



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 9. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12. Juli 2007 betreffend Zurückweisung einer Berufung (§ 273 BAO) gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2004 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2004 entschieden:

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

Begründung

Die Ehegatten AB und BC waren je zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft EZ 1 GB 2, bestehend aus der GSt-Nr. 3. Die Liegenschaft mit dem darauf befindlichen Einfamilienhaus mit der Lageadresse A, B-Straße, wurde an den Sohn CD vermietet. Für die Miteigentumsgemeinschaft wurde AB als vertretungsbefugte Person iSd [§ 81 Abs. 2 BAO](#) namhaft gemacht.

AB ist am 31. Jänner 2005 verstorben. Die Personengemeinschaft beendete daraufhin ihre Vermietungstätigkeit am 31. März 2005 (vgl. die Beilage zu den für das Jahr 2005 eingereichten Steuererklärungen), der bisherige Mieter CD wurde aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 5. September 2005, des Schenkungsvertrages vom 15. Juli 2005 und des Kaufvertrages vom 4. Jänner 2006 Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 1 GB 2. In der am 25. April 2005 beim Finanzamt für das Jahr 2004 eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesell-

schaften (Gemeinschaften) wurde CD als neuer „Zustellungsvertreter“ für die (ehemalige) Personengemeinschaft namhaft gemacht.

Nach erklärungsgemäßen Veranlagungen erließ das Finanzamt am 18. Oktober 2006 gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) endgültige Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1999 bis 2004, die an die Gemeinschaft „AB und Mitbesitzer“ gerichtet wurden. Mit diesen Bescheiden wurde die Vermietungstätigkeit der Miteigentumsgemeinschaft als „Liebhabe“ eingestuft. Die gegen diese Bescheide am 20. November 2006 fristgerecht erhobene Berufung wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 12. Juli 2007 als unzulässig zurückgewiesen, weil die angefochtenen Bescheide aufgrund eines mangelhaften Spruchbestandteiles „Nichtbescheide“ darstellten. Der Zurückweisungsbescheid vom 12. Juli 2007 wurde gerichtet an die Gemeinschaft „Erben nach AB und Mitbesitzer“ und der ehemaligen Hälfteigentümerin BC zugestellt.

Gegen den Zurückweisungsbescheid vom 12. Juli 2007 erhoben die „Erben nach AB und Mitbesitzer“ am 9. August 2007 fristgerecht Berufung. Das Finanzamt hätte die Nichtigkeit der mit Berufung vom 20. November 2006 bekämpften Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1999 bis 2004 nicht mit einem Zurückweisungsbescheid, sondern in Form eines Feststellungsbescheides aussprechen müssen. Bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Ausspruches, welcher die rechtliche Existenz der angefochtenen Sachbescheide beseitigt - und hierfür genügt nicht die Erlassung eines Zurückweisungsbescheides - sei daher die Berufung nach wie vor zulässig und aufrecht und sohin von der Behörde einer inhaltlichen Behandlung zuzuführen.

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 12. Juli 2007 wurde vom Finanzamt mit „Bescheid“ vom 1. Oktober 2009 als unbegründet abgewiesen. Dieser „Bescheid“, der als Berufungsvorentscheidung iSd [§ 276 Abs. 1 BAO](#) zu behandeln ist, wurde wiederum gerichtet an die Gemeinschaft „Erben nach AB und Mitbesitzer“ und zu Händen des CD zugestellt. Daraufhin erhoben die „Erben nach AB und Mitbesitzer“ am 6. November 2009 fristgerecht „Berufung“ gegen den „Bescheid vom 1.10.2009“. Diese als Vorlageantrag iSd [§ 276 Abs. 2 BAO](#) zu wertende „Berufung“ wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Liegen die Voraussetzungen für eine Zurückweisung vor, so ist diese Erledigungsart zwingend. Für ein Ermessen der Abgabenbehörde bleibt diesfalls kein Raum (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2678).

Gemäß [§ 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. Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) haben nach § 191 Abs. 1 lit. c leg.cit. an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, zu ergehen. Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid gemäß [§ 191 Abs. 2 BAO](#) an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c leg.cit. gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Gemäß [§ 19 Abs. 2 BAO](#) gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit 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 hiedurch keine Änderung ein.

Die Miteigentumsgemeinschaft „AB und Mitbesitzer“ vermietete seit dem 1. Juli 1993 die Liegenschaft EZ 1 GB 2. Als Folge des Todes des Miteigentümers AB wurde die Vermietungstätigkeit am 31. März 2005 einvernehmlich eingestellt und die Personengemeinschaft damit beendet. Die vermietete Liegenschaft EZ 1 GB 2 mit dem auf dieser Liegenschaft befindlichen Einfamilienhaus wurde in der Folge dem bisherigen Mieter CD in das Alleineigentum übertragen (vgl. die Einantwortungsurkunde vom 5. September 2005, den Schenkungsvertrag vom 15. Juli 2005 und den Kaufvertrag vom 4. Jänner 2006).

Der angefochtene Zurückweisungsbescheid vom 12. Juli 2007 (wie auch die Berufungsvorentscheidung vom 1. Oktober 2009) erging ungeachtet der Beendigung der Personengemeinschaft und der sich dadurch aus [§ 19 Abs. 2 BAO](#) ergebenden Folgen an die aufgelöste und damit beendigte Gemeinschaft „*Erben nach AB und Mitbesitzer*“. Im Hinblick auf den materiellen Bescheidadressaten, dh. jener Personen, die dem Inhalt des Bescheides nach angesprochen waren, wurde damit unzweifelhaft die beendete und nicht mehr existierende Personenvereinigung angesprochen. Existiert eine Personenvereinigung nicht mehr, darf an sie auch kein Bescheid ergehen (VwGH 16.5.2002, [96/13/0170](#)). Eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht verliert mit ihrer Auflösung auch abgabenrechtlich die Eignung als tauglicher Bescheidadressat (VwGH 10.12.1997, [93/13/0301](#); VwGH 25.11.2002, [2002/14/0133](#)). Der angefochtene Bescheid ging somit ins Leere (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1015). Ist sohin der

angefochtene Bescheid nicht wirksam erlassen worden, so musste die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung als unzulässig zurückgewiesen werden.

Der angefochtene Zurückweisungsbescheid vom 12. Juli 2007 konnte auch aus einem anderen Grund keine Wirksamkeit entfalten: Gemäß [§ 97 Abs. 1 BAO](#) werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde gemäß § 9 Abs. 3 erster Satz ZustellG, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist (§ 9 Abs. 3 zweiter Satz ZustellG in der ab dem 1. Jänner 2008 anzuwendenden Fassung des VerwZustRÄG 2007, BGBl. I Nr. 5/2008).

Mit Aufnahme der Vermietungstätigkeit wurde AB für die Miteigentumsgemeinschaft als vertretungsbefugte Person iSd [§ 81 Abs. 2 BAO](#) namhaft gemacht. Nach dessen Tod wurde CD mit der am 25. April 2005 für das Jahr 2004 eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) als neuer „Zustellungsvertreter“ für die (ehemalige) Personengemeinschaft namhaft gemacht. Demgegenüber wurde der Zurückweisungsbescheid vom 12. Juli 2007 der ehemaligen Hälfteeigentümerin BC zugestellt, die jedoch zu keinem Zeitpunkt vertretungsbefugte Person iSd [§ 81 Abs. 2 BAO](#) und damit Zustellungsvertreterin der (ehemaligen) Personengemeinschaft war.

Ist ein Bescheid an eine im Spruch genannte Person (Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit) gerichtet, für die er nach dem Willen der Behörde bestimmt ist, wird er jedoch jemandem anderen (der hiezu nicht bevollmächtigt ist) zugestellt, dann vermag dieser Bescheid dem spruchmäßig Genannten (Bescheidadressaten) gegenüber keine Wirkung zu erzeugen, weil ihm der Bescheid nicht wirksam bekannt gegeben wurde (Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, Seite 231). Auch denjenigen, dem zugestellt wurde (hier: BC), vermag der Bescheid in dessen Rechtssphäre nicht zu berühren, weil er vom Spruch des Bescheides nicht erfasst ist, der Bescheid seinem Inhalt nach für ihn gar nicht bestimmt ist (Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, Seite 231).

Auch für den Fall, dass der angefochtene Zurückweisungsbescheid vom 12. Juli 2007 (wovon aufgrund der eingebrachten Berufung vom 9. August 2007 auszugehen ist) tatsächlich dem Zustellungsvertreter CD zugegangen sein sollte, wäre eine rechtswirksame Zustellung dieses Bescheides nicht eingetreten; § 9 Abs. 3 zweiter Satz ZustellG in der ab dem 1. Jänner 2008 anzuwendenden Fassung des VerwZustRÄG 2007, BGBl. I Nr. 5/2008, wonach bei Fehlen der Bezeichnung des Zustellungsbevollmächtigten als Bescheidempfänger die Zustellung in dem Zeitpunkt als vollzogen gilt, in dem das Schriftstück dem Zustellungsbevollmächtigten tatsäch-

lich zukommt, ist nämlich ganz allgemein auf jene Fälle nicht anwendbar, in denen statt des Zustellungsbevollmächtigten ein nicht (mehr) bevollmächtigter Dritter als Bescheidempfänger genannt ist. Davon abgesehen war die genannte Sanierungsbestimmung des § 9 Abs. 3 zweiter Satz ZustellG zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Zurückweisungsbescheides am 12. Juli 2007 noch gar nicht in Geltung; § 9 Abs. 3 ZustellG in der hier maßgeblichen Fassung des BGBl. I Nr. 10/2004 enthielt demgegenüber keine vergleichbare Sanierungsbestimmung.

Eine Sanierung nach § 7 ZustellG kann ebenfalls nicht in Betracht kommen, weil eine mangelhafte Zustellung in dem Sinne, dass der Bescheid nicht der Person zugekommen wäre, für die er bestimmt war, nicht vorliegt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1047). Eine Heilung nach § 7 ZustellG ist nicht möglich, wenn die Zustellverfügung auf einen falschen Empfänger lautet (vgl. Ritz, BAO³, § 7 ZustellG Tz 4, mwH).

Letztlich ist noch festzuhalten, dass der angefochtene Zurückweisungsbescheid vom 12. Juli 2007 im Adressfeld nach Nennung der nicht mehr existierenden Personenvereinigung („*Erben nach AB und Mitbesitzer*“) zusätzlich fünf weitere Personen anführte (BC, DE, EF, FG und CD). Dabei ist nicht ersichtlich, ob diese Personen als „*Erben nach AB*“ oder als „*Mitbesitzer*“ angesprochen werden sollten. Durch die Nennung der nicht mehr existierenden Personenvereinigung einerseits und weiterer fünf natürlicher Personen andererseits (sei es als „*Erben*“ oder als „*Mitbesitzer*“) steht nicht fest, an welchen Adressaten sich der Zurückweisungsbescheid überhaupt richten sollte bzw. für wen der Zurückweisungsbescheid seinem Inhalt nach bestimmt sein sollte.

Nach Lehre und Rechtsprechung wird dem Gebot des [§ 93 Abs. 2 BAO](#) nur entsprochen, wenn der im Spruch bezeichnete Adressat, somit jene Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft), an die der Bescheid ergeht, gesetzmäßig bezeichnet wird. Die mit der „*Personenumschreibung*“ getroffene Wahl des Normadressaten ist wesentlicher Bestandteil jedes Bescheides. Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges, auch **deutlich und klar** zum Ausdruck zu bringendes Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal (zB VwGH 21.10.1999, [99/15/0121](#); VwGH 20.4.2004, [2003/13/0145](#); VwGH 23.2.2005, [2002/14/0001](#)). Die Personenumschreibung ist 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. etwa VwGH 2.8.2000, [99/13/0014](#); VwGH 17.10.2001, [96/13/0058](#); VwGH 31.7.2002, [97/13/0127](#); VwGH 20.4.2004, [2003/13/0145](#); VwGH 16.2.2006, [2006/14/0011](#)).

Innsbruck, am 29. Juli 2011