



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0033-L/03

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des ersten_Berufungswerbers, und der zweiten_Berufungswerberin, vom 17. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes G vom 26. August 2002 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1988 der A B und Mitgesellschafter GesbR

beschlossen:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 18. März 1998 wurde mit gerichtlichem Vergleich zur Geschäftszahl Z die festgestellt, dass sich Gesellschaft bürgerlichen Rechts "BC Künstler- und Musikagentur, A-C GesbR" (steuerlich als A B und Mitgesellschafter GesbR geführt) zum 31. Dezember 1997 aufgelöst habe. Dabei wurde bestimmt, dass eine Zahlung anlässlich der Auseinandersetzung nicht erfolge. D A erhalte den in seinem Besitz befindlichen Personalcomputer. E C und F C verpflichteten sich darin, Abgabenbelastungen, welche sich aus den Erlösen der ehemaligen Gesellschaft noch ergeben würden zur ungeteilten Hand zu tragen. Hinsichtlich der bereits veranlagten Jahre einschließlich 1996 sollten E C und F C diese Abgabenbelastungen je zur Hälfte tragen. Der Jahresgewinn der ehemaligen Mitgesellschaft für das Jahr 1997 stehe allein E C und F C zu und müssten diese auch die Last der Abgabenvorschreibungen daraus tragen und D A und B A schad- und klaglos halten.

Schon mit Schreiben datiert vom 20. Juni 1997 hatte E C dem Finanzamt G mitgeteilt, dass die A B und Mitgesellschafter GesbR, ab dem 1. Januar 1997 keine Umsätze mehr getätigt habe und im Begriff sei sich aufzulösen.

Im dem an A B und Mitgesellschafter zu Handen C E, Y, adressierten Schreiben, welches sich selbst als Bescheid, der die im Kalenderjahr 1998 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO feststellt bezeichnet, wurden diese mit S -162.681,00 bemessen und je zur Hälfte C F und C E zugesprochen. Die Einkünfte der D und B A wurden mit je S 0,00 angesetzt. Dies wurde damit begründet, dass Bürgschaftszahlungen von Mitunternehmern, die diese auf Grund einer Bürgschaft für die Personengesellschaft zu leisten hätten, keine Betriebsausgaben wären, sondern das Kapitalkonto erhöhen würden. Aus diesem Grund hätten bei den beantragten Sonderbetriebsausgaben in Höhe von S 624.444,00, Kreditrückzahlungen an die H_Bank in Höhe von S 479.763,00 in Abzug gebracht werden müssen, weswegen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb S -162.681,00 betragen.

In der Berufung vom 13. September 2002 wandte sich die "A B und Mitgesellschafter GesbR" gegen diese Vorgangsweise und begehrte die erwähnten S 479.763,00 als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen und eine mündliche Verhandlung abzuhalten. Die Gesellschaft A B und Mitgesellschafter GesbR habe bis zum Ende des Jahres 1997 eine Musikagentur betrieben und sei auf Grund von Differenzen zwischen den Gesellschaftern aufgelöst worden. Die vermögensrechtliche Auseinandersetzung habe in einem gerichtlichen Vergleich geendet, in welchem F und E C sich verpflichtet hätten die Schulden der GesbR in Höhe von S 479.763,00 abzudecken. Dieser Betrag sei im Jahr 1998 bezahlt worden. Im Gegensatz zur Rechtslage bei aufrechter Gesellschaft komme es bei einer beendeten Gesellschaft zu einer steuerlichen Auswirkung von Einzahlungen auf das Kapitalkonto. Werde ein ausscheidender Gesellschafter mit einem höheren Betrag abgefunden als seinem steuerlichen Kapitalkonto entspreche, komme es zu einem steuerlichen Gewinn. Umgekehrt führe ein Ausscheiden mit einem niedrigeren Betrag als dem Stand des Kapitalkontos zu einem steuerlichen Verlust. F und E C hätten sich erst nach Beendigung der Gesellschaft zum Abdecken der Bankverbindlichkeiten verpflichtet und handle es sich daher um nachträgliche Betriebsausgaben. Der Ansicht, dass die abgedeckten Kreditschulden der Gesellschaft bereits als steuerliche Verluste verwertet worden seien und das Zurückzahlen dieser Schulden nicht zu einem neuerlichen steuerlichen Verlust führen könne, sei entgegenzuhalten, dass das einseitige Zurückzahlen von Gesellschaftsverbindlichkeiten durch zwei Gesellschafter zu steuerlichen Auswirkungen führen müsse. Es sei durch die Kreditrückzahlung ein über die bisherige Verlustverteilung hinausgehender Verlustanteil übernommen worden, der bisher steuerlich keinen Niederschlag gefunden habe. Unterschrieben war dieses Schriftstück von Mag. I im Namen der J_WTH_OEG.

Das Finanzamt G ersuchte mit Schreiben vom 17. September 2002 das Berufungsbegehren durch eine Aufgabebilanz zu erhärten.

Mit dem Schreiben vom 15. Oktober 2002, welches als Bezug A B und Mitgesellschafter samt Steuernummer und die Bezeichnung "*Ergänzung der Berufung gegen den*

Feststellungsbescheid für 1998" nennt, wurde die Einnahmen-Ausgabenrechnung 1997 neuerlich vorgelegt und mitgeteilt, dass das Anlagevermögen mit dem Aufgabestichtag mit dem Restbuchwert abgeschrieben worden sei, da ein gesonderter Restwert nicht anzusetzen gewesen wäre. Die verbleibenden Bankschulden seien von E und F C zur Gänze abgedeckt worden. Auch dieses Schriftstück war von Mag. I im Namen der J_WTH_OEG unterzeichnet.

Im wie oben an "A B und Mitgesellschafter" zu Händen C E adressierten Schreiben datiert vom 31. Oktober 2002 zugestellt am 5. November 2002, welches sich als Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO bezeichnet, wurde das oben geschilderte Berufungsbegehren unter Hinweis darauf abgewiesen, dass aufgrund der einkommensteuerlichen Systematik alle im Betriebsvermögen vorhandenen Vermögenswerte im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe steuerlich zu erfassen seien. Dies ergebe sich aus § 24 Abs. 2 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988), wonach als Veräußerungsgewinn jener Betrag zu erfassen sei, der nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteige. Dabei seien auch alle Verbindlichkeiten des Betriebsvermögens bei der letztmaligen Ermittlung des Betriebsvermögens anzusetzen, wobei im Falle einer Einnahmen-Ausgabenrechnung auf eine Gewinnermittlung nach Betriebsvermögensvergleich überzugehen sei. Der Eingang von Forderungen und das Begleichen von Verbindlichkeiten hätten in der Folge als rein umschichtende Vorgänge keinerlei steuerliche Auswirkungen. Dies müsse auch gelten, wenn Verbindlichkeiten unrichtigerweise überhaupt nicht oder in falscher Höhe ausgewiesen worden seien. Trete dies nachträglich zu Tage, könne es nur noch insoweit zu einer Korrektur der seinerzeitigen Veräußerungsgewinnermittlung kommen. § 32 Z 2 könne jedoch nicht zur Anwendung gelangen. Eine Aufgabebilanz sei trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden.

Im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bezeichneten Schreiben vom 28. November 2002, welches wieder als Bezug A B und Mitgesellschafter samt Steuernummer nennt, wurde begehrt, die schon beschriebenen zum Abdecken von Bankverbindlichkeiten auf das Kapitalkonto verwendeten Zahlungen von E und F C im Ausmaß von insgesamt S 247.552,66 als nachträgliche Betriebsausgabe anzuerkennen und eine mündliche Verhandlung abzuhalten. Die Gesellschaft A B und Mitgesellschafter habe in der Zeit ihres Bestehens 1992 bis 1997 ausschließlich Gewinne erwirtschaftet, die den Kapitalkonten der Gesellschafter gutgeschrieben und entsprechend der Beteiligung entnommen worden seien. Im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung hätten sich F und E C verpflichtet die Schulden der Gesellschaft bürgerlichen Rechts abzudecken und wären die entsprechenden Zahlungen im Jahr 1998 geleistet worden. Die Bankverbindlichkeiten seien durch höhere Entnahmen als die zugewiesenen Gewinne entstanden. Die Gesellschaft habe ihre Gewinne durch Einnahmen - Ausgaben Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt und diese Aufzeichnungen vorgelegt. Darüber hinausgehende Kapitalkonten seien nicht geführt worden. Gehe man davon aus, dass bei Beendigung der Gesellschaft zum

31. Dezember 1997 eine Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinnes beziehungsweise Veräußerungsverlustes aufgrund der durch Überentnahmen entstandenen negativen Kapitalkonten nicht erfolgt wäre, so führten die im Kalenderjahr 1998 von der Gesellschaftergruppe C E und C F geleisteten Zahlungen jedenfalls zu einer steuerlichen Betriebsausgabe, weil die Abdeckung des negativen Bankkontos von den Gesellschaftern nicht im Verhältnis ihrer Beteiligung beziehungsweise ihrer ursprünglichen Gewinnzuweisung erfolgt sei. Die Einzahlung der Gesellschaftergruppe C müsse somit insoweit zu einem steuerlichen Verlust führen, als daraus ein positives Kapitalkonto entstehe und dieses Kapitalkonto mangels eines Veräußerungserlöses bisher keinen steuerlichen Niederschlag gefunden habe. Die vom Finanzamt mit Schreiben vom 25. September 2002 angeforderte Aufgabebilanz sei am 15. Oktober vorgelegt und im Rahmen der Einnahmen - Ausgaben Rechnung die Auflösung der Restbuchwerte und der Stand der Bankkonten bekannt gegeben worden. Mangels eines darüber hinausgehenden Vermögens beschränke sich die Aufgabebilanz auf die zum Stichtag bestehenden Bankverbindlichkeiten, da das übrige Vermögen bereits zur Gänze verkauft beziehungsweise mit den Restbuchwerten ausgeschieden worden sei. Eine detaillierte Darstellung der Kapitalkonten sei nicht angefordert worden. Es sei jedoch davon auszugehen, dass die Summe der Kapitalkonten zum 31. Dezember 1997 einen negativen Stand in Höhe der Bankschulden ausgewiesen habe und den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung zuzurechnen gewesen sei. Die vermögensrechtliche Auseinandersetzung zwischen den ehemaligen Gesellschaftern habe in einem gerichtlichen Vergleich geendet, in welchem die Gesellschaftergruppe F und E C verpflichtet worden seien, die Schulden der GesbR in Höhe von insgesamt S 479.763,00 abzudecken. Diese Kreditrückzahlungen seien im Kalenderjahr 1998 geleistet worden. Die Bankverbindlichkeiten seien dadurch entstanden, dass die Gesellschafter höhere Beträge als die Ihnen zugewiesenen Gewinne entnommen hätten. Der Ansicht des Finanzamtes werde entgegengehalten, dass das Begleichen einer Verbindlichkeit der Gesellschaft durch einen Gesellschafter während des aufrechten Bestandes der Gesellschaft zwar steuerneutral sei, es aber zu einer Erhöhung des Kapitalkontos des Gesellschafters, der die Einzahlung geleistet habe führe. Im Falle der Beendigung der Gesellschaft komme es dann einer steuerlichen Auswirkung dieser Einzahlungen. Werde ein ausscheidender Gesellschafter mit einem höheren Betrag abgefunden, als seinem steuerlichen Kapitalkonto entspricht, oder sei der ausscheidende Gesellschafter nicht verpflichtet ein negatives Kapitalkonto auszugleichen, so ergebe sich ein steuerpflichtiger Gewinn. Erfolgt die Abfindung jedoch mit einem niedrigeren Betrag als dem Stand des Kapitalkontos oder werde mangels vorhandener Liquidität ein Veräußerungserlös nicht erzielt, so ergibt sich für den ausscheidenden Gesellschafter in Höhe des Standes des positiven Kapitalkontos ein steuerlicher Verlust. Die Gesellschafter F und E C seien zur Abdeckung von Bankverbindlichkeiten verpflichtet worden, nachdem das Gesellschaftsverhältnis bereits beendet worden wäre. Werde ein Gesellschafter nach dem

Ausscheiden aus einer Personengesellschaft zur Zahlung von Verbindlichkeiten an gesellschaftsfremde Gläubiger verpflichtet, so würden diese Beträge in Folge der nachträglichen Inanspruchnahme des Gesellschafters nachträgliche Betriebsausgaben aus dem Gesellschaftsverhältnis darstellen. Würden Forderungen von gesellschaftsfremden Gläubigern gegenüber ausgeschiedenen Gesellschaftern zu einem späteren Zeitpunkt geltend gemacht, führe dies zu nachträglichen Betriebsausgaben. Der Ansicht des Finanzamtes, dass die abgedeckten Kreditschulden der Gesellschaft bereits als Verluste steuerlich verwertet worden seien und die Rückzahlung dieser Schulden nicht neuerlich zu einem steuerlichen Verlust führen könne, sei entgegenzuhalten, dass die einseitige Rückzahlung der Gesellschaftsverbindlichkeiten von nur zwei Gesellschaftern sehr wohl zu steuerlichen Auswirkungen bei diesen Gesellschaftern führen müsse. Letztendlich sei durch die Kreditrückzahlung der Gesellschafter F und E C ein über die bisherige Verlustverteilung hinausgehender Verlustanteil übernommen worden, der steuerlich bisher keinen Niederschlag gefunden habe. Es sei versucht worden aufgrund der Ergebnisse der Jahre 1992 bis 1997 sowie der durchgeführten Entnahmen eine Entwicklung der Kapitalkonten der einzelnen Gesellschafter darzustellen. Demnach hätten die Gesellschafter zum 31. Dezember 1997 im Verhältnis ihrer Beteiligungen aufgrund der durchgeführten Entnahmen negative Kapitalkonten ausgewiesen. Diese Kapitalkonten wären bei verhältnismäßiger Einzahlung der Gesellschafter zur Abdeckung der Bankverbindlichkeiten ausgeglichen worden. Nachdem die Bankverbindlichkeiten jedoch ausschließlich von der Gesellschaftergruppe E und F C abgedeckt hätten werden müssen, habe diese Zahlung im Kalenderjahr 1998 zu einem positiven Kapitalkonto geführt, welches mangels liquider Mittel aber nicht mehr entnommen haben werde können. Aus steuerlicher Sicht sei demnach die Gesellschaftergruppe A mit negativen Kapitalkonten aus der Gesellschaft ausgeschieden, welche nicht hätten aufgefüllt werden müssen. Andererseits habe die Gesellschaftergruppe C einen Verlust in Höhe des positiven Kapitalkontostandes, welchem kein Erlös gegenüberstehe, erlitten. Demnach müssten die Zahlungen, die im Kalenderjahr 1998 nachträglich nach dem Ausscheiden aus der Gesellschaft geleistet worden wären, insoweit als nachträgliche Betriebsausgaben Berücksichtigung finden. Aus der dem Antrag auf Vorlage der Berufung beigelegten Darstellung der Entwicklung der Kapitalkonten ergebe sich, dass für die Gesellschafter E und F C die Ausgleichszahlung im Jahr 1998 zu einem nachträglichem Verlust eines Kapitalkontos in Höhe von insgesamt S 247.552,66 geführt habe. Dieser Verlust sei insoweit als nachträgliche Betriebsausgabe im Kalenderjahr 1998 zu berücksichtigen. Auch dieses Schriftstück war von Mag. I im Namen der J_WTH_OEG unterzeichnet.

Diesem Schreiben waren folgende Tabellen beigelegt:

"A B und Mitgesellschafter Entwicklung der Kapitalkonten 1992-1998

Gesellschafter	C E	C F	A D	A K	A B	Gesamt
Beteiligung bis 1995	25%	25%	4%	23%	23%	100%

Beteiligung ab 1996	25%	25%	20%	0%	30%	100%
Kapitalkonto Gründung	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Gewinn 1992	3.540,00	3.540,00	566,40	3.256,80	3.256,80	14.160,00
Kapitalkonto 31.12.1992	3.540,00	3.540,00	566,40	3.256,80	3.256,80	14.160,00
Gewinn 1993	36.557,31	36.557,31	5.849,17	33.632,73	33.632,73	146.229,25
Kapitalkonto 31.12.1993	40.097,31	40.097,31	6.415,57	36.889,53	36.889,53	160.389,25
Gewinn 1994	98.698,95	98.698,95	15.791,83	90.803,03	90.803,03	394.795,78
Kapitalkonto 31.12.1994	138.796,26	138.796,26	22.207,40	127.692,56	127.692,56	555.185,03
Gewinn 1995	142.225,73	142.225,73	22.756,12	130.847,67	130.847,67	568.902,93
Kapitalkonto 31.12.1995	281.021,99	281.021,99	44.963,52	258.540,23	258.540,23	1.124.087,96
Gewinn 1996	119.536,32	119.536,32	95.629,06	0,00	143.443,59	478.145,29
Kapitalkonto 31.12.1996	400.558,31	400.558,31	140.592,58	258.540,23	401.983,82	1.602.233,25
Gewinn 1997	1.743,00	1.743,00	1.394,40	0,00	2.091,59	6.971,98
Entnahmen 1992-1997	-518.406,48	-518.406,48	-182.964,77	-333.155,59	-520.692,59	-
Kapitalkonto 31.12.1997	-116.105,17	-116.105,17	-40.977,80	-74.615,36	-116.617,18	-464.420,67
Einlage 1998	239.881,50	239.881,50	0,00	0,00	0,00	479.763,00
Kapitalkonto Ende	123.776,33	123.776,33	-40.977,80	-74.615,36	-116.617,18	15.342,33

Bankkonto (Cash flow)

Ergebnisse 1992-1997	1.609.205,23
Investitionen 1992-1997	-113.665,00
AfA 1992-1997	72.740,67
RBW 1997	19.982,00
IFB/IRL 1992-1997	5.600,00
Entnahmen 1992-1997	-2.073.625,90
Saldo Ende 1997	-479.763,00
Einlage 1998	479.763,00
	0,00 "

Über die Berufung wurde erwogen:

Schon im oben erwähnten Schreiben datiert vom 20. Juni 1997 hatte E C mitgeteilt, dass die in diesem Zeitpunkt von B und D A sowie F und E C gebildete GesbR keine Tätigkeit mehr entfalte und Begriff sei sich aufzulösen.

Zwischen den Parteien des Verfahrens besteht auch Einigkeit darüber, dass diese Gesellschaft bürgerlichen Rechts wie in den Abgabenerklärungen und oben geschilderten Schriftsätzen angegeben am 31. Dezember 1997 aufgelöst hat. Der über die Vermögensaufteilung bestehende Streit wurde mit dem gerichtlichen Vergleich vom 18. März 1998 beendet.

Dass diese Gesellschaft bürgerlichen Rechts, welche unter dem Namen A B und Mitgesellschafter GesbR in den Akten des Finanzamtes steuerlich geführt worden war, am 26. August 2002 und am 5. November 2002 als die (an A B und Mitgesellschafter GesbR als Bescheid beziehungsweise Berufungsvorentscheidung über die Feststellung der Einkünfte 1998 gerichteten) angefochtenen Schriftstücke verfasst worden sind, nicht mehr bestanden hat, steht daher fest.

Am 20. Oktober 1992 hatte K A, beim Finanzamt G um die Vergabe einer Steuernummer für die neu gegründete BC -Musik-Künstleragentur A-C GesbR gebeten und sich selbst als

Zustellbevollmächtigten angegeben. Diese unterzeichnete auch im Jahr 1992 die Abgabenerklärungen der GesbR, führte die Korrespondenz mit dem Finanzamt und wurde regelmäßig als Zustellvertreter angegeben. Bei den Abgabenerklärungen des Jahres 1993, 1994 und 1995 wurde kein Zustellvertreter angegeben und wurden diese von allen Gesellschaftern gemeinsam unterschrieben. Am 18. August 1996 teilte Frau K A dem Finanzamt mit, dass sie aus der GesbR ausgeschieden sei, die GesbR aber weiter bestehe. Sie ersuchte darum den Wortlaut der Gesellschaft auf "A B und Mitgesellschafter" abzuändern. Im Aktenvermerk vom 24. Oktober 1996 hielt das Finanzamt fest, dass die gewünschten Änderungen durchgeführt worden seien und die Zustellung aufgrund eines Telefonates mit Herrn A auf A B geändert worden wäre. Im Schreiben vom 13. November 1997 teilte E C der Abgabenbehörde mit, dass er die Abgabenerklärung der GesbR für 1996 alleine unterschrieben habe und die Abgabenbehörde diese an D A weiterleiten solle, falls dessen Unterschrift auch nötig sei. Diese Abgabenerklärungen wurden auf einer Kopie tatsächlich auch von B A unterschrieben. Ein Zustellvertreter wurde dabei aber nicht angegeben. Die Abgabenerklärungen für 1997 tragen wieder die Unterschriften aller (ehemaligen) Gesellschafter. Auch hier ist ein Zustellvertreter nicht angegeben.

Das gegenständliche Verfahren ist dadurch gekennzeichnet, dass sowohl von Seiten den Finanzamtes als auch von der Seite des Berufungswerbers als Adressat der angefochtenen als Bescheide bezeichneten Schriftstücke die Gesellschaft bürgerlichen Rechts angenommen wurde, die jedoch im Zeitpunkt des Verfassens dieser Schriftstücke nicht mehr existiert hat. Gleiches gilt für das Berufungsschreiben und den Vorlageantrag beide wurden im Namen einer zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existenten GesbR eingebracht.

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

Die hier anzuwendende Rechtslage hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 31. Juli 2002, welches auf seiner bisherigen Judikatur basiert wie folgt zusammengefasst:

"Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumschreibung 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 (siehe etwa die hg. Beschlüsse vom 17. Oktober 2001, 96/13/0058, und vom 16. Mai 2002, 96/13/0170). Nach der Bestimmung des § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 leg. cit. an die

Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 leg. cit. gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Gemäß § 290 Abs. 1 BAO können im Berufungsverfahren nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden. Die Berufungsentscheidung wirkt für und gegen die gleichen Personen wie der angefochtene (erstinstanzliche) Bescheid. Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Damit ein Feststellungsbescheid die ihm nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO zukommende Wirksamkeit äußern kann, muss er nach § 97 Abs. 1 leg. cit. auch seinem Adressaten zugestellt sein oder als zugestellt gelten. Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), 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. In einer Zusammenschau der dargestellten Regelungen tritt die im § 191 Abs. 3 lit. b BAO festgestellte Wirkung eines Feststellungsbescheides somit nur beim kumulativen Vorliegen folgender Voraussetzungen ein:

- 1. Der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzsmäßig bezeichnen (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO iVm § 93 Abs. 2 BAO).*
- 2. Der Bescheid muss seinem Adressaten zugestellt sein oder kraft Zustellfiktion ihm gegenüber als zugestellt gelten (§ 97 Abs. 1 BAO iVm § 101 Abs. 3 BAO).*

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen (vergleiche den hg. Beschluss vom 2. August 2000, 99/13/0014)."

Dieser Ansicht folgend ergibt sich für den hier zu beurteilenden Fall, dass da es sich um eine beendete Personengesellschaft handelt, an welche die Bescheide hätten zugestellt werden sollen, dass ein allfälliger Feststellungsbescheid gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO ("*Einheitlich und gesondert werden festgestellt die Einkünfte [der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten] aus gewerblicher Tätigkeit, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind*") gemäß § 101 Abs. 3 BAO in Verbindung mit § 19 Abs. 2 BAO ("*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.*") an alle zuletzt beteiligten Gesellschafter beziehungsweise deren nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person hätte gerichtet werden müssen, um wirksam zu werden.

Die angefochtenen Schriftstücke wurden jedoch an A B und Mitgesellschafter und nicht an die die zuletzt beteiligten Gesellschafter gerichtet, was deren rechtliche Existenz als Feststellungsbescheide (siehe die oben dargelegten Gedanken) ausschließt.

Die gegenständliche Berufung und der Vorlageantrag richten sich daher gegen nicht existierende Bescheide und ist die Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit § 279 Abs. 1 BAO (*"Die Abgabenbehörde hat eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist"*) zurückzuweisen (herrschende Lehre und Judikatur siehe für viele Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar², Rz 6 zu § 273, 645).

Zu berücksichtigen ist allerdings noch, dass Mag. I im Namen der J_WTH_OEG die gegenständliche Berufung und den Vorlageantrag für die A B und Mitgesellschafter GesbR mit dem Hinweis *"Vollmacht ausgewiesen"* verfasst hat. Wie im Aktenvermerk der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 27. September 2005 festgehalten, wurde aber nur von F und E C dieser Wirtschaftstreuhand OEG die Vollmacht erteilt, sie in den steuerlichen Angelegenheiten der ehemaligen Mitgesellschaft des B A, D A, F C und E C , nämlich der ehemaligen BC Künstler- und Musikagentur, A-C GesbR, zu vertreten.

Wie schon oben dargestellt, haben die ehemaligen Mitgesellschafter zuerst K A als Bevollmächtigte im Sinne des § 81 Abs. 2 BAO (*"Kommen zur Erfüllung der in Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellbevollmächtigter namhaft gemacht wird."*) und danach allenfalls B A bekannt gegeben. Die von der Zauner & Partner Wirtschaftstreuhand OEG verfassten Schriftstücke können daher nur F und E C als ehemalige Gesellschafter der ehemaligen BC Künstler- und Musikagentur, A-C GesbR nicht aber allen ehemaligen Mitgesellschaftern oder als Akte eines im Sinne des § 81 Abs. 2 und 8 BAO (Abs. 8: *"Vertretungsbefugnisse nach den vorstehenden Absätzen bleiben auch für ausgeschiedene Gesellschafter (Mitglieder) von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit hinsichtlich der vor dem Ausscheiden gelegenen Zeiträume und Zeiträume und betreffende Maßnahmen bestehen, solange dem nicht von seiten des ausgeschiedenen Gesellschafters Mitglied widersprochen wird."*) zugerechnet werden.

Soweit es das Berufungsjahr betrifft, ist die Sachlage sogar noch leichter verständlich. Da im Jahr 1998 die Gesellschaft bürgerlichen Rechts beendet war, kommt eine Anwendung des § 81 Abs. 8 BAO ohnehin nicht in Betracht. Bei der zu beurteilenden Berufung handelt es sich daher um jene der F und des E C als ehemalige Gesellschafter der BC Künstler- und Musikagentur, A-C GesbR und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Vom Abhalten einer mündlichen Verhandlung wurde entsprechend § 284 Abs. 3 und 5 BAO in Hinblick auf die geklärte Sach- und Rechtslage und den geringeren Verfahrensaufwand abgesehen.

Linz, am 28. September 2005