

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde von A, B und C als ehemalige Gesellschafter der X OEG, vertreten durch StbGmbH , Adr. , vom 16. März 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg – Stadt, Aignerstraße 10, 5020 Salzburg, vertreten durch Mag. Johann Ausweger vom 16. Oktober 2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2000 und 2001 sowie Feststellung von Einkünften für 2000 und 2001 beschlossen:

Die Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.

Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Hinweis

Diese Entscheidung wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§§ 191 Abs 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Ausfertigung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs 4 BAO).

Entscheidungsgründe

A. Sachverhalt

A/1. Mit Gesellschaftsvertrag vom 20.9.1994 schlossen sich A und B zur A & B OEG zusammen. Mit Zusammenschlussvertrag vom 25.7.2000 schlossen sich - unter Anwendung des Art. IV UmgrStG - die A & B OEG und C zur X OEG zusammen.

Mit Vertrag vom 20.6.2002 vereinbarten die Gesellschafter der X OEG die Einbringung ihrer Mitunternehmeranteile in die A-GmbH (FNxxxx). Für diese Einbringung wurden die umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG in Anspruch genommen.

Ebenfalls am 20.6.2002 wurde ein Antrag auf Löschung der X OEG sowie auf Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB (nunmehr UGB) durch die A-GmbH verfasst,

welcher am 14.10.2002 beim Firmenbuch des Landesgerichtes Salzburg eingebbracht wurde.

Mit Beschluss vom 17.12.2002 wurde vom Landesgericht Salzburg die Eintragung der Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB (nunmehr UGB) durch die A-GmbH sowie die Löschung im Firmenbuch antragsgemäß bewilligt. Der Firmenbucheintrag vom 17.12.2002 lautet:

„Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB durch A-GmbH (FNxxxx)
Die Gesellschaft ist aufgelöst und gelöscht.“

A/2. Für das Jahr 2000 wurde mit Datum 16.8.2001 ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO an die X OEG gerichtet, für das Jahr 2001 ein ebensolcher Feststellungsbescheid an dieselbe Bescheidempfängerin mit Datum 16.12.2002.

Nach einer Außenprüfung nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für 2000 und 2001 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und erließ neue Feststellungsbescheide für diese Jahre. Diese Bescheide datieren vom 7.3.2006 und waren alle an die X OEG gerichtet.

Im gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerdeverfahren stellte das Bundesfinanzgericht mit Beschluss (RV/6100256/2006) fest, dass die OEG im Zeitpunkt der Bescheiderlassung vollendet war und ihr Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Rechtsnachfolger übergegangen war. Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für Zeiträume vor der Vollendigung wären gemäß § 191 Abs 2 BAO an die ehemals beteiligten Gesellschafter zu richten gewesen, denen die gemeinschaftlichen Einkünfte zugeflossen sind. Diese Gesellschafter müssten im Bescheidspruch namentlich angeführt werden. Da Bescheidadressat die OEG, somit ein nicht mehr bestehendes Rechtsgebilde gewesen sei, komme den Erledigungen keine Bescheidqualität zu.

A/3. In der Folge erließ das Finanzamt für die Jahre 2000 und 2001 neue Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Feststellung von Einkünften und neue Feststellungsbescheide. Diese Bescheide waren adressiert an „A, B und C als ehemalige Gesellschafter der X OEG“. Die Bescheide führen keine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person an. Sie wurden in jeweils einfacher Ausfertigung zugestellt an die Adresse Adr.. Alle Bescheide enthalten folgenden Hinweis:

„Dieser Bescheid wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs 3 und 4 BAO).“

A/4. Gegen diese Bescheide erhoben die ehemaligen Gesellschafter, vertreten durch StbGmbH, innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Beschwerde, brachten inhaltliche Einwendungen vor und beantragten die Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.7.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Beschwerdevorentscheidung ist gerichtet an „A, B und C als ehemalige Gesellschafter der X OEG“. Als Bescheidempfänger wird die StbGmbH angeführt, und der Bescheid wird dieser auch in einfacher Ausfertigung nachweislich zugestellt. Die BVE enthält allerdings keinen Hinweis, dass mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gilt.

In der Folge erhoben die ehemaligen Gesellschafter, wiederum vertreten durch StbGmbH, einen Vorlageantrag, der dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag des Finanzamtes auf Abweisung der Beschwerde vorgelegt wurde.

Mit Schreiben vom 28.9.2015 zogen die Beschwerdeführer die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

B. Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes

B/1. Feststellungsbescheide ergehen in den Fällen des § 188 BAO (Feststellung von Einkünften) an die Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs 1 lit c BAO). Ist eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Derartige Feststellungsbescheide wirken gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (Abs 2 und 3 leg.cit.).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass die X OEG mit Einbringungsvertrag vom 20. Juni 2002 ihre Mitunternehmeranteile in die A. GmbH eingebbracht hat, wodurch die A. GmbH zur Gesamtrechtsnachfolgerin der genannten OEG wurde. Feststellungsbescheide sind nach dem Zeitpunkt der Vollbeendigung der OEG daher an die ehemals beteiligten Gesellschafter zu richten, denen die gemeinschaftlichen Einkünfte zugeflossen sind (VwGH 21.9.2005, 2005/13/0117). Die nunmehr angefochtenen Bescheide tragen dieser Anforderung Rechnung.

B/2. Wirksam werden solche Bescheide den Genannten gegenüber allerdings nur dann, wenn sie ihnen auch zugestellt sind (siehe § 97 BAO) oder nach § 101 Abs 3 oder 4 BAO als zugestellt gelten (VwGH 21.4.2005, 2003/15/0022).

Schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, sind einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (§ 101 Abs 4 BAO). § 101 Abs 4 BAO gilt nicht nur für Erstbescheide, sondern

auch für Beschwerdevorentscheidungen, Erkenntnisse sowie für Abänderungen oder Aufhebungen und im Zuge einer Wiederaufnahme (vgl. *Ellinger* ua, BAO³, § 101 Anm 21).

Wird ein solcher Feststellungsbescheid nicht an den von der Personenvereinigung namhaft Gemachten zugestellt, sondern zB an einen der Gesellschafter bzw. Mitglieder, so wird der Bescheid überhaupt nicht wirksam; und zwar weder gegen die Personenvereinigung noch gegen irgendeinen der Gesellschafter, auch nicht gegen denjenigen, dem das Schriftstück zugestellt wurde (Ritz, BAO⁵, § 101 Tz 8; siehe auch VwGH 30.3.2006, 2004/15/0048).

Gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter ist die gemäß § 81 Abs 7 BAO bisher vertretungsbefugte Person, so lange nicht widersprochen und kein anderer Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Die Zustellung an die Person im Sinne des § 81 BAO ist nur dann wirksam, wenn diese vertretungsbefugte Person auch in die Zustellverfügung aufgenommen wurde (siehe VwGH 22.3.2000, 98/13/0168).

B/3. Alle vorliegend angefochtenen Bescheide führen keine vertretungsbefugte Person als Empfänger an. Sie enthalten zwar jeweils den Hinweis gemäß § 101 Abs 3 und 4 BAO, sind aber tatsächlich nicht an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person zugestellt worden. Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist (§ 7 ZustG). Eine Heilung des Zustellmangels ist allerdings dann ausgeschlossen, wenn der richtige Empfänger (hier der Vertreter) in der Zustellverfügung gänzlich fehlt (vgl. Ritz, BAO⁵, § 7 ZustG Tz 4 und die dort zitierte Judikatur; auch VwGH 22.3.2000, 98/13/0168; BFG 17.8.2015, RV/6100470/2013). Damit konnten die angefochtenen Erledigungen keine Wirkung entfalten (siehe auch UFS 2.9.2010, RV/0431-S/10).

Nach § 260 Abs 1 BAO ist eine Bescheidbeschwerde vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss u.a. dann zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist. Das ist etwa dann der Fall, wenn sich die Bescheidbeschwerde gegen einen mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid richtet (VwGH 27.4.1995, 93/17/0075).

Daher ist die Beschwerde gegen die angefochtenen „Bescheide“ bereits aus diesem Grund zurückzuweisen.

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass auch der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 14.7.2015 keine Bescheidwirkung zukommt. Die BVE nennt zwar in der Zustellverfügung die vertretungsbefugte Person als Bescheidempfänger, an die auch nachweislich zugestellt wurde. Allerdings enthält sie keinen Hinweis nach § 101 Abs 4 BAO, wodurch die Zustellwirkung des § 101 Abs 4 BAO nicht eintreten konnte (VwGH 28.1.2005, 2001/15/0092).

B/4. Hinsichtlich des **Feststellungsverfahrens für 2001** ist darüber hinaus Folgendes festzuhalten:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für 2001 ginge, wenn sie durch einen rechtswirksamen Bescheid verfügt worden wäre, ins Leere. Die Wiederaufnahme eines Verfahrens setzt ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren voraus (§ 303 Abs 1 BAO). Diese Voraussetzung ist aber für das Feststellungsverfahren 2001 nicht erfüllt. Der (erste) Feststellungsbescheid für 2001 vom 16.12.2002 ist adressiert an die X OEG. Diese war aber jedenfalls im Zeitpunkt der Bescheidzustellung bereits vollendet (siehe **Pkt. A/1.**). Daher ist für 2001 schon der erste Feststellungsbescheid nicht wirksam geworden, weil er an eine nicht mehr existente Personengesellschaft gerichtet war. Somit war das Feststellungsverfahren für 2001 noch nie durch Bescheid abgeschlossen. Ein rechtlich wirksam gewordener Wiederaufnahmbescheid – wäre ein solcher ergangen - hätte daher aus diesem Grund aufgehoben werden müssen.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

C. Zulässigkeit einer Revision

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).

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, wie die Zustellung von Bescheiden im Feststellungsverfahren rechtswirksam zu verfügen ist, existiert eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe **Pkt. B/1. – B/3.**), auf die sich der gegenständliche Beschluss stützt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 5. Oktober 2015