



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes, vom 12. September 2008 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 entschieden:

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

Begründung

Am 12.9.2008 hat das Finanzamt einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 2002 an „A“ erlassen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in Höhe von € 2.946.477,26 festgestellt und wie folgt aufgeteilt:

Name	Betrag
AA	994.499,15
AB	969.731,33
AC	982.246,78
AGmbH	0,00

Begründend ist dazu ausgeführt worden:

Der Konkurs der Fa. A (Kommanditgesellschaft) sei mit Beschluss vom 21.1.2002 des Landesgerichtes nach Verteilung des Massevermögens aufgehoben worden. Im Zuge eines Vorhalteverfahrens an die Kommanditisten bzw. deren Gesamtrechtsnachfolger, zugestellt an deren Zustellungsbevollmächtigten sowie an den Masseverwalter sei ersucht worden, bekannt zu geben, ob die negativen Kapitalkonten (eine vorläufige Berechnung sei zur Verfügung gestellt worden) vom Masseverwalter eingefordert worden seien oder noch Einlagen erfolgt seien. Da eine Einforderung der negativen Kapitalkonten bzw. Einlagen nicht geleistet worden sei, sei ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos festzustellen.

Dieser Bescheid ist an „A“ zu Handen von AA, zu Handen von AC und zu Handen von AB zugestellt worden.

Mit Schriftsatz vom 23.9.2008 hat AA zur Zustellung des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 2002 Folgendes mitgeteilt:

Die Fa. A (Kommanditgesellschaft) sei im Firmenbuch zu FN XYZ eingetragen gewesen und sei am 20.4.2002 im Firmenbuch nach Aufhebung des Konkursverfahrens gemäß Beschluss LG B vom 14.3.2002, ABC, gelöscht worden. AA habe in diesem Unternehmen überhaupt keine Funktion gehabt, wobei sein Vollmachtsverhältnis zu diesem Unternehmen mit Konkurseröffnung (Beschluss LG B vom 22.10.1999, ABCD) aufgelöst worden sei. Es sei daher völlig rätselhaft, wie das Finanzamt dazu komme, einen derartigen Bescheid zuzustellen, und es sei davon auszugehen, dass die Zustellung zu Unrecht erfolgt sei. Lediglich im Zuge von Routine habe die Postannahmestelle des AA diese Post angenommen, wobei ausdrücklich festzuhalten sei, dass die Zustellung zu Handen von AA jedenfalls unrechtmäßig sei, nachdem er keinerlei Vertretungsmacht oder Vollmacht für dieses Unternehmen habe, abgesehen davon, dass dieses Unternehmen rechtlich überhaupt nicht mehr existiere. Es werde sohin der Bescheid vom 12.9.2008 samt Bescheidbegründung zur Str.Nr. EFG im Original, einschließlich des RSb Umschlags retourniert.

Mit Schriftsatz vom 14.10.2008 haben AA als Erbe nach der am def verstorbenen AD, Dkfm. AB und AC, alle vertreten durch AA, gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 2002 mit folgender Begründung Berufung eingebracht:

Der Bescheid sei an die Firma „A“ (in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft) zu Handen der drei Einschreiter adressiert worden. Über das Vermögen der Firma „A“ sei mit Beschluss des LG B vom 22.10.1999, RST, das Konkursverfahren eröffnet worden, wobei infolge Konkurseröffnung die Gesellschaft als aufgelöst anzusehen sei. Mit Beschluss des LG B vom 14.3.2002, ABC, sei das Konkursverfahren nach Verteilung des Massevermögens

aufgehoben worden. Im Firmenbuch (zuständiges Gericht Landesgericht B zu FN XYZ) sei die Firma am 22.4.2002 gelöscht worden. Unbeschränkt haftender Gesellschafter dieses Unternehmens sei die AGmbH gewesen, Dkfm. AB und AC seien selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft gewesen. AA habe keinerlei Organfunktion gehabt und sei hinsichtlich der A KG lediglich der rechtsfreundliche Vertreter gewesen, wobei das Vollmachtsverhältnis mit Konkurseröffnung ex lege aufgelöst worden sei. Die AGmbH sei nach einem mit Beschluss vom 22.11.1999, ABC, Landesgericht B eröffneten Konkursverfahren aufgelöst worden. Davon ausgehend seien der Bescheidadressat und die Zustellung zu Handen von AA, AB und AC unzulässig. Der Empfänger müsse rechts- und handlungsfähig sein. Dies sei bei der bereits längst aufgelösten und gelöschten Fa. „A“ nicht der Fall. Damit seien bereits der Bescheidadressat und damit auch der Empfänger im Sinne des ZustellG unrichtig, was die Nichtigkeit des angefochtenen Bescheides bewirke. Die Zustellung werde von der Behörde angeordnet, deren Dokument zuzustellen sei. Sie habe in geeigneter Form zu bestimmen ua. den Empfänger, dessen Identität möglichst eindeutig zu bezeichnen sei, die Zustelladresse ... (§ 5 ZustG). Es hänge sohin allein von der Zustellverfügung ab, wer Empfänger des Dokuments sei. Empfänger sei somit allein die in der Zustellverfügung bezeichnete Person. Sei eine Zustellverfügung unrichtig, werde diese Unrichtigkeit auch nicht dadurch geheilt, dass das Schriftstück jener Person, an die richtig zuzustellen gewesen wäre, tatsächlich zugekommen sei. Als Bescheidadressat sei ein Unternehmen angeführt, welches seit nunmehr über 6 Jahren rechtlich überhaupt nicht mehr existent sei, dazu irgendeine Person anzuführen mit dem Vermerk „zu Handen“ sei unzulässig. Es sei hier bereits der Bescheidadressat unrichtig, ebenso die Zustellverfügung, sodass hier von einem rechtsunwirksamen und nichtigen Bescheid und einer unwirksamen Zustellung auszugehen sei.

Hilfsweise werde inhaltlich ausdrücklich der Einwand der Verjährung erhoben.

Der zugrunde liegende Bescheid werde auch hinsichtlich seiner Höhe angefochten. Hier bleibe völlig unberücksichtigt, dass Zahlungen an die Masse bzw. Absonderungsgläubiger bzw. wegen persönlicher Haftungen geleistet worden seien.

Letztlich wird beantragt, der Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

In einem nächsten Schritt hat das Finanzamt am 29.1.2009 ua. einen Mängelbehebungsbescheid an AA erlassen, da der Inhalt der Berufung hinsichtlich der Erklärung, welche Änderungen beantragt würden, mangelhaft sei. Hinsichtlich der in der Berufung angedeuteten Zahlungen an Absonderungsgläubiger bzw. geleisteter persönlicher

Haftungen werde ersucht, die jeweiligen Beträge zahlenmäßig zu konkretisieren und zu erläutern, weshalb diese Zahlungen als Einlagen zu werten seien, sowie den jeweiligen Geschäftsakt im Original vorzulegen.

Der Mängelbehebungsaufträge wurde mit Schriftsatz vom 19.2.2009 beantwortet. Ausdrücklich aufrechterhalten wurde der Einwand der Verjährung.

Bei der der Fa. A , OPQ, wurde sodann im Rahmen einer Außenprüfung die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2002 geprüft und dabei Folgendes im Bericht vom 30.3.2009 festgestellt:

In TZ 1 „Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO“ wurde insbesondere die Entwicklung der Kommanditkonten dargestellt. In TZ. 2 „Berufung vom 14.10.2008“ wurde der Inhalt der Berufung wiedergegeben. In TZ. 3 „Mängelbehebungsauftrag vom 29.1.2009“ wurde der Inhalt dieses Bescheides angeführt. TZ. 4 „Stellungnahme vom 19.2.2009“ enthält den Inhalt dieser Stellungnahme. TZ. 5 trägt den Titel „Erlledigung der Berufung vom 14.10.2008“. Darin wird ua. Folgendes ausgeführt:

Die Gesellschaft, die Gegenstand des einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheides 2002 sei, sei im Firmenbuch mit dem Namen „A“ eingetragen worden. Die Fa. A sei in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft tätig gewesen. Personengesellschaften des Handelsrechts würden ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Vollbeendigung verlieren. Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch würden nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ihre Parteifähigkeit so lange nicht beeinträchtigen, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu würden auch die Abgabengläubiger zählen – noch nicht vollständig abgewickelt seien. Der Konkurs der Fa. A sei mit Beschluss vom 21.1.2002 des Landesgerichtes nach Verteilung des Massevermögens eingestellt worden. Da hinsichtlich der Kommanditisten negative Kapitalkonten vorgelegen hätten, habe daher eine Verpflichtung für das Kalenderjahr 2002 eine Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte, in der ein Veräußerungsgewinn in Höhe der negativen Kapitalkonten zu erklären gewesen wäre, bestanden. Die Vollbeendigung sei daher keinesfalls gegeben gewesen, sodass die Bescheidadressierung an die Gesellschaft zu erfolgen gehabt habe. Wirksam würden solche Bescheide gegenüber diesen Personen (ehemalige Gesellschafter der KG) jedoch nur dann, wenn sie ihnen auch zugestellt seien oder als zugestellt gelten würden. Die Zustellung des Gewinnfeststellungsbescheides sei in dem Zeitpunkt bewirkt worden, in dem das Schriftstück dem Empfänger tatsächlich (körperlich) zugekommen sei. Der Zustellnachweis befindet sich im Akt. Die Berufung sei daher in diesem Punkt abzuweisen.

Aufgrund der im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung getroffenen Feststellungen wurde eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung an „A“ erlassen. Diese Berufungsvorentscheidung wurde AC, AB und AA zugestellt.

AA als Erbe nach AD hat daraufhin den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat begeht. Ergänzend wurde im Wesentlichen noch ausgeführt:

Die nunmehrige Berufungsvorentscheidung sei wiederum an die Fa. „A“ ergangen. Es sei bereits dargelegt worden, dass die ursprüngliche Kommanditgesellschaft „A“ am 20.4.2002 im Firmenbuch gelöscht worden sei und dass außerdem die einzige persönlich haftende Gesellschafterin, die Fa. AGmbH am 30.6.2000 im Firmenbuch gelöscht worden sei. Der Bescheidadressat sei also zum Zeitpunkt des ergangenen und nunmehr angefochtenen Bescheides und des nunmehr durch Berufungsvorentscheidung zwischenerledigten Bescheides nicht mehr existent. An eine nicht existente Firma könne kein Bescheid zugestellt werden. Der Bescheid sei sohin nichtig. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Fax vom 17.6.2010 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung von AA zurückgezogen.

Hiezu wurde erwogen:

Über Berufungen sind Sachentscheidungen, somit Berufungsvorentscheidungen (§ 276 Abs. 1 BAO) oder Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 BAO), nur zu erlassen, wenn die Berufungen nicht formell zu erledigen sind.

Nach der Bestimmung des § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Streitgegenstand ist der vom Finanzamt E am 12.9.2008 erlassene Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der im Kalenderjahr 2002 von „A“ erzielten Einkünfte nach § 188 BAO und die dagegen von AA als Erbe nach AD eingebrauchte Berufung.

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

Der Bescheid hat nach Abs. 3 ferner zu enthalten

-
- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;
 - b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

Nach § 190 Abs. 1 erster Satz BAO finden auf Feststellungsbescheide gemäß §§ 185 bis 189 die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung.

1.) Bescheidadressat - Personenumbeschreibung:

Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumbeschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruchs mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird. (Vgl. zB VwGH vom 28.2.2007, 2004/13/0151, vom 16.2.2006, 2006/14/0011, vom 31.7.2002, 97/13/0127, vom 17.10.2001, 96/13/0058, und vom 2.8.2000, 99/13/0014).

Bei einer natürlichen Person etwa ist zur Bezeichnung des Bescheidadressaten das Anführen ihres Vor- und Zunamens erforderlich. Bei einer im Firmenbuch eingetragenen Kapitalgesellschaft ist der Bescheidadressat durch seine Firma anzugeben. (Vgl. VwGH vom 28.2.2007, 2004/13/0151). Auch im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaften des Handelsrechtes sind nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates mit ihrem Firmenbuchnamen zu bezeichnen.

Das „Deuten“ eines bloß fehlerhaft bezeichneten Bescheidadressaten ist zulässig und geboten, wenn die Identifizierung des Adressaten durch die fehlerhafte Bezeichnung nicht in Frage gestellt ist. Der Bescheid einer Verwaltungsbehörde ist dabei als ein Ganzes zu beurteilen. Spruch und Begründung bilden eine Einheit; bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen. Hierbei ist der Spruch im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen. (Vgl. VwGH mit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 25.5.1992, 91/15/0085).

Der gegenständliche Bescheid wurde adressiert an:

- 1.) „A
- z. H. Herrn AAa
- STU
- UVW“

2.) „A

z. H. Herrn ACC

GHI

IJK“

3.) „A

z. H. Herrn ABb

KLM

NOP“

Im Firmenbuch findet sich unter der FN XYZ die (gelöschte) Firma „A“ in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft mit Sitz in C.

Im gegenständlichen Fall wurde der Bescheidadressat entsprechend dem Firmenbuchnamen mit „A“ bezeichnet, doch fehlt ein Rechtsformzusatz. Die Begründung des Bescheides beginnt aber mit folgendem Satz: „Der Konkurs der Fa. A (Kommanditgesellschaft) wurde mit Beschluss vom 21.01.2002 des Landesgerichtes nach Verteilung des Massevermögens aufgehoben.“

Im Hinblick darauf, dass ein Bescheid als Ganzes zu beurteilen ist und bei Zweifel über den Inhalt des Spruchs zur Deutung die Begründung heranzuziehen ist, kommt der unabhängige Finanzsenat zu dem Ergebnis, dass im gegenständlichen Bescheid mit Hilfe der Begründung, in welcher schon zu Beginn der Firmenbuchnamen samt Rechtsformzusatz angeführt ist, der Bescheidadressat eindeutig identifiziert werden kann.

Sowohl im Schriftsatz vom 23.9.2008 als auch in der Berufung vom 14.10.2008 wurde von Seiten des AA (als Erbe nach AD) die Fa. A KG angesprochen und deren Situation dargestellt. Es hat somit auch von Seiten des AA (als Erbe nach AD) kein Zweifel an der Identität des Bescheidadressaten bestanden.

In einem weiteren Schritt ist nun die Parteifähigkeit der Fa. A KG zu beurteilen.

2.) Bescheidadressat – Rechts- bzw. Parteifähigkeit:

Der Feststellungsbescheid ergeht nach § 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 der

Bescheid nach § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen nach § 19 Abs. 2 BAO 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 hiervon durch keine Änderung ein.

In der BAO wird der Begriff der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit als Oberbegriff für die Personengesellschaften des Handelsrechtes, die Gesellschaft des bürgerlichen Rechtes, die Miteigentumsgemeinschaft, die so genannte unechte (atypische) stille Gesellschaft und für ähnliche Gebilde verwendet. (Vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, TZ. 3 zu § 79).

In der von AA als Erbe nach der am def verstorbenen AD , UVW, FGH, von Dkfm. AB , NOP, KLM, und von AC, IJK, GHI , eingebrachten Berufung ist zunächst darauf hingewiesen worden, dass die Fa. A KG bereits am 20.4.2002 im Firmenbuch gelöscht worden ist.

Die Fa. A, FN XYZ, hat laut Firmenbuchauszug in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft seit abc bestanden. Mit Beschluss des Landesgerichtes B vom 22.10.1999 ist der Konkurs über die Fa. A KG eröffnet worden und die Gesellschaft ist infolge der Konkursöffnung aufgelöst worden. Mit dem in Ablichtung in den Akten aufliegenden Beschluss des Landesgerichtes B vom 21.1.2002 ist der Konkurs nach Verteilung des Massevermögens aufgehoben worden. Aufgrund eines entsprechenden Antrags vom 17.4.2002 ist die Löschung der Fa. A, FN XYZ, am 20.4.2002 im Firmenbuch eingetragen worden. Die Gewerbeberechtigung hat am 20.4.2002 geendet. Unbeschränkt haftender Gesellschafter ist die Fa. AGmbH, Kommanditisten sind Dkfm. AB , AC und AD gewesen. Über die mit Gesellschaftsvertrag vom 10.12.1980 gegründete Fa. AGmbH ist ebenfalls am 22.10.1999 Konkurs eröffnet worden. Mit Beschluss vom 18.2.2000 ist der Konkurs aufgehoben worden und am 30.6.2000 ist die amtswegige Löschung im Firmenbuch erfolgt.

Festzuhalten ist zunächst, dass es sich bei der Fa. A KG um eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Sinne des § 188 BAO handelt.

Strittig ist nun die Frage, ob der streitgegenständliche Feststellungsbescheid vom 12.9.2008 zu diesem Zeitpunkt noch an die Fa. A KG rechtswirksam ergehen konnte (§ 191 Abs. 1 lit. c

BAO) oder ob sie damals bereits beendigt war und daher der Bescheid an diejenigen hätte ergehen müssen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO).

Bei der Frage nach der Beendigung einer Personengesellschaft des Handelsrechts geht es um die Frage nach dem Ende ihrer Rechtsfähigkeit.

Nach § 79 erster Satz BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts.

Der Begriff der Beendigung ist somit ein zivilrechtlicher. (Vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, TZ 14 zu § 19).

Rechtsfähigkeit ist die Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein. Bezogen auf Verfahrenshandlungen begründet die Rechtsfähigkeit die Parteifähigkeit, somit die abstrakte Fähigkeit Träger von prozessualen Rechten und Pflichten zu sein.

Das Ende der Rechtsfähigkeit bzw. die Beendigung einer Personengesellschaft des Handelsrechtes setzt laut Rechtsprechung des OGH und der handelsrechtlichen Literatur das kumulative Vorliegen der Vermögenslosigkeit und der Löschung im Firmenbuch voraus. Die Löschung einer Personenhandelsgesellschaft wirkt nur deklarativ und beeinträchtigt die Parteifähigkeit der Personengesellschaft solange nicht, als verwertbares Gesellschaftsvermögen noch unverteilt vorhanden ist. Darüberhinaus ist eine Personengesellschaft, die kein verwertbares und verteilbares Gesellschaftsvermögen mehr hat, noch solange als parteifähig anzusehen, als sie einen Anspruch behauptet und hierüber einen Aktivprozess führt. Die Vollbeendigung einer Gesellschaft tritt erst dann ein, wenn neben der Löschung im Firmenbuch auch die materiell-rechtliche Voraussetzung der Vermögenslosigkeit gegeben ist. (Vgl. OGH vom 20.8.2008, 9Ob29/07s, VwGH vom 18.3.2009, 2007/04/0234, UFS vom 5.1.2009, RV/2868-W/08, Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth, Handbuch zum Gesellschaftsrecht, Rz 3310).

In § 131 UGB, welcher nach § 161 Abs. 2 UGB auch für Kommanditgesellschaften gilt, werden Gründe für die Auflösung einer offenen Handelsgesellschaft genannt. Was Auflösung bedeutet, sagt das Gesetz nicht ausdrücklich. Doch es ergibt sich aus den §§ 145 ff UGB, dass zwischen Auflösung, Liquidation und Vollbeendigung zu unterscheiden ist. Auflösung heißt nicht Beendigung, sondern regelmäßig nur, dass an die Stelle des ursprünglichen Gesellschaftszwecks nun mehr der Abwicklungszweck tritt. Erst dessen Realisierung, exakter: die Überführung des gesamten Gesellschaftsvermögens in andere Rechtszuständigkeit, führt auch zur Beendigung der Gesellschaft. (Vgl. Straube, UGB I, §131, Rz 7).

Die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gesellschaft löst diese auf. Die Gesellschaft ist während des Auflösungsstadiums noch parteifähig. Die Aufhebung des Konkursverfahrens nach Vollzug der Schlussverteilung führt zur Beendigung der Gesellschaft. Die Konkurseröffnung über das Vermögen einer Personengesellschaft führt also noch nicht zur sofortigen Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses. Wird aber das Massevermögen verwertet und verteilt und dann der Konkurs aufgehoben, kommt es dadurch zur Vollbeendigung der Gesellschaft. (Vgl. VwGH vom 21.2.1996, 94/14/0160, Straube, UGB I, § 131 RZ 12).

Auch der Verwaltungsgerichtshof führt in seinen Entscheidungen aus, dass Personengesellschaften des Handelsrechtes wie zB Kommanditgesellschaften ihre Rechtspersönlichkeit erst mit ihrer Vollbeendigung verlieren. Ihre Auflösung und die Löschung ihrer 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. (Vgl. VwGH vom 11.11.2008, 2006/13/0187, vom 19.12.2006, 2006/15/0038, vom 29.3.2006, 2001/14/0091, vom 21.9.2005, 2001/13/0059, vom 17.11.2004, 2000/14/0142)

Der Verwaltungsgerichtshof hält also in den zitierten Erkenntnissen (Beschlüssen) in völliger Übereinstimmung mit dem Handelsrecht fest, dass die Auflösung und Löschung der Firma (für sich allein betrachtet) die Parteifähigkeit einer Personengesellschaft nicht beeinträchtigen. Zusätzlich lässt sich aus den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 8.5.2003, 99/15/0184, und vom 19.12.2006, 2006/15/0038, ableiten, dass aufgrund von – bereits vor Löschung der Firma - anhängiger Rechtsstreitigkeiten (zwischen Abgabenbehörde und Gesellschaft) bis zu deren Abschluss eine Vollbeendigung der Personengesellschaft nicht vorliegt. Aussagen zur Frage, ob und wann eine Vollbeendigung einer Personengesellschaft des Handelsrechts bei Eintritt der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft und einem erst nach Eintritt der Vermögenslosigkeit anhängig gewordenen Rechtsstreit anzunehmen ist, erfolgen in diesen Erkenntnissen (Beschlüssen) nicht.

Insbesondere ist in diesen Erkenntnissen (Beschlüssen) niemals eine Fallkonstellation vorgelegen, in der nach Konkurseröffnung das Massevermögen verwertet und verteilt und dann der Konkurs aufgehoben, die Personengesellschaft im Firmenbuch gelöscht und erst in der Folge erstmalig ein Feststellungsbescheid für das Jahr der Löschung im Firmenbuch erlassen wurde. Zu einem derartigen Sachverhalt darf auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.2.1996, 94/14/0160, verwiesen werden, in dem der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf das Handelsrecht aussagt, dass es zur (Voll-)

Beendigung der Gesellschaft kommt, wenn das Massevermögen verwertet und verteilt und dann der Konkurs aufgehoben wird.

Weiters ist auszuführen, dass der Verwaltungsgerichtshof bei einer KG, bei der eine Geschäftsübernahme gemäß § 142 HGB erfolgt ist, ebenfalls von einer Vollbeendigung spricht und nicht davon ausgeht, dass ihre Vollbeendigung solange nicht eintritt, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten noch nicht vollständig abgewickelt sind. In einem Erkenntnis vom 17.11.2004 weist Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang auch ausdrücklich auf § 79 BAO hin, wonach für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts gelten. (Vgl. VwGH vom 25.1.2006, 2005/13/0174, und vom 17.11.2004, 99/14/0254).

Im Erkenntnis vom 11.11.2008, 2006/13/0187, erwähnt der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Aussage, wonach die Parteifähigkeit einer Personengesellschaft durch ihre Auflösung und Löschung solange nicht beeinträchtigt wird, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind, dass in dem zu beurteilenden Fall der Einbringungsvorgang verfahrensrechtlich nur zur Einzelrechts-, nicht aber zur Gesamtrechtsnachfolge geführt hat.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass eine zeitliche Hinauszögerung des Endes der abgabenrechtlichen Rechtsfähigkeit einer KG über das Ende der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit hinaus – offensichtlich auch aus der Sicht des Verwaltungsgerichtshofes – aufgrund der Bestimmung des § 79 erster Satz BAO nicht möglich ist und dass dementsprechend auch aus steuerrechtlicher Sicht die Aufhebung des Konkursverfahrens nach Vollzug der Schlussverteilung und die sich daran anschließende Löschung im Firmenbuch zur Beendigung der Gesellschaft führt.

Im Hinblick darauf, dass über die Fa. A KG am 22.10.1999 der Konkurs eröffnet, in der Folge mit Beschluss des Landesgerichtes B vom 21.1.2002 der Konkurs nach Verteilung des Massevermögens aufgehoben und am 20.4.2002 die Löschung der Fa. A KG im Firmenbuch eingetragen worden ist, ist von der Vermögenslosigkeit der Fa. A KG zum Zeitpunkt ihrer Löschung im Firmenbuch und damit von der Beendigung der Fa. A KG spätestens am 20.4.2002 auszugehen. Aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates ist mit 20.4.2002 das Ende der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit bzw. Parteifähigkeit der Fa. A KG, FN XYZ, eingetreten. Durch die Löschung im Firmenbuch und die eingetretene Vermögenslosigkeit ist die A KG voll beendet worden, sie hat mit der Löschung im Firmenbuch nach Aufhebung des Konkursverfahrens ihre rechtliche Existenz verloren.

Durch § 19 Abs. 2 BAO (auf materiellrechtlichem Gebiet) und § 191 Abs. 2 BAO (auf verfahrensrechtlichem Gebiet) ist dafür vorgesorgt, dass auch nach Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) noch ein Feststellungsbescheid wirksam ergehen kann. Es hätte somit im gegenständlichen Fall entsprechend der Bestimmung des § 191 Abs. 2 BAO der streitgegenständliche Feststellungsbescheid vom 12.9.2008 an die ehemaligen Gesellschafter, denen noch Einkünfte zugeflossen sind, ergehen müssen. Eine zeitliche Hinauszögerung des Endes der abgabenrechtlichen Rechtsfähigkeit einer KG über das Ende der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit hinaus ist aufgrund der Bestimmung des § 79 erster Satz BAO nicht möglich.

Damit mangelte es der Erledigung des Finanzamtes E vom 12.9.2008 an einem gesetzmäßigen Adressaten im Sinne des § 93 Abs. 2 iVm § 191 Abs. 2 BAO. Da die Erledigung an die nicht mehr existente A KG ergangen ist, konnte sie keine Rechtswirksamkeit entfalten. Die Erledigung des Finanzamtes hat keine Bescheidqualität erlangt. (Vgl. VwGH vom 31.5.1994, 91/14/0140, und vom 17.11.2004, 99/14/0254).

Mit Berufung anfechtbar sind nur Bescheide. Daher sind Berufungen gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen. Kein Bescheid liegt vor, wenn die an sich Bescheidcharakter aufweisende Erledigung – wie bereits zuvor gesagt - an keine Rechtsperson gerichtet ist, sondern an eine bereits beendete Kommanditgesellschaft. (Vgl. Ritz Bundesabgabenordnung, Tz 6 zu § 273).

Die Berufung des AA als Erbe nach AD gegen die als Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2002 vom Finanzamt intendierte Erledigung vom 12.9.2008 ist somit als unzulässig zurückzuweisen.

Salzburg, am 18. Juni 2010