



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin, vertreten durch die Steuerberaterin, vom 16. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwalt, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1999 und hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 1998 sowie betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1999 und betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 1998, sämtliche mit Ausfertigungsdatum 21. Juni 2004, beschlossen:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Gesellschafter-A und Gesellschafter-B führten in den strittigen Jahren 1995 bis 1999 in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts das Unternehmen-A und ein Unternehmen-C sowie ab 1997 zusätzlich ein Unternehmen-B. Die Umsatzsteuer-Erklärungen und Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) der Jahre 1995 bis 1999 wurden vom Finanzamt bescheidmäßig antrags- und erklärungsgemäß veranlagt (Umsatz- und Feststellungsbescheide für das Jahr 1995 mit Ausfertigungsdatum 4. April 1997, für das Jahr 1996 mit Ausfertigungsdatum 26. März 1999, für das Jahr 1997 mit Ausfertigungsdatum 30. April 1999, für das Jahr 1998 mit Ausfertigungsdatum 2. Juli 1999 sowie für das Jahr 1999 mit Ausfertigungsdatum 24. November 2000).

Die Gesellschaft teilte dem Finanzamt mit Schreiben vom 16. Juni 2003 und 26. März 2004 mit, die Arbeitsgesellschafterin Gesellschafter-A sei mit Wirkung vom 31. Dezember 2002 aus

der Mitgesellschaft ausgeschieden, so dass ab dem 1. Jänner 2003 der zivilrechtliche Eigentümer der Liegenschaft Gesellschafter-B das Unternehmen als Einzelunternehmer weiterführen. Die Gesellschaft würde nunmehr keine Umsätze mehr erzielen bzw. habe mit Wirkung vom 31. Dezember 2002 ihre Tätigkeit beendet.

Anlässlich einer im Zeitraum September 2002 bis Februar 2004 durchgeführten abgabenbehördlichen Betriebsprüfung zur ABp.Nr. tätigte der Betriebsprüfer ua. zu nachfolgenden Prüfungsschwerpunkten Feststellungen (siehe Bericht gemäß § 151 Abs. 3 BAO über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen vom 17. März 2004 in Verbindung mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. Februar 2004, beide zur ABp.Nr.):

Tz. 17: nicht erfasste Erlöse 1996

Tz. 18 bis Tz. 24: zu Unrecht für Gewerbe geltend gemachte Vorsteuern und Nova-Gutschriften

Tz. 35: Voluptuar des Unternehmen-A

Tz. 37: Aufteilung Gewinnermittlung auf Unternehmen-A und Unternehmen-B

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Feststellungsbescheide – neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1999 sowie Bescheide hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 1998 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 21. Juni 2004). Sämtliche Bescheide waren an die „Mitgesellschaft“ adressiert.

In der hiergegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 16. Juli 2004 in Verbindung mit der Berufungsergänzung vom 23. August 2004 beantragte die Gesellschaft die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide, da zum einen die Wiederaufnahmen der Verfahren nicht ge-rechtfertigt seien und zum anderen die Abgabenvorschreibungen auf unrichtigen Feststellungen der Betriebsprüfung beruhen würden. Die Berufung wurde vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen vor-gelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 289 BAO darf die Abgabenbehörde zweiter Instanz in der Sache selbst nur entscheiden, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären bzw. an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen ist. Nach § 273 Abs. 1 BAO ist eine Berufung bescheidmäßig zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist (lit. a) oder nicht fristgerecht (lit.

b) eingebbracht wurde. Auf Grund der zitierten Bestimmungen hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz einen Zurückweisungsgrund vorrangig wahrzunehmen.

Eine Berufung ist vor allem unzulässig und in Folge dessen zurückzuweisen, wenn der angefochtenen behördlichen Erledigung keine Bescheidqualität zukommt. Kein Bescheid liegt etwa vor, wenn die an sich Bescheidcharakter aufweisende Erledigung an keine Rechtsperson gerichtet ist (Ritz, BAO³, § 273 Tz 2 und 6).

Im gegenständlichen Fall steht nach der Aktenlage außer Zweifel, dass die unter der Bezeichnung Mitgesellschaft gebildete Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit 31. Dezember 2002 aufgelöst und beendet wurde. Die Abgabenbehörde wurde hierüber mit Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 16. Juni 2003 und 26. März 2004 in Kenntnis gesetzt. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestand sohin zum Zeitpunkt der Erlassung der bekämpften Bescheide (mit Ausfertigungsdatum 21. Juni 2004) nicht mehr. Die streitgegenständliche Berufung im Schreiben vom 16. Juli 2004 wurde von der steuerlichen Vertreterin im Namen der Gesellschaft eingereicht.

Das gegenständliche Verfahren ist dadurch gekennzeichnet, dass sowohl von Seiten der Abgabenbehörde als auch von der Seite der Berufungswerberin als Adressat der angefochtenen als Bescheide bezeichneten Schriftstücke die Gesellschaft bürgerlichen Rechts angenommen wurde, die jedoch im Zeitpunkt des Verfassens dieser Schriftstücke nicht mehr in Existenz war. Gleiches gilt für das Berufungsschreiben, welches im Namen einer zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existenten Gesellschaft bürgerlichen Rechts eingebbracht wurde.

Für die Frage, wie die gegenständliche Berufung materiell zu behandeln ist, muss daher als erstes geklärt werden, ob eines der angefochtenen Schriftstücke tatsächlich für sich in Anspruch nehmen kann, ein rechtsgültiger und wirksamer Bescheid zu sein und welche darauf gesetzten Verfahrensschritte und Parteihandlungen (Berufung) Rechtskraft erlangt haben.

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. Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist die Personenumschreibung 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 (VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131). Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal (VwGH 6.4.1994, 91/13/0234).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 Abs. 1 BAO festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO in diesen Fällen an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Hieraus ergibt sich nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes, dass dann, wenn der Abgabenbehörde nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse als Gemeinschaften (Vereinigungen) gegenüberstehen, der Feststellungsbescheid an eben diese Gemeinschaften (Vereinigungen) zu richten ist, jedoch nur so lange, als diese bestehen. Unzulässig ist es hingegen im Hinblick auf § 191 Abs. 2 BAO, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht (VwGH 16.5.2002, 96/13/0170, mwN).

Ein Feststellungsbescheid, der nach Beendigung der Personengemeinschaft an diese ergeht, entfaltet keine Rechtswirkungen (VwGH 13.3.1997, 96/15/0118; VwGH 14.9.1993, 93/15/0080; VwGH 13.12.1988, 88/14/0192). An nicht (mehr) existente Personengemeinschaften gerichtete Bescheide gehen ins Leere (VwGH 21.10.1999, 99/15/0121; VwGH 23.2.2005, 2002/14/0001; Ritz, BAO³, § 97 Tz 2).

Nach § 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. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit) verliert mit ihrer Auflösung abgabenrechtlich die Eignung als tauglicher Bescheidadressat (VwGH 10.12.1997, 93/13/0301; Ritz, BAO³, § 79 Tz 12). Demzufolge können auch Umsatzsteuer- und Wiederaufnahmebescheide, die nach Beendigung einer Personengesellschaft an diese ergehen, keine Rechtswirkungen entfalten (VwGH 31.5.1997, 91/14/0140; VwGH 13.3.1997, 96/15/0118).

Um dem Individualisierungserfordernis von Bescheiden gerecht zu werden, sind als Bescheidadressaten die ehemaligen Gesellschafter der Gesellschaft namentlich zu nennen (VwGH 6.4.1994, 91/13/0234).

Die angefochtenen Bescheide (mit Ausfertigungsdatum 21. Juni 2004) wurden von der Abgabenbehörde nach Beendigung der Personengesellschaft (zum 31. Dezember 2002) erlassen. Die Schriftstücke waren im Adressfeld (der Bescheidspruch selbst enthält keinen Adressaten)

an die Mitgesellschaft, sohin an die ehemalige Gesellschaft (und nicht an die zuletzt beteiligten Gesellschafter Gesellschafter-A und Gesellschafter-B), gerichtet. Damit ist dem Erfordernis, die ehemaligen Gesellschafter (Personen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind) als Bescheidadressaten zu wählen, nicht Genüge getan. Die als Bescheide intendierten Erledigungen des Finanzamtes ergingen sohin an eine nicht mehr existierende Gesellschaft und konnten auf Grund obiger Ausführungen keine Rechtswirkungen entfalten (VwGH 29.11.2000, 94/13/0267; VwGH 31.1.2001, 95/13/0064).

Wie eingangs ausgeführt, ist aber eine Berufung gegen eine behördliche Erledigung, der keine Bescheidqualität zukommt, unzulässig und deswegen zurückzuweisen. Es war daher gemäß § 273 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit § 279 Abs. 1 BAO spruchgemäß zu entscheiden.

Ergänzend wird festgehalten, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat nicht in der Berufung vom 16. Juli 2004, sondern erstmals in der Berufungsergänzung vom 23. August 2004 eingebracht wurde. Derartige Anträge können gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO bzw. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO jedoch ausschließlich in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung selbst gestellt werden; es genügt nicht, dass diese Anträge erst in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz nachgereicht werden (VwGH 16.12.2008, 2006/16/0107; VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137; VwGH 23.4.2001, 96/14/0091). Ebenso vermitteln die Anträge in einer Eingabe, die die in der Berufung fehlende Begründung nachreicht, keinen Anspruch auf Entscheidung durch den gesamten Senat oder mündliche Verhandlung (VwGH 27.4.2000, 97/15/0208). Der Antrag ist daher als verspätet zu qualifizieren. Im Übrigen könnte nach § 284 Abs. 3 BAO von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wenn - im wie im gegenständlichen Fall – eine Berufung zurückzuweisen ist.

Innsbruck, am 27. November 2009