

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 2. Mai 2016 der Beschwerdeführerin **Bf_It_FB3**, Anschrift, vertreten durch die mit Zustellvollmacht ausgewiesene Walpurga Schneider-Kolovratnik, 1080 Wien, Piaristengasse 18/6 und die TPA Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, 1220 Wien, Dr.-Adolf-Schärf-Platz 2, vertreten durch Dr. Irene König vom 29. März 2016 betreffend die Feststellung der Einkünfte 2010 gem. § 188 BAO zu Recht erkannt:

I)

Der Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 2010 wird ersatzlos aufgehoben.

II)

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

Hinweis für Feststellungsbescheide

Mit der Zustellung dieser Ausfertigung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Diese Mitglieder sind [A], [B], [C], [D] und [E].

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 6 und damit in die Zuteilungsgruppe 1102. Aufgrund des Antrages auf Senatsentscheidung wurde sie vorerst auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung der Senatsgerichtsabteilung 7013-2 zur Entscheidung zugewiesen.

Nachdem dieser Antrag mit Schreiben vom 22. November 2018 zurückgenommen wurde, ging die Zuständigkeit auf die Gerichtsabteilung 7013 (Einzelrichter) über.

1. Verfahrensgang

1.1. **Bescheide**

Am 5. August 2011 brachte die „Bf_It_FA“ via FinanzOnline (unter der Steuernummer # #- ####/#/#/#) eine „Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften 2010“ ein.

Auf dieser Basis erließ das Finanzamt (kurz FA) am **19. August 2011** eine Erledigung die mit „Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010“ überschrieben war und führte aus, die im Kalenderjahr 2010 erzielten Einkünfte würden gem. § 188 BAO festgestellt.

Dieses Schriftstück ist wie folgt adressiert und weist die fünf oben bereits erwähnten Beteiligten aus:

„Bf_It_FA“
z.H. Schneider-Kolovratnik Walpurga
Piaristeng 18/6
1080 Wien“

Nach Durchführung einer Außenprüfung erließ das FA einen mit **29. März 2016** datierten „Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010“ und adressierte ihn wie den Bescheid vom 19. August 2011. Hinsichtlich der Wiederaufnahmsgründe verwies es auf die über die abgabenbehördliche Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfbericht. Auch dieser Bericht ist identisch adressiert. Damit verbunden erließ es einen (neuen) Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2010.

1.2. **Beschwerde, Beschwerdevorentscheidung und Vorlageantrag**

Dagegen er hob die TPA Steuerberatung GmbH mit Schreiben vom 2. Mai 2016 Beschwerde und brachte vor, die Zustellung dieser beiden Bescheide sei am 5. April 2016 erfolgt.

Die steuerliche Vertreterin brachte die Beschwerde namens und auftrags ihrer Mandantschaft ein und bezeichnete diese – wie den Bescheidadressaten – mit Bf_It_FA. Sie beantragte die Entscheidung durch den Senat sowie eine mündliche Verhandlung.

Das FA wies die Beschwerde mit zwei Beschwerdevorentscheidungen (19. September 2017) ab, die wie die bekämpften Bescheide adressiert waren.

Dagegen brachte die steuerliche Vertreterin - wieder namens und auftrags der Bf_It_FA – einen mit 19. Oktober 2017 datierten Vorlageantrag ein und verwies auf die Beschwerde sowie darauf, dass dieses Vorbringen unverändert aufrecht erhalten werde.

Das FA legte daraufhin die Beschwerde am **18. April 2018** an das **Bundesfinanzgericht** vor.

Nach eingehender telefonischer Diskussion mit der Amtsbeauftragten sowie der steuerlichen Vertretung der Bf. zog letztere vorerst die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zurück. Das Bundesfinanzgericht erklärte diese für gegenstandlos (BFG 21.9.2018, RV/7101722/2018).

Nach einer Besprechung zwischen dem FA und der steuerlichen Vertretung der Bf. zog letztere mit Schreiben vom 22. November 2018 auch den Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie eine mündliche Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dieses Erkenntnis basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts abgebildet und unbestritten ist.

2. Sachverhalt und Beweiswürdigung

2.1. Gesellschaftsrecht

Auf Basis des Vertrages vom 20. April 2011 schlossen sich die „Altgesellschaft_It_FB“ (FN 1####a) und [C] sowie [D] zur „Bf_It_FB“ (FN 2####b) zusammen.

- An der übertragenden Gesellschaft waren zu diesem Zeitpunkt [A], [B], [C], [D] und [E] beteiligt.
- An der mit Gesellschaftsvertrag vom 4. Jänner 2011 neu gegründeten übernehmenden Gesellschaft waren zu diesem Zeitpunkt laut Firmenbuch nur mehr [A], [B], [C] und [D] beteiligt. Aus dem Sachverhalt ergibt sich allerdings, dass [C] einen Teil ihrer Anteile im Wege einer dem Finanzamt offen gelegten Treuhandschaft für [E] hielt.

Ab Februar 2015 firmierte diese Gesellschaft als „Bf_It_FB2“ und seit Februar 2016 ist sie im Firmenbuch als „Bf_It_FB3“ registriert.

Als Zusammenschlussstichtag wurde der 31. Dezember 2010 gewählt.

Durch den Zusammenschluss ging die übertragende Gesellschaft nicht unter, sondern existiert uneingeschränkt weiter. Das ergibt sich auch aus der Tatsache, dass sie noch am 23. März 2017 einem Vergleich beitrat.

2.2. Bezeichnung des Bescheidadressaten bzw. der Beschwerdeführerin

Hier ergingen sowohl der ursprüngliche Feststellungsbescheid 2010 vom 19. August 2011 wie auch der Wiederaufnahmebescheid und der neue Feststellungsbescheid vom 29. März 2016 an die „**Bf_It_FA**“. Sie wiesen fünf Beteiligte aus und wurden wie auch der Außenprüfungsbericht z.H. Schneider-Kolovratnik Walpurga zugestellt. Die Bescheide enthielten jeweils einen Hinweis auf § 81 BAO. Die Beschwerdevorentscheidung vom 19. September 2017 folgte diesem Beispiel.

Sowohl die elektronisch eingebrachte Feststellungserklärung wie auch der bekämpfte Bescheid und die Beschwerdevorentscheidung weisen eine „**Bf_It_FA**“ als betroffene Personengesellschaft aus (Aktivlegitimation) bzw. sind an diese adressiert (Bescheidadressat).

Die steuerliche Vertreterin berief sich in der Beschwerde und im Vorlageantrag auf den Auftrag Ihrer Mandantschaft und bezeichnete diese mit „**Bf_It_FA**“.

2.3. Firmenbuch

Im Firmenbuch findet sich seit 2. Februar 2011 nur eine Gesellschaft mit ähnlichem Wortlaut. Sie ist unter FN 2####b registriert, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 4. Jänner 2011 gegründet und firmierte von 2011 bis heute wie folgt:

[...]

Diese „neue“ Personengesellschaft entstand wie erwähnt durch den Zusammenschluss der „Altgesellschaft_It_FB“ (FN 1####a, Gesellschaftsvertrag vom 2. Dezember 2002) mit Fr. [C] und [D] (vgl. Pkt. 2.1). Diese „Vorgänger“-KG firmierte jeweils wie folgt:

[...]

Ein anderes Gebilde, das man mit „**Bf_It_FA**“ bezeichnen könnte, ist nicht aktenkundig bzw. im Firmenbuch ersichtlich.

Bis auf den Zusatz *RNF*, was offensichtlich so viel wie „Rechtsnachfolger“ bedeuten soll und verwirrend ist, weil ein Zusammenschluss grundsätzlich keine Gesamtrechtsnachfolge bewirkt, ergeben sich damit aus dieser Bezeichnung nur Hinweise auf die unter FN 2####b registrierte (neue) Gesellschaft. Seit Februar 2011 weicht die Firma der übertragenden Gesellschaft so gravierend davon ab, dass Assoziationen praktisch ausgeschlossen sind.

3. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

3.1. Wirksamkeit von Erledigungen

Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie denen bekanntgegeben werden, für die sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO; VwGH 2.7.2002, 98/14/0223).

Gem. § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht ein Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Solche Feststellungsbescheide wirken nicht nur gegen diese Personenvereinigung selbst (§ 97 Abs. 1 BAO), sondern gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Die Wirkung erstreckt sich also auf alle Personen, die im Spruch des Feststellungsbescheides als an den gemeinschaftlichen Einkünften beteiligt bezeichnet werden (Stoll, BAO-Kommentar, 2023 sowie VwGH 21.4.2005, 2003/15/0022).

Damit der Feststellungsbescheid die ihm zukommende Wirksamkeit äußern kann, muss er all seinen Adressaten zugestellt sein oder für sie als zugestellt gelten. Solche Ausfertigungen sind einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (§ 101 Abs. 3 BAO).

Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehr auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften wohl aber auch durch eine Beschwerde), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid bleibt wirkungslos (vgl. VwGH 26.2.2013, 2010/15/0017 mit weiteren Nachweisen).

Die Wirksamkeit von Erledigungen (somit deren rechtliche Existenz) setzt grundsätzlich voraus, dass sie dem Adressaten bekannt gegeben wird. Damit sie ihre Wirksamkeit entfalten können, müssen sie also ihren Adressaten zugestellt sein.

Erledigungen werden damit einem Bescheidadressaten gegenüber auch dann wirksam, wenn sie irrtümlich über steuerliche Sachverhalte absprechen. Richtet sich eine Erledigung an einen Bescheidadressaten und wird diesem zugestellt, so muss sie dieser - um ihre Wirkungen ihm gegenüber abzuwehren – bekämpfen. Erging sie zu Unrecht, ist sie in diesem Fall im Beschwerdeverfahren ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zusammenschlüsse

Zusammenschlüsse erfolgen in aller Regel im Wege der zivilrechtlichen Einzelrechtsnachfolge (vgl. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0198).

Bei Zusammenschlüssen sind die Einkünfte des **Übertragenden** hinsichtlich des übertragenen Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang **mit Ablauf des Einbringungsstichtages** erfolgt wäre (§ 24 Abs. 1 Z 1 UmgrStG in Verbindung mit § 14 Abs. 2 UmgrStG). Bezuglich der Einkünfte für Zeiträume bis inklusive des Umgründungsstichtages bleibt damit auch nach der Umgründung grundsätzlich der jeweilige Rechtsvorgänger Bescheidadressat (vgl. auch *Hirschler/Sulz/Oberkleiner* in BFGjournal 2014, 187).

Der übernehmenden Personengesellschaft sind die entsprechenden Einkünfte ab dem Tag zuzurechnen, der dem Zusammenschlussstichtag folgt (§ 25 Abs. 2 UmgrStG). Fällt der Zusammenschlussstichtag – wie hier – auf den 31. Dezember 2010 und handelt es sich beim Übertragenden um eine Personengesellschaft, sind damit die Einkünfte für das Jahr 2010 noch zur Gänze dieser übertragenden Mitunternehmerschaft zuzurechnen. Der Feststellungsbescheid, der darüber abspricht, hat an diese zu ergehen.

Wird die übernehmende Personengesellschaft – wie hier – erst mit 4. Jänner 2011 gegründet und wird ihr im Wege eines Zusammenschlusses Vermögen zwar rückwirkend übertragen, sind die daraus resultierenden Einkünfte aber aufgrund des Einbringungsstichtages erst ab 1. Jänner 2011 zuzurechnen, dann war sie 2010 verfahrensrechtlich nicht existent. Für 2010 können ihr damit noch keine Einkünfte zugerechnet werden. Für eine solche Mitunternehmerschaft sind für 2010 keine Einkünfte festzustellen.

3.3. Bescheidadressat

Im Firmenbuch eingetragene Gesellschaften sind mit ihrer Firma zu bezeichnen. Eine unrichtige Bezeichnung ist nur dann unbeachtlich, wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers bestehen (vgl. VwGH 28.6.2007, 2005/16/0187). Verfehlte Zusätze können daran ebensowenig ändern wie die Verwendung einer falschen Steuernummer (vgl. VwGH 4.6.2009, 2006/13/0076 mit weiteren Nachweisen).

Entscheidend ist dabei, welches Rechtssubjekt im Rahmen ihrer Bezeichnung nach § 93 Abs. 2 BAO durch Verwendung seiner Firma eindeutig und in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise angesprochen worden ist.

Wie oben ausführlich dargestellt, unterschieden sich die Firmenbezeichnungen der übertragenden und übernehmenden Personengesellschaften seit der Gründung der

übernehmenden Gesellschaft (Eintragung im Firmenbuch am 2. Februar 2011) klar und eindeutig:

- Der Firma der übertragenden Gesellschaft fehlt der Hinweis auf ein Tätigkeit_AAAA. Dafür enthält sie einen Hinweis auf „Tätigkeit_BBB“, was eine klare Unterscheidung ermöglicht.
- Dieser Firma fehlt zudem der Hinweis auf die Gesellschafterin [C].
- Genau diese Merkmale, die auch in der Addressierung des Bescheides enthalten sind, beinhaltet seitdem die Firma der übernehmenden Gesellschaft.

Die Übereinstimmung der Bezeichnung des Bescheidadressaten *Bf_It_FA* mit der Firma der aufnehmenden Gesellschaft ist damit so weitgehend, dass nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers bestehen. Andere ähnliche Gebilde finden sich im Firmenbuch nicht.

Die verkürzte Bezeichnung von Bescheidadressaten wird immer wieder mit den knappen EDV-technischen Ressourcen der Finanzverwaltung begründet. Auch wenn das zu mitunter kritischen Verstümmelungen von Bescheidadressaten führt, ist es dann unbedenklich, wenn es – wie hier – dennoch möglich ist, die Firma einer Personengesellschaft zweifellos zu erkennen. Der bekämpfte Bescheid richtete sich hier eindeutig an die aufnehmende Gesellschaft und sprach über deren Einkünfte für 2010 ab.

4. Zusammenfassung

Damit steht fest, dass sich der bekämpfte Feststellungsbescheid an die *Bf_It_FB3* (FN 2####b) richtete, ihr gegenüber wirksam wurde und deren Einkünfte 2010 feststellte.

Fest steht auch, dass die an dieser Personengesellschaft Beteiligten 2010 keine Einkünfte bezogen, weil sie in diesem Kalenderjahr noch nicht rechtlich existent war und ihr auch nicht rückwirkend für dieses Kalenderjahr Vermögen übertragen worden war, das zu Einkünften führte.

Die Feststellung solcher Einkünfte für 2010 war damit rechtswidrig, weshalb der Feststellungsbescheid ersatzlos aufzuheben war. Eine Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO hat für dieses Jahr zu unterbleiben.

4.1. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen). Auch eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028 mit weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit war eine Revision nicht zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 28. November 2018