

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Artner Buchprüfung und Steuerberatung GmbH & CoKEG, Steuerberatungskanzlei, 8200 Gleisdorf, Lundersdorf 201, vom 4. und 10. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 3. November 2003 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2001 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 23. Oktober 2003 und Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. September 2003) die von der G-OEG für die Jahre 1997 bis 1999 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und für die Jahre 2000 und 2001 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne von sonstigen gemeinschaftlichen Einkünften erklärten Einkünfte aus der Vermietung eines Luftfahrzeuges und aus dem Datenverarbeitungsgewerbe als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung qualifiziert und die entsprechenden Feststellungsbescheide an die Berufungswerberin (Bw.) adressiert und der Artner Buchprüfung und Steuerberatung GmbH & CoKEG als gemeinsamer Bevollmächtigten im Sinne des § 81 Abs. 2 BAO zugestellt.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht hat das Finanzamt unter Bedachtnahme auf Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes die von der G-OEG begehrte Steuerfreiheit nach § 9 Abs. 2 UStG 1994 für das Streitjahr 1999 versagt, da die L. GmbH (Mieterin des Luftfahrzeuges) nicht in der Liste der Unternehmer mit Sitz im Inland, die im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend

grenzüberschreitende Beförderungen oder Beförderungen auf ausschließlich im Ausland gelegenen Strecken durchführen, enthalten sei und den diesbezüglichen Umsatzsteuerbescheid an die Bw. adressiert. Die im Anschluss an die Betriebsprüfung erlassenen, an die Bw. adressierten Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 sind erklärungsgemäß (steuerpflichtige Behandlung der Umsätze) ergangen.

Die vom bevollmächtigten Vertreter der G-OEG (im Folgenden: OEG) gegen die Feststellungsbescheide eingebrachte Berufung wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Es sei bereits im Gründungsjahr 1997 klar gewesen, dass die Vermietung des Flugzeuges für sich allein Vermögensverwaltung darstelle und die Einkünfte unter § 29 Z 3 EStG 1988 zu subsumieren seien. Sofern jedoch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft nur in einem geringen Umfang gewerblich tätig werde begründe dies hinsichtlich ihrer gesamten Tätigkeit einen Gewerbebetrieb. Die OEG habe bereits im Kalenderjahr 1997 ein Flugvorbereitungsprogramm als Anwendungssoftware zur Flugplanerstellung entwickelt, welches den Piloten entgeltlich zur Verfügung gestellt und jährlich in weiterentwickelter Version als Update verkauft worden sei. Die OEG habe das Datenverarbeitungsgewerbe, dessen gewerbebehördliche Registrierung im Jahr 1999 nachgeholt worden sei im Jahr 2001 noch schwerpunktmaßig durch einen Handel mit Datenverarbeitungsprodukten ausgebaut. Da aber der Unternehmensschwerpunkt in der vermögensverwaltenden Vermietung liege, komme es ungeachtet der Einstufung sämtlicher Einkünfte der Mitunternehmerschaft als gewerblich nach der herrschenden Lehre nicht zur Anwendung der Verlustklausel gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996.

Die von der bevollmächtigten Vertreterin der Bw. eingebrachte Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide wurde folgendermaßen begründet:

Die Bw. habe ausschließlich Umsätze mit der L. GmbH, welche überwiegend grenzüberschreitende Beförderungsleistungen erbracht habe, getätigt, weshalb sie berechtigt sei ihre Leistungen zufolge § 6 Abs. 1 Z 2 in Verbindung mit § 9 UStG 1994 umsatzsteuerfrei zu fakturieren.

Obwohl der dafür notwendige Buchnachweis erbracht worden sei, sei die Umsatzsteuerbefreiung nur deshalb versagt worden, weil die Eintragung der L. GmbH in die Liste der umsatzsteuerbefreiten Unternehmer erst im Laufe des Jahres 2000 erfolgt sei, was jedoch für die Anwendung der Befreiungsbestimmung keinesfalls zwingend sei. Vielmehr genüge es, dass sich der leistende Unternehmer davon überzeuge, dass die Leistungsempfängerin tatsächlich überwiegend grenzüberschreitende Beförderung vornimmt. Das habe sie schon zu Beginn der Vermietung im Jahr 1997 und sodann in regelmäßigen Abständen gemacht.

Gegen die stattgebende Erledigung der Berufung gegen die Feststellungsbescheide hat die bevollmächtigte Vertreterin der Bw. mit nachstehender Begründung den Antrag auf Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat gestellt:

Da die angefochtenen Bescheide vom 3. November 2003 am 6. November 2003 in ihrer Kanzlei eingelangt seien, sei die Berufung vom 10. Dezember 2003 vom seinerzeit bevollmächtigten Vertreter der OEG erst nach Ablauf der Berufungsfrist eingebracht worden, weshalb diese richtigerweise als verspätet zurückzuweisen wäre.

Eventualiter sei festzustellen, dass die Berufung vom steuerlichen Vertreter eines ehemaligen Gesellschafters ohne Wissen der nunmehrigen Gesellschafter eingebracht worden sei und der Berufungsantrag nicht den tatsächlichen Gegebenheiten und nicht der rechtlichen Beurteilung durch die nunmehrigen Gesellschafter entspreche. Bei den behaupteten EDV-Geschäften der Jahre 1997 bis 1999 handle es sich in jedem Jahr um einmalige Scheingeschäfte in Höhe von S 10.000,00 bzw. S 6.000,00 mit dem Ziel, die Qualifikation der vermögensverwaltenden Tätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erreichen, um Verluste aus der Vermietung des Flugzeuges sofort mit anderweitigen Gewinnen verrechnen zu können. Auch die EDV-Geschäfte der Folgejahre sollten nach dem Willen des ausgeschiedenen Gesellschafters lediglich zum Schein abgewickelt werden, zumal die Gesellschaft überhaupt nicht über die für einen EDV-Handel notwendige Infrastruktur verfügt habe. Sie sei weiters nach außen hin nicht in Erscheinung getreten, sondern soll Geschäfte ausschließlich mit einem oder wenigen „Kunden“ im Nahbereich der eigenen Gesellschafter abgeschlossen haben. Die diesbezüglichen Rechnungen seien im Zivilingenieurbüro des ausgeschiedenen Gesellschafters geschrieben worden. Die Gesellschaft habe auch keinen bzw. keinen nennenswerten Gewinn aus den EDV-Geschäften erzielt und der Umsatz aus solchen Geschäften stehe in keinem Verhältnis zu den Umsätzen aus der Vermietung des Flugzeuges. Der Eindruck, dass es sich dabei um Scheingeschäfte handle, die mit dem Ziel behauptet würden, einen ungerechtfertigten steuerlichen Vorteil zu lukrieren, werde dadurch bestätigt und verstärkt.

Ein wirtschaftlicher, nichtsteuerlicher Grund für die Abwicklung der EDV-Geschäfte über die Gesellschaft sei nicht erkennbar, die Erwirkung eines ungerechtfertigten steuerlichen Vorteils stehe offensichtlich im Vordergrund. Die Berichtigung der Rechnungen in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Gegebenheiten, das sei die Lieferung durch das Ingenieurbüro des ausgeschiedenen Gesellschafters, sei die logische und erforderliche Konsequenz gewesen.

Diese berichtigten Rechnungen seien weiterhin aufrecht im Rechtsbestand, sie seien zwischenzeitlich nicht mehr „rückkorrigiert“ worden. Diesem Umstand werde durch die Finanzbehörde Rechnung zu tragen sein.

Im Rahmen der Erstellung der Jahresabschlüsse für die Jahre 2000 und 2001 seien diese Umstände mit den beiden seinerzeitigen Gesellschaftern eingehend diskutiert und als Konsequenz die gemeinsame Entscheidung getroffen worden, die Geschäfte richtig zu stellen.

Gegen die abweisende Berufungsverentscheidung hinsichtlich Umsatzsteuer hat der bevollmächtigte Vertreter der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beeinträchtigt die Auflösung einer Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Partefähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind (vgl. zB den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1999, 99/15/0014, mwN). Dieselbe Beurteilung hat auch für die eingetragene Erwerbsgesellschaft (im vorliegenden Fall einer KEG) zu gelten, zumal § 4 EEG die Anwendung der Vorschriften für Personenhandelsgesellschaften auch für diese Gesellschaftsform anordnet [vgl. VwGH 31.7.2002, 98/13/0223; VwGH 3.11.1983, 82/15/177 und VwGH 25.11.2002, 2002/14/0133, sowie Kotschnigg, Bekanntes und Neues zum Bescheidadressaten und anderen Tücken bei Personengesellschaften unter besonderer Berücksichtigung der Publikumsgesellschaften in UFSaktuell 2005, 300ff].

Die G-OEG ist lt. aktenkundigem Firmenbuchauszug vom 7. September 2005 mit 14. Oktober 2002 (eingetragen am 6. Dezember 2002) unter Beitritt von zwei neuen Gesellschaftern in die H. Flugzeugverwaltungs-GmbH & CoKEG umgewandelt worden. Somit ist unter Bedachtnahme auf die eingangs dargelegte Rechtslage sowohl für das Feststellungsverfahren der Jahre 1997 bis 2001 als auch für das Umsatzsteuerverfahren der Jahre 1999 bis 2001 jedenfalls noch die G-OEG als Abgabepflichtiger zu qualifizieren und wären die angefochtenen Bescheide nicht an die H. Flugzeugverwaltungs-GmbH & CoKEG, sondern an die G-OEG zu adressieren gewesen.

Denn die Personenhandelsgesellschaften (OHG und KG) sowie die eingetragenen Erwerbsgesellschaften (OEG, KEG) enden nicht bereits mit deren Löschung im Firmenbuch, sondern erst nach der Abwicklung sämtlicher Rechtsverhältnisse zu Dritten, zu denen auch der Fiskus zählt, weshalb man sagen könnte, dass eine solche Gesellschaft trotz Entprotokollierung noch als aufrecht, bestehend, existent gilt, solange sie für den Fiskus noch bedeutsam sein könnte. Eine derartige Gesellschaft bleibt dem Fiskus selbst nach ihrer Löschung im Firmenbuch zeitlich unbegrenzt als aufrechte, bestehende, lebende Gesellschaft erhalten. Sie ist erst dann vollbeendet, wenn das allerletzte Abgabenverfahren, insbesondere auch Feststellungsverfah-

ren beendet ist (vgl. Kotschnigg, Bekanntes und Neues zum Bescheidadressaten und anderen Tücken bei Personengesellschaften unter besonderer Berücksichtigung der Publikumsgesellschaften in UFSaktuell 2005, 300ff).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Personumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. Beschluss des VwGH 2.8.2000, 99/13/0014).

Da, wie oben ausgeführt, die angefochtenen Bescheide nicht an die G-OEG sondern an die H. Flugzeugverwaltungs-GmbH & CoKEG adressiert worden sind, haben sie demnach keine Bescheidqualität erlangt, weshalb die dagegen eingebrachten Berufungen gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen sind (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 273, Tz 2).

Überdies ist hinsichtlich der angefochtenen Feststellungsbescheide Folgendes auszuführen:

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 gesetzmäßig 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 (vgl. Beschluss des VwGH 2.8.2000, 99/13/0014).

Der vom Beschwerdeführer im Berufungsverfahren erhobene Widerspruch im Sinne des § 81 Abs. 8 BAO hätte lediglich bewirkt, dass die in § 101 Abs. 3 BAO vorgesehene Zustellfiktion, wonach mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an den Vertreter der KG die Zustellung an alle (gemäß § 81 Abs. 8 BAO bis zum Widerspruch auch an alle ausgeschiedenen) Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen gilt, für ihn nicht mehr gilt und dass die an die KG zu richtende Erledigung der belannten Behörde sowohl dem Vertreter der KG als auch dem Beschwerdeführer zuzustellen gewesen wäre [vgl. Beschluss des VwGH 31.7.2002, 97/13/0127].

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage haben die angefochtenen „Feststellungsbescheide“, ungeachtet des unzutreffenden Bescheidadressaten (vgl. obige Ausführungen), auch aus nachstehenden Erwägungen keine Bescheidqualität erlangt:

Mit der Eingabe vom 30. Juni 2003 „Widerspruch der Vertretungsbefugnisse gemäß § 81 Abs. 8 BAO“ hat Dipl.-Ing. Günther M. dem Finanzamt Graz-Stadt Folgendes mitgeteilt:
„Die nunmehrige umfirmierte H. Flugzeugverwaltungs-GmbH & CoKEG wird von der Artner Buchprüfung und Steuerberatungs GmbH & CoKEG vertreten.

Aus dieser Personengesellschaft bin ich im Kalenderjahr 2002 ausgeschieden und widerspreche die Vertretungsbefugnis der vorhin genannten Steuerberatungsgesellschaft.

Zur vertretungsbefugten Person hinsichtlich der vor dem Ausscheiden gelegenen Zeiträume und Zeitpunkte betreffenden Maßnahmen wird Herr Reinhard X., Wirtschaftstreuhänder, Agasse 1, bestellt“.

Bezüglich der von der bevollmächtigten Vertreterin der Bw. in der Eingabe vom 7. September 2005 an das Finanzamt Graz-Stadt vertretenen Rechtsansicht, wonach Herrn Dipl.-Ing. Günther M. ein halbes Jahr nach seinem Ausscheiden wohl keinesfalls das Recht zustünde der Zustellvollmacht an die Kanzlei Artner zu widersprechen, bedarf es unter Hinweis auf den vorhin zitierten Beschluss des VwGH 31.7.2002, 97/13/0127, wohl keiner weiteren Ausführungen.

Somit hätte das Finanzamt die angefochtenen „Feststellungsbescheide“ nicht nur an die zustellungsbevollmächtigte Artner Buchprüfung und Steuerberatung GmbH & CoKEG, sondern infolge des rechtswirksamen Widerrufes durch den ausgeschiedenen Gesellschafter auch diesem im Wege des von ihm namhaft gemachten Wirtschaftstreuhänders zustellen müssen. Da diesem für die rechtliche Wirksamkeit als Bescheid zwingenden Erfordernis nicht entsprochen worden ist, sind die angefochtenen „Bescheide“ auch bereits aus diesem Grund rechtlich nicht wirksam geworden.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 22. Juni 2006

Ergeht auch an Dipl.-Ing. Günther M.
z.Hd. Wirtschaftstreuhänder Reinhard X.