



GZ. RV/0552-L/10,
miterledigt RV/0553-L/10,
RV/0554-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von BW, vertreten durch Stb, vom 20. März 2009 gegen die Erledigungen des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 17. Februar 2009 betreffend Umsatzsteuer, einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO sowie Verspätungszuschläge betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 12. Juli 2007 beantragte der damalige steuerliche Vertreter die Vergabe einer Steuernummer für die F und J M GesbR. Dem Steuersubjekt Bw wurde die Steuernummer 123/4567 vergeben. Mit Schriftsatz vom 2. März 2008, bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingelangt am 2. April 2008, wurde mitgeteilt, dass die GesbR ihre gewerbliche Tätigkeit beendet habe. Auf dem Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit wurde bekannt gegeben, dass die Aufgabe des Betriebes am 2. März 2008 erfolgt sei.

Nach Beendigung einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz am 17. Februar 2009 die berufungsgegenständlichen Erledigungen, als Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2005, Bescheide hinsichtlich Verspätungszuschläge betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2005 und Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2005 bezeichnet, erlassen. Die Erledigungen ergingen an

„M J und F

z.H. Steuerberater

Adresse“

Mit Schriftsatz vom 20. März 2009 brachte der nunmehr ausgewiesene steuerliche Vertreter dagegen das Rechtsmittel der Berufung ein. Neben den materiellrechtlichen Ausführungen wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Bescheidadressat „M J und F“ nie im Firmenbuch eingetragen gewesen wäre. Die Bezeichnung sei entstanden, weil der damalige steuerliche Vertreter zwölf Tage nach der Hausdurchsuchung in den betrieblichen und privaten Räumlichkeiten von J und F M die Erfassung einer Gesellschaft (GesbR) mit der Bezeichnung „M J und F“ als eigenes Steuersubjekt beantragt habe. Am 2. April 2008 sei dem Finanzamt die Einstellung dieser gewerblichen Tätigkeit angezeigt worden. Daraus würde sich ergeben, dass die Gesellschaft, für den Fall, dass diese überhaupt jemals bestanden habe, jedenfalls seit 2. April 2008 aufgelöst sei und nun nicht (mehr) existiere. Es würden sich daher die grundsätzlichen Fragen ergeben, ob die nicht (mehr) existierende GesbR Partei des Abgabenverfahrens sein könne und ob nicht überhaupt die mit der Berufung angesprochenen Erledigungen als „Nichtbescheide“ zu beurteilen seien.

Mit Vorlagebericht vom 20. April 2010 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Am 29. Juni 2012 richtete die Referentin folgendes Schreiben an die Abgabenbehörde erster Instanz:

„Bescheide ergehen nur dann wirksam, wenn sie den materiellen Bescheidempfänger korrekt bezeichnen. Ein Feststellungsbescheid darf nur so lange an eine Personengemeinschaft /-vereinigung ohne Rechtspersönlichkeit ergehen, als diese besteht. Ein Feststellungsbescheid, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, entfaltet keine Rechtswirkung. Das gilt auch für USt-Bescheide (vgl. VwGH vom 29.3.2007, 2006/15/0329f).“

Laut VwGH vom 29.2.2005, 2000/13/0016, ist an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die beendet ist, nach § 191 Abs. 2 BAO kein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften mehr zu richten. Ein solcher Bescheid hat vielmehr an die einzelnen Mitglieder der seinerzeit bestandenen Mitunternehmerschaft zu ergehen.“

Der UFS hat am 11.9.2003, RV/0120-K/03, ausgesprochen, dass Personengesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit (im Gegensatz zu Personengesellschaften des Handelsrechts) mit ihrer Auflösung die abgabenrechtliche Eignung als tauglicher Bescheidadressat verlieren.

Der Bescheidadressat ist namentlich zu nennen. Bei einer physischen Person ist idR Vor- und Zuname anzuführen.

Laut Schreiben vom 2. März 2008 wurde die F und J M GesbR aufgelöst. Die Zustellung der berufungsgegenständlichen Bescheide hätte daher an die einzelnen Mitglieder unter Anführung deren Vor- und Zuname erfolgen müssen (F M und J M). Tatsächlich lautet der Bescheidadressat „M J und F“. Dies ist die Bezeichnung, unter welcher die Gesellschaft bürgerlichen Rechts abgabenrechtlich geführt worden ist.

*Nach ho. Ansicht sind die berufungsgegenständlichen Abgabenbescheide nicht wirksam ergangen. Um eine diesbezügliche Stellungnahme samt Übermittlung des beiliegenden Gewinnfeststellungsaktes bis **13. August 2012** wird höflich ersucht!“*

Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass nach den Richtlinien zur Feststellung von Einkünften, BMF-010103/0177-VI/2009 vom 7.12.2009 bei einer GesbR als Adressierung insbesondere die Nennung aller Gesellschafter (zB „An A, B und C“) in Betracht komme. Der Zusatz „GesbR“ erscheine zweckmäßig, somit beispielsweise: „An A, B und C (GesbR)“. Im einzigen Bescheid (U-Festsetzung 10-12/2006 vom 22.1.2007) der vor Beendigung der GesbR ergangen sei, seien im Spruch beide Gesellschafter mit Vor- und Zunamen bezeichnet worden, wobei infolge Namensgleichheit der Zuname nur einmal angeführt worden sei. In den berufungsgegenständlichen Bescheiden seien nun ebenfalls beide Gesellschafter namentlich genannt und an den gemeinsamen Zustellbevollmächtigten zugestellt worden. Nichts anderes werde auch seitens des Gesetzes, der oben angeführten Richtlinien und der Rechtsprechung gefordert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Feststellungsbescheide:

Gemäß § 243 der Bundesabgabenordnung sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, Berufungen zulässig, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Mit Berufung anfechtbar sind nur Bescheide. Daher sind Berufungen gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen.

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.

Die Personenumschreibung ist nach herrschender Auffassung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird.

Den Adressat der berufungsgegenständlichen Bescheide hat die Abgabenbehörde erster Instanz mit „M J und F“ bezeichnet. Die M J und F (GesbR) hat aktenkundig und unbestritten ihre Tätigkeit am 2. März 2008 beendet. Eine Bescheidzustellung an die Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit war daher am 17. Februar 2009 nicht mehr zulässig, denn nach § 191 Abs. BAO haben Feststellungsbescheide nach Beendigung der Personenvereinigung an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche

Einkünfte zugeflossen sind. Daher sind die Einkünftebezieher namentlich zu nennen. In diesem Sinne hat der Unabhängige Finanzsenat am 2. Jänner 2012, RV/0620-W/06, entschieden.

Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.9.2008, 2008/15/0204, vertreten, wo er aussprach, dass der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen hat, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, wenn eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet ist. Der Verwaltungsgerichtshof stellte fest, dass die über die Einkünfte der damaligen Personengemeinschaft absprechende Erledigung an die damaligen Mitglieder dieser Personengemeinschaft zu richten gewesen wäre. Da die angefochtene Erledigung dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen hat, hat sie Bescheidqualität nicht erlangt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 19.12.2007, 2007/13/0142, Folgendes ausgesprochen. *„Da die zwischen den beiden Beschwerdeführern gebildete GesbR im Zeitpunkt der Erlassung der bekämpften Erledigungen des Finanzamtes nach den unstrittigen Feststellungen der belangten Behörde bereits beendet gewesen ist, hätte das Finanzamt die Erledigungen nicht an die GesbR, sondern an die beiden Beschwerdeführer richten müssen. Die an die Personengemeinschaft gerichteten Erledigungen sind daher bereits aus diesem Grunde ins Leere gegangen.“ „Da den Erledigungen des Finanzamtes sohin keine Bescheidqualität zugekommen ist, war die dagegen gerichtete Berufung unzulässig und – wie die belangte Behörde richtig erkannt hat – gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.“*

In der Berufungsentscheidung vom 11.9.2003, RV/0120-K/03, hat der Unabhängige Finanzsenat ausgesprochen: *„Während demnach Personengesellschaften des Handelsrechtes (OHG, KG, OEG, KEG) ihre Parteifähigkeit so lange nicht verlieren, als „Abwicklungsbedarf“ besteht (ein solcher wird anzunehmen sei, wenn noch Bescheide zugestellt werden müssen), verlieren Personengesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit (Stille Gesellschaft, GbR) mit ihrer Auflösung auch abgabenrechtlich die Eignung als tauglicher Bescheidadressat.“*

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass die berufungsgegenständlichen Bescheide an die ehemaligen Mitglieder der M J und F (GesbR), nämlich J M und F M ergehen hätten müssen. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil des Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird. Bei einer physischen Person ist idR der Vor- und Zuname anzuführen. Im Beschluss vom 28.2.2007, 2004/13/0151, hat der Verwaltungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass bei einer natürlichen

Person zur Bezeichnung des Bescheidadressaten das Anführen des Vor- und Zunamens erforderlich ist. In den berufungsgegenständlichen Erledigungen des Finanzamtes wurde ein ehemaliges Mitglied nur mit den Vornamen bezeichnet. Dies ist nicht ausreichend, um eine natürliche Person zu identifizieren.

Die Berufung gegen die Feststellungsbescheide ist zurückzuweisen, weil sie nicht zulässig ist, da sie sich gegen eine an sich Bescheidcharakter aufzuweisende Erledigung richtet, die kein Bescheid ist.

Umsatzsteuerbescheide:

Relevant für die Festsetzung der Umsatzsteuer ist der Begriff des Unternehmers.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Dazu zählen auch nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und zu einer Gemeinschaft vereinigte Personen, selbst wenn es sich mangels eines Gesellschaftswillens nicht um eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, sondern um einen anderen Unternehmenszusammenschluss handelt.

Ein Umsatzsteuerbescheid ist an den Unternehmer zu richten (§19 UStG: „Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer.“). Solange die Personengesellschaft (Gemeinschaft) als umsatzsteuerliches Rechtssubjekt besteht, ist ein Umsatzsteuerbescheid auch an diese zu richten.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13.3.1997, 96/15/0118, ausgesprochen hat, gelten die oben zum Bescheidadressaten von Feststellungsbescheiden gemachten Aussagen auch für die Umsatzsteuer (vgl. auch RdW 2007/386, 387). Auch Umsatzsteuerbescheide, die nach Beendigung einer Personengesellschaft an diese ergehen, können keine Rechtswirkungen entfalten.

Daher weisen die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2005 – wie die Feststellungsbescheide – keinen Bescheidcharakter auf, die dagegen gerichtete Berufung ist zurückzuweisen.

Verspätungszuschläge:

Der „Abgabepflichtige“ iSd § 135 BAO ist ident mit dem Abgabenpflichtigen in Zusammenhang mit den jeweiligen Sachbescheiden. Die vorliegenden Verspätungszuschläge wurden wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärungen festgesetzt. Der Bescheidadressat wurde – wie bei den Umsatzsteuerbescheiden – mit „M J und F“ bezeichnet. Da dieses Umsatzsteuersubjekt am 17. Februar 2009 nicht mehr bestand (vgl. obige Ausführungen), entfalteten die

berufungsgegenständlichen Erledigungen keine Wirkung. Die dagegen gerichtete Berufung ist als unzulässig zurückzuweisen.

Zusammenfassend ist darauf hinzuweisen, dass die berufungsgegenständlichen Erledigungen keinen Bescheidcharakter aufweisen, weil sie an eine Gemeinschaft gerichtet sind, die nicht mehr bestand. Würde der Unabhängige Finanzsenat die gegenständliche Berufung nicht zurückweisen, sondern die betroffenen Abgaben (erstmals) festsetzen, wäre die Entscheidung wegen Unzuständigkeit mit Rechtswidrigkeit belastet, weil erstmalige Absprüche in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fallen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. Oktober 2012