungen gegenüber der Bescheidadressatin B-AG entfaltende Nichtbescheide zu qualifizieren wären.

Es gibt keinen Hinweis dafür, dass die angefochtenen Bescheide nach dem Willen der bescheiderlassenden Behörde nicht für die Bescheidadressatin B-AG bestimmt gewesen wären. Vielmehr muss angenommen werden, dass die Bescheiderlassung gegenüber diesem Unternehmen die Ursache in einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung der Rechtsnachfolge (Annahme von Gesamtrechtsnachfolge) hatte.

Die auf Grund der Tatsache, dass die angefochtenen Bescheide an die "B-AG" adressiert wurden und somit nicht zum Ausdruck gebracht wurde, dass diese in der Eigenschaft als Rechtsnachfolgerin der A-GmbH & Co KG in Anspruch genommen werden sollte, gegebene rechtliche Mangelhaftigkeit der Bescheide bewirkt per se keine Nichtigkeit dieser Bescheide.

Da der Bescheidadressatin grundsätzlich Parteifähigkeit (zumal sie abstrakt Trägerin von Rechten und Pflichten sein konnte) sowie Prozessfähigkeit zukam und die angefochtenen Bescheide auch nicht an eine Person ergingen, für die sie nicht bestimmt waren, kann – entgegen der von der Bw. vertretenen Ansicht – kein Nichtbescheid vorliegen.

Die Wirksamkeit eines Bescheides (somit dessen rechtliche Existenz) setzt grundsätzlich voraus, dass er dem Adressaten bekannt gegeben wird. Wird ein Bescheid an eine nicht prozessfähige Person – etwa an eine rechtlich nicht mehr existente Gesellschaft - bekannt gegeben, so kann er keine Rechtswirkungen entfalten (Nichtbescheid). Diesfalls kommt eine meritorische Entscheidung nicht in Betracht, da die Bescheidqualität einer solchen behördlichen Erledigung nicht gegeben ist. Eine dagegen gerichtete Berufung muss nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als unzulässig zurückgewiesen werden.

Eine Ausdehnung des Tatbestandes Nichtbescheid auf Sachverhalte wie den berufungsgegenständlichen kann der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht entnommen werden. Auch die von der Bw. angesprochenen Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates betreffen anders gelagerte Sachverhalte, so dass daraus nicht das Vorliegen von Nichtbescheiden im konkreten Fall abgeleitet werden kann.

Gegen eine Beurteilung der angefochtenen Bescheide als Nichtbescheide mit der Konsequenz Zurückweisung der dagegen erhobenen Berufung spricht auch die Tatsache, dass eine Aussage darüber, ob die Erlassung dieser Bescheide gegenüber der Bescheidadressatin auf Grund der vollzogenen gesellschaftsrechtlichen Vorgänge nach materiellrechtlichen Vorschriften (Umgründungssteuergesetz) zulässig war oder ob dies zu Unrecht erfolgte, in einer meritorischen Entscheidung zu treffen ist.

Auch vom Verwaltungsgerichtshof wird die Rechtsansicht vertreten, dass die Erlassung eines Abgabenbescheides gegenüber einer Person, die nach den Abgabenvorschriften nicht als Abgabenschuldner in Betracht kommt, inhaltlich rechtswidrig ist (vgl. VwGH 25.6.1990, 68/15/0060).

Deshalb ist im gegenständlichen Fall nicht vom Vorliegen von Nichtbescheiden auszugehen.

Die angefochtenen Bescheide sind mit Rechtswidrigkeit behaftet, weil damit die Bescheidadressatin als Folge einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung ihrer Rechtsposition durch die bescheiderlassende Behörde für ihr nach dem geltenden Recht nicht zuzurechnende Sachverhalte in Anspruch genommen wurde.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 7. August 2006