

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 07.11.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 04.10.2017, betreffend Festsetzung einer Pfändungsgebühr zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit angefochtenem Bescheid wurde der Bf. eine Pfändungsgebühr in Höhe von 3.437,80 € und Auslagenersätze in Höhe von 0,68 € festgesetzt.

In ihrer Beschwerde führt die Bf. aus, sie erachte die Vorschreibung der festgesetzten Gebühren und Auslagenersätzen mangels Rückstandes als unberechtigt und rechtswidrig, dem zufolge möge das Finanzamt der Beschwerde Folge geben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufheben; sonst die Beschwerde dem BFG ohne Erlassung einer BVE dem BFG direkt vorlegen. Das Bundesfinanzgericht möge der Beschwerde nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem/der EinzelrichterIn (kein voller Senat) vollinhaltlich stattgeben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.11.2017 wurde die Beschwerde vollinhaltlich abgewiesen. In ihrer Begründung führt die belangte Behörde aus, auf Grund des vollstreckbaren Rückstandes in Höhe von € 343.779,52 sei es zu einer Erhebung im Außendienst gekommen und daher wurden die Gebühren festgesetzt. Auf Grund der im Abgabenverfahren eingebrachten Beschwerde vom 25.8.2016 gegen die Einkommensteuer (BE) seien die Abgabenschuldigkeiten zunächst ausgesetzt gewesen. Mit Abweisung der Beschwerde durch Beschwerdevorentscheidung vom 22.5.2017

seien die Abgaben wieder fällig geworden. Gegen diese Abweisung habe die Bf. einen Vorlageantrag eingebracht und nur die Aussetzung der im Einzelnen aufgelisteten Teilbeträge beantragt. Daher seien die ausgewiesenen Abgabenschuldigkeiten im Rückstandsausweis tatsächlich fällig und vollstreckbar gewesen.

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung erhob die Bf. das Rechtsmittel des Vorlageantrages verwies lediglich auf ihr (gesamtes) bisheriges Vorbringen.

Mit Vorlagebericht vom 25.1.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Entscheidung vorgelegt und die inhaltliche Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 30.1.2018 wurde der Bf. aufgetragen, ihre überreichte Beschwerde zu verbessern, weil eine Begründung fehle, denn die bloße Behauptung der angefochtene Bescheid sei unberechtigt und rechtswidrig sei keine ausreichende Begründung, die das Bundesfinanzgericht in die Lage versetze, die Beschwerde inhaltlich zu erledigen. Ebenso vermag der Vorlageantrag („Zur Begründung verweisen wir auf unser gesamtes bisheriges Vorbringen.“) das fehlende Beschwerdevorbringen nicht zu substituieren.

Innerhalb der gesetzten Frist reichte die Bf. eine Begründung nach und führte Folgendes aus:

„1. Das Fehlen einer Begründung hat einen rein praktischen Hintergrund:

1.1. Dieses Verfahren betrifft eine Nebenfront. Das Anfechtungsobjekt ist im Oktober 2017 ergangen, das waren drei Monate nach Vorlage der Beschwerde in der Sache an das BFG aus dem Juli 2017. Sie ist unter RV/2100769/2017 anhängig (Richter Dr. Y).

1.2. In dieser Situation waren wir der Ansicht, dass dieses Rechtsmittel angesichts des beim Finanzgericht üblichen „first-in-first-out“-Prinzip erst zu einer Zeit an der Reihe ist, zu der die Entscheidung im Hauptverfahren bereits vorliegt. Dann hätten wir diese - hinfällig gewordene - Beschwerde zurückgezogen. Zumal wir bereits im Vorlageantrag vom 22.6.2017 explizit darauf hingewiesen haben, dass es sich bei den Anfechtungsobjekten um „Nicht-Bescheide“ handelt (darum geht es auch hier; dazu gleich im Anschluss). Aus diesem Grund haben wir eine nähere Begründung erst gar nicht in Betracht gezogen.

2. Die fehlende Begründung wird hiermit nachgeholt. Dazu im Einzelnen:

2.1. Wir waren das abwicklungstechnische Vehikel dreier Gesellschaften des M.-Konzerns zur Durchführung eines bestimmten Tunnelprojekts in Österreich (ARGE K).

Nach Abschluss dieses Projekts noch im Jahr 2015 wurden wir mit Schlusserklärung vom 29.1.2016 aufgelöst (A). Seither gibt es uns rechtlich nicht mehr. Für Fälle wie diesen ordnet § 19 Abs 2 BAO in seiner seit der BAO-Novelle 1980, BGBl 1980/ 151, aktuellen und darum auch hier maßgeblichen Fassung Folgendes an (doch erfolgt die optische Hervorhebung durch Fettdruck durch uns. Das gilt ohne gegenteiligen Hinweis auch für alle weiteren Zitate):

„(2) Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen 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 hierdurch keine Änderung ein.“

Davon betroffen ist auch die prozessuale Seite (*Ritz, BAO*⁵, § 19 Tz 15). Unger bringt die Sache auf den Punkt, wenn er betont, dass das Verhältnis zum bisherigen Vehikel mit deren Ende „gegenüber den Gesellschaftern aktualisiert“ werde (Unger in: *Althuber/Tanzer/Unger, BAO- Handbuch*, 86). Das gilt auch für den Bescheidadressaten. Die höchstgerichtliche Rechtsprechung hat einen sehr einfachen Kern: Ein an eine nicht mehr existente Personengemeinschaft gerichteter Bescheid entfaltet keine Rechtswirkungen (für viele: VwGH 29.11.2000, 94/ 13/0267). Ein Streifzug durch die Judikatur zeigt folgendes Bild:

„Ein an eine nicht mehr existente Personengemeinschaft ergangener Bescheid vermag keine Rechtswirkungen zu entfalten (Hinweis: hinsichtlich § 191 Abs. 1 lit. c BAO Beschluss 13.12.1988, 88/ 14/0192). Auf einen solcherart ins Leere ergangenen Bescheid kann auch die Wirkungserweiterung des § 191 Abs. 3 lit. a BAO nicht greifen; ist doch in Wahrheit kein Bescheidadressat genannt, weil es den bezeichneten Adressaten gar nicht gibt, womit der Erledigung der Bescheidcharakter fehlt.“ (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042). bzw.

„Bescheide über die Festsetzung der USt betreffend eine Miteigentumsgemeinschaft oder eine GesbR sind nach Beendigung der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft an die zuletzt beteiligt gewesenen Mitglieder zu richten.“ (VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131, 0132).

bzw.

„Eine GesbR verliert mit dem Zeitpunkt ihrer Auflösung für den Bereich des Abgabenrechtes ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat. Abgabenbescheide und abgabenrechtliche Feststellungsbescheide, die nach Beendigung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes an diese ergehen, können keine Rechtswirkungen entfalten (Hinweis: Beschlüsse 26.6.2002, 97/13/0117; 31.1.2001, 95/13/0064; 29.11.2000, 94/13/0267; Erk 13.3.1997, 96/15/0118; 25.11.2002, 2002/14/0133). Für den von der belangten Behörde erlassenen Abrechnungsbescheid kann nichts anderes gelten.“ (VwGH Beschluss 24.9.2003, 98/13/0211; Erk 30.9.2015, Ra 2014/15/0023, 0026-0028).

Bezogen auf diesen Fall: Der Adressat der angefochtenen Erledigung „Bf.“ (GmbH u. Mitges.) hat sowohl das Gesetz (§ 19 Abs. 2 BAO) als auch die Judikatur gegen sich, und zwar nicht nur jene des VwGH, sondern auch jene des Gerichts. Dazu sei für alle auf den dem Beschluss vom 16.5.2017, RV/ 7103334/2015, vorangestellten Stammrechtssatz verwiesen. Er lautet:

„Feststellungsbescheide, die an eine bereits beendigte Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit - im gegenständlichen Fall an eine GesbR nach deren Auflösung -ergangen sind, entfalten keine Rechtswirkungen, da diese mit deren Beendigung bzw. Auflösung die Eignung als tauglicher Bescheidadressat verliert. Um

dem Individualisierungserfordernis von Bescheiden gerecht zu werden, müssten in diesen Fällen die ehemaligen Gesellschafter der Gesellschaft namentlich genannt werden. Beschwerden gegen Bescheide, die an bereits beendigte Personengesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit ergangen sind, sind gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.“

Fazit. Die Zurückweisung der Beschwerde ist angesichts des unpassenden Adressaten alternativlos.

2.2. In der Sache selbst verweisen wir zur Vermeidung unnötiger Wiederholungen auf unser gesamtes bisheriges Vorbringen (vgl. nochmals RV/2100769/ 2017).

2.3. Die Pfändungsgebühr ist eine reine Amtshandlungsgebühr (*Liebeg, AbgEO, § 26, Rz. 5*), die jedoch eine zweckentsprechende Rechtsverfolgung erfordert (*Liebeg, AbgEO, § 26, Rz. 7 am Ende*).

Das ist hier ganz eindeutig nicht der Fall: Die Pfändungsgebühr betrifft eine (Abzug-)Steuer gemäß § 99 EStG 1988, die uns gar nicht vorgeschrieben worden ist und bei der zudem die Aussetzung der Einhebung unberücksichtigt geblieben ist.

2.4. Im Übrigen erweckt § 26 AbgEO auch verfassungsrechtliche Bedenken: Diese Bestimmung ist eine Ausnahmeregelung des § 312 BAO, wonach die Kosten für die Tätigkeit der Behörde von Amts wegen zu tragen sind (vgl. *Keppert, ÖStZ 1992, 168*), ohne dass dafür eine sachliche Rechtfertigung erkennbar wäre. Wiederholt hat der VfGH die Auffassung vertreten, der Gesetzgeber sei nicht gehindert, innerhalb eines von ihm geschaffenen Ordnungssystems einzelne Tatbestände auf nicht systemgerechte Weise zu regeln. Das Abgehen vom Ordnungssystem sei für sich gesehen nicht gleichheitswidrig; doch müsse die Regelung selbst dem Gleichheitsgrundsatz entsprechen, also sachlich gerechtfertigt sein (zB VfSlg 6854/ 1972; 8457/1978; 8233/1978 zur Steuer von einem Mindestvermögen einer GmbH, das weit über den handelsrechtlichen Erfordernissen liegt). Aus unserer Sicht ist § 26 AbgEO systemwidrig iS von nicht sachgerecht.“

Mit Schreiben vom 26.2.2018 wurde der belangten Behörde die nachgereichte Beschwerdebegründung zur Kenntnis gebracht und diese aufgefordert sich zu der Behauptung, dass der angefochtene Bescheid an eine nicht mehr rechtsfähige Personenvereinigung ergangen sei, antragstellend zu äußern.

Im Schreiben vom 23.3.2018 verwies die belangte Behörde u.a. darauf, dass die zu Grunde liegenden Abzugsteuern in Höhe von € 514.585 im Anschluss an eine Außenprüfung durch die Groß-BP vorgeschrieben und von der Bf. nicht gesamte Abgabebetrag vom Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO umfasst war. Der Umstand, dass mit Ende 2015 der Betrieb aufgegeben wurde, sei ihren Entscheidungsträgern nicht bekannt gewesen und es werde intern geklärt, ob die im Vorlagebericht vertretene Rechtsmeinung aufrecht erhalten werden könne oder ob hingegen wie vom steuerlichen Vertreter vorerst nur im gegenständlichen Verfahren geltend gemacht, tatsächlich Nichtigkeit der erlassenen Bescheide wegen unzulässiger Adressierung vorliege. Es würde bis Ende April 2018 eine entsprechende Mitteilung des Finanzamtes erfolgen.

Mit E-Mail vom 5.9.2018 wurde der belangten Behörde mitgeteilt, dass eine (bloß) im Verfahren RV/2100769/2017 erstattete Stellungnahme nicht ausreiche, da sie an einen anderen Richter gerichtet und allfällige Vorbringen im jeweiligen Verfahren zu erheben seien. Im Übrigen seien weitere Mitteilungen bis Ende April 2018 angekündigt worden. Abgesehen davon sei in sachverhaltsmäßiger Hinsicht nicht klar, wann, welche Erhebungsschritte zur Geltendmachung des Abgabeanpruchs (Pfändungsgebühr) seitens der belangten Behörde getätigt wurden.

Im Übrigen wurde die streitgegenständliche Pfändungsgebühr erst am 4.10.2017 - also mehr als 1,5 Jahre nach der Schlusserklärung (29.1.2016) der Gesellschafter, wo das Gesellschaftsvermögen aufgeteilt wurde, vorgeschrieben und es sei bis dato auch noch kein Gesellschaftsvertrag vorgelegt worden, um beurteilen zu können, um welches Rechtsgebilde es sich dabei handle.

In der weiteren Folge ist dem Bundesfinanzgericht eine Ablichtung des Gesellschaftsvertrages vom 30.7.2012 übermittelt worden. Es handelt sich dabei um eine Arbeitsgemeinschaft zwischen der M. GmbH (AT), M. TUAG (CH) und der M.GmbH (DE), welche mit 20%, 75% und 5% beteiligt waren.

Die Bf. wurde zur mündlichen Verhandlung für 3.4.2019 geladen. In seinem per Telefax übermittelten Schriftsatz vom 1.4.2019 führte der Bf. Vertreter aus, den Verhandlungsantrag zurück zu nehmen und verwies auf sein bisheriges Vorbringen. Weiters ersuchte er mit der Entscheidung selbst zuzuwarten bis die Hauptsache (Abfuhrabgaben) entschieden worden seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entsprechend den ergänzend von der belangten Behörde übermittelten Unterlagen wurde der am 3.12.2015 erlassene Bescheid über einen Prüfungsauftrag hinsichtlich der Umsatzsteuer, Feststellungsverfahren, zusammenfassende Meldung und Kammerumlage für die Jahre 2012 bis 2014 sowie Nachschau-Zeiträume für die Umsatzsteuer 2015 am 11.1.2016 von der steuerlichen Vertreterin der Bf. zu Prüfungsbeginn nachweislich übernommen. Eine FinPol-Abfrage in Bezug auf Arbeitskräfteüberlassung/Arbeitskräfteentsendung erfolgte am 26.1.2016. Somit wurde gegen die Bf. ein entsprechendes Abgabenverfahren eingeleitet.

Nach dem abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag war die Bf. als Gesellschaft bürgerlichen Rechts anzusehen.

Entsprechend dem GesbR-RG (BGBl. Nr. I Nr. 83/2014 vom 21.11.2014) wurden die Bestimmungen der §§ 1175-1216e ABGB neu gefasst. Die maßgeblichen Vorschriften sind mit 1.1.2015 in Kraft getreten. Im Fall der Auflösung sehen die §§ 1216a ff ABGB eine Liquidation der Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor. Dies lässt darauf schließen, dass die Gesellschaft ihre Parteifähigkeit nicht bereits im Zeitpunkt ihrer Auflösung, sondern erst mit der Vollbeendigung der Liquidation verliert. In Übereinstimmung mit der Bf. kann davon ausgegangen werden, dass sie mit Schlusserklärung vom 29.1.2016 aufgelöst wurde. Zivilrechtlich scheint damit auch eine Liquidation erfolgt zu sein.

Steuerrechtlich vertritt jedoch der VwGH in diesem Zusammenhang die Rechtsmeinung, dass eine Personengesellschaft des Unternehmensrechts ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung verliert. Ihre Auflösung und Löschung im Firmenbuch beeinträchtigt ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählen die Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind (VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161 sowie 2010/15/0131). Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt werden müssen, zählt bspw. auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (VwGH 23.1.2019, Ra 2017/13/0033), obwohl darin lediglich Gewinnfeststellungen getroffen werden. Umso mehr muss dies wohl für Umsatzsteuern und Abzugs- und Abfuhrabgaben gelten. Bei Gesellschaften bürgerlichen Rechts ist bezogen auf die Rechtslage **vor dem GesbR-Reformgesetz BGBl. I Nr. 83/2014** noch davon auszugehen, dass die GesbR mit dem Zeitpunkt der Auflösung auch für den Bereich des Abgabenrechtes ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0133, und vom 24.9.2003, 98/13/0211) verliert. Ob dies auch für die Rechtslage **nach dem GesbR-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 83/2014**, gilt, wonach nunmehr - wie bei Personengesellschaften des Unternehmensrechtes - insbesondere auch eine Liquidation vorgesehen ist (§§ 1216a ff ABGB), hatte es der VwGH dahingestellt lassen, ob dies im dortigen Fall mangels Anwendbarkeit dieser Bestimmungen (§ 1203 Abs. 5 Z 1 ABGB) nicht zu prüfen war (VwGH 30.9.2014, Ra 2014/15/0024 im Falle einer als GesbR geführten und im Bescheiderlassungszeitpunkt hinsichtlich der Umsatzsteuer bereits aufgelösten Schischule). Auf Grund dieser ausdrücklichen Relativierung ist jedenfalls die Bf. noch als Formalpartei zu betrachten. Da somit vor der Liquidation nach außen hin entsprechende abgabenbehördliche Erhebungsmaßnahmen gesetzt worden sind, kann von einer Vollbeendigung sämtlicher Abgabenverfahren noch nicht ausgegangen werden.

Wie bereits die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeverentscheidung ausführte, unterließ es die Bf. für sämtliche mit Beschwerde angefochtenen Sachbescheide entsprechende Aussetzungsanträge nach § 212a BAO zu stellen, weshalb diese mit Rückstandsausweis vollstreckbar wurden. Eine dahingehende Überprüfung durch das Bundesfinanzgericht ergab keine weiteren Unrichtigkeiten. Im Übrigen hat sich die Bf. eines entsprechenden Sachvorbringens enthalten.

Die folgende Berechnung hat keine Unrichtigkeiten bei der Berechnung der Nebengebühr ergeben:

Datum	Abgaben	Betrag	AE Beschwerde	Ablauf BVE	AE Vorlageantrag	RA
26.07.2016	BE 2012	23.489,30	-23.489,30	23.489,30	-23.361,63	127,67
	BE 2013	296.817,52	-296.817,52	296.817,52	-151.094,38	145.723,14
	BE 2014	194.278,19	-194.278,19	194.278,19	0,00	194.278,19
03.08.2016	U 2015	0,00		0,00		-
09.08.2016	SZA 2012	469,79	-469,79	469,79	-469,79	-
	SZA 2013	5.936,35	-5.936,35	5.936,35	-5.936,35	-
	SZA 2014	3.885,56	-3.885,56	3.885,56	0,00	3.885,56
23.05.2017	EZ			4.295,97	-4.295,97	-
		524.876,71	-524.876,71	529.172,68	-185.158,12	344.014,56
Restguthaben						- 235,04
						343.779,52
	Pfändungsgebühr 1%					3.437,80

Im Übrigen können Nebengebührenbescheide gemäß § 295 Abs. 3 BAO abgeändert und entsprechend an den grundlagenähnlichen Bescheid angepasst werden (Ritz, BAO⁶, § 295, Rz. 15ff).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Graz, am 4. April 2019