

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungsverwerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes H datiert vom 21. Oktober 2004 betreffend die Zurückweisung der Berufung gegen den Bescheid vom 10. Januar 2002 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der ehemaligen Dr._B und Dr._C GesbR für das Jahr 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Zur Darstellung der Vorgeschichte wird auf den Bescheid der Finanzlandesdirektion für A , RV Z, vom 27. Dezember 2001 verwiesen, der zum leichteren Verständnis des Gangs des bisherigen Verfahrens hier wiedergegeben wird:

"... Entscheidungsgründe

Dr._B ist Rechtsanwalt und hat sich zum Zwecke des Betriebes einer Rechtsanwaltskanzlei mit mündlicher Vereinbarung per 3. Januar 1983 mit RA Dr._C zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts; zusammengeschlossen.

Am 23. März 1984 bevollmächtigten die beiden Gesellschafter für steuerliche und wirtschaftliche Angelegenheiten unter anderem gegenüber den zuständigen Behörden - jedoch unter Ausschluss der Zustellvollmacht (Streichung der diesbezüglichen Klausel) - den Steuerberater Mag._Dr._D aus E.

Mit beim Finanzamt am 25. März 1996 eingelangtem Schreiben vom 21. März 1996 teilte der eben genannte steuerliche Vertreter dem Finanzamt mit, dass die Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit 31. Dezember 1995 aufgelöst worden sei.

Am 29. März 1996 schlossen die beiden ehemaligen Gesellschafter 'infolge unüberbrückbarer Meinungsunterschiede' (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: Dr._B hat in den Jahren 1983 bis 1994 bei einem Gesamtgewinn der GesbR von circa S 49 Mio. und einem Gewinnanteil des Dr._B von 60% [= circa S 29 Mio.] Entnahmen in Höhe von circa S 39 Mio. getätigt, während Dr._C bei einem anteiligen Gewinn von circa S 19 Mio. lediglich Entnahmen von circa S 16 Mio. getätigt hat) eine schriftliche Auflösungsvereinbarung, wonach die GesbR einvernehmlich per 31. Dezember 1995 aufgelöst wurde und sich Dr._B unter anderem verpflichtete (Punkt VI), die bisher gemeinsam gemieteten Räumlichkeiten (unter anderem G) bis 1. April 1996 zu räumen und Dr._C zu übergeben.

1996 wurde von der Großbetriebsprüfung Linz eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1992 bis 1994 hinsichtlich der GesbR. durchgeführt, wobei das in der Vergangenheit immer erklärte Beteiligungsverhältnis von 60% (Dr._B) zu 40% (Dr._C) am gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten Gewinn unbeanstandet blieb (Betriebsprüfungsbericht vom 19. April 1996, Schlussbesprechung in Anwesenheit beider Gesellschafter und Mag._Dr._D am 11. April 1996), unter anderem jedoch zum Einheitswert des Betriebsvermögens in Abweichung zur Erklärung (je S 1,5 Mio.) Forderungen an Klienten zum 1. Januar 1992 in Höhe von S 14 Mio. und zum 1. Januar 1993 solche von S 10 Mio. festgestellt wurden (Tz. 23 in Verbindung mit Punkt 8 des Besprechungsprogramms).

Die ursprüngliche Erklärung (vom 2. Juni 1997, eingebracht am 3. Juni 1997) betreffend Feststellung der Einkünfte der GesbR für das Jahr 1995 wurde über Vorhalt des Finanzamtes vom 1. Oktober 1997 wegen Nichtberücksichtigung der durch die genannte Betriebsprüfung festgestellten Luxustangenten bei den Pkws der beiden Gesellschafter mit der am 20. Oktober 1997 beim Finanzamt eingelangten (im Gegensatz zu den Vorjahren nur von Dr._C und Mag._Dr._D am 17. Oktober 1997 - nicht jedoch vom Dr._B - unterfertigten Erklärung berichtigt. Bei Ermittlung des durch die Auflösung der GesbR mit 31. Dezember 1995 anfallenden Übergangsgewinnes von § 4 Abs. 3 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) wurden die Forderungen an die Klienten mit S 12 Mio. angesetzt. Der Aufgabegewinn in Höhe von insgesamt S 93.695,00 wurde durch Abzug eines Freibetrages in derselben Höhe als steuerfrei behandelt.

In der berichtigten Erklärung wurden Einkünfte aus selbstständiger Arbeit für die GesbR von S 15,919.916,00 (KZ. 320) und darin enthaltene endbesteuerungsfähige Kapitalerträge von S 6.637,00 (Kapitalertragsteuer S 1.460,00) erklärt.

Das Vorliegen von Einkünften gemäß § 37 Abs. 2, 3 und 4 Z 2 oder § 38 EStG 1988 wurde in der genannten Steuererklärung durch Ankreuzen und Angabe eines Betrages von S 10.004.674,00 geltend gemacht und hiervon durch Ankreuzen und Eintragung ein Veräußerungsfreibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von S 93.695,00 abgezogen und als Differenz unter der Kennzahl 423 ein Betrag von S 9.910.979,00 ausgewiesen.

Aus den Beilagen ist ersichtlich, dass es sich bei dem Betrag von S 10.004.674,00 um den Übergangsgewinn (S 10.304.673,83 abzüglich S 300.000,00 Sonderbetriebsvermögen des Dr._C) der GesbR handelt.

In der (am 17. Oktober 1997 ebenfalls nur von Dr._C und Mag._Dr._D - nicht jedoch von Dr._B unterfertigten) berichtigten Beilage wurde der Gesamtgewinn von S 15,919.916,00 Dr._B zu 60% das heißt in Höhe von S 8,726.468,00 und Dr._C zu 40% das heißt in Höhe von S 7,193.448,00 zugerechnet.

Mit Bescheid vom 14. November 1997 stellte das Finanzamt die Einkünfte der GesbR für 1995 gemäß § 188 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) einheitlich und gesondert fest. Dieser Bescheid ist an DR_B U DR_C Z.H. DR-C; G_ gerichtet. Im Bescheid werden Gesamteinkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von S 15,919.916,00 und darin enthaltene Halbsatzeinkünfte (§ 37 Abs. 1 EStG 1988) in Höhe von S 9,910.979,00 ausgewiesen. Diese Einkünfte wurden auf die beiden Gesellschafter wie folgt verteilt:

	Dr._C	Dr._B
Einkünfte	S 7,193.448,00	S 8,726.468,00
enthaltene Halbsatzeinkünfte (§ 37 Abs. 1)	S 4,805.489,00	S 5,105.490,00
KeSt von endbesteuerten Kapitalerträgen	S 584,00	S 876,00

Der Bescheid vom 14. November 1997 wurde mit derselben Adressierung (DR_B U DR_C ZH. DR-C; G_) mit Bescheid vom 3. Dezember 1997 gemäß § 293 lit. b BAO 'hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes berichtigt:

Im Bescheid werden Gesamteinkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von S 15,919.916,00 (unverändert) und darin enthaltene Halbsatzeinkünfte (§ 37 Abs. 1 EStG 1988) in Höhe von nunmehr S 10,004.674,00 (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: zuvor S 9,910.979,00) - es wurde somit die Berücksichtigung des Freibetrages beim Aufgabegewinn nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 und fälschlich zusätzlich beim Übergangsgewinn von S 93.695,00 berichtigt) ausgewiesen. Diese Einkünfte wurden auf die beiden Gesellschafter nunmehr wie folgt verteilt:

	Dr._C	Dr._B
Einkünfte	S 7,193.448,00	S 8,726.468,00
enthaltene Halbsatzeinkünfte (§ 37 Abs. 1)	S 4,852.337,00	S 5,152.337,00
KeSt von endbesteuerten Kapitalerträgen	S 584,00	S 876,00

Mit Schriftsatz vom 15. Dezember 1997 teilte Dr._B dem Finanzamt im Wesentlichen Folgendes mit:

Die Sozietät des Dr._B mit Dr._C sei zum Stichtag 31. Dezember 1995 aufgelöst worden. Da Mag._Dr._D eine Vertrauensperson Dr._C sei, habe ihm Dr._B im Jahr 1996 sämtliche Steuervollmachten entzogen. Der (obgenannte) Feststellungsbescheid der GesbR für 1995 vom 14. November 1997 und der diesen berichtigende vom 3. Dezember 1997 sei entgegen der Praxis der früheren Jahre nicht Dr._B, sondern nur Dr._C zugestellt worden. Die Aufteilung der gemeinsamen Einkünfte sei unrichtig erfolgt, weshalb Dr._B beabsichtige, gegen diese Bescheide nach Zustellung derselben an ihn, dem bislang im Zuge einer Akteneinsicht am 15. Dezember 1997 lediglich Kopien ausgefolgt worden seien, Berufung zu erheben.

Für den Fall, dass das Finanzamt annehmen sollte, dass die genannten Bescheide ungeachtet der von Dr._B dargelegten Umstände für ihn wirksam seien, beantragte er die Berufungsfrist, bis zum 31. Januar 1998 zu erstrecken.

Eine Reaktion des Finanzamtes auf diesen Schriftsatz vom 15. Dezember 1997 ist nicht erfolgt - jedenfalls nicht aktenkundig.

Im Jahr 1999 führte das Finanzamt H eine Betriebsprüfung bezüglich Umsatzsteuer und Feststellung gemäß § 188 BAO der GesbR für das Jahr 1995 durch. Die Schlussbesprechung wurde am 22. September 1999 von Gruppenleiter ADir._J und der Prüferin, Frau K, über Wunsch von Dr._C und Mag._Dr._D zunächst mit diesen und danach mit Dr._B allein durchgeführt, was dieser in der Niederschrift beanstandete.

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist ersichtlich, dass Prüfungsschwerpunkte (Blatt 19) 'Übergangsgewinn -Hälftesteuersatz' und die Dotierung der Abfertigungsrückstellung gewesen sind, bei Ermittlung des Übergangsgewinnes die Forderungen an die Klienten zum 31. Dezember 1995 vom Steuerberater als Mittelwert der Schätzung der Vorbetriebsprüfung (zum 1. Januar 1992 von S 14 Mio. und 1993 von S 10 Mio.) geschätzt worden sind (Blatt 12) und die Kopie der Auflösungsvereinbarung betreffend die GesbR im Arbeitsbogen betreffend Dr._C (AB.Nr. X) abgelegt worden ist.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 25. Oktober 1999 stellte die Prüferin im Wesentlichen Folgendes fest (Tz. 13 in Verbindung mit Anlage I Punkt 1):

Sachverhalt:

Die Kanzleigemeinschaft sei mit 31. Dezember 1995 aufgelöst und der infolge des Wechsels der Gewinnermittlungsart anlässlich der Aufgabe des Betriebes ermittelte Übergangsgewinn dem Hälftesteuersatz unterworfen worden.

Prüferfeststellung:

Der Hälftesteuersatz stehe für Gewinne, die infolge eines Wechsels der Gewinnermittlungsart anlässlich der Veräußerung oder der Aufgabe des Betriebes entstehen, nur dann zu, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige gestorben, erwerbsunfähig ist oder das 55. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Da keiner der angeführten Punkte zutreffe, könne der Hälftesteuersatz nicht gewährt werden.

Die Abgabenbehörde könne auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigten, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe.

Voraussetzung sei Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeit aus Abgabenerklärungen oder aber auch die Übernahme unrichtiger rechtlicher Würdigungen aus der Abgabenerklärung.

Das heiße, dass die Unrichtigkeit entweder aus der Abgabenerklärung selbst oder aus der Erklärung in Verbindung mit der übrigen Aktenlage erkennbar sei. Ebenso sei die offensichtliche Unrichtigkeit für

jeden objektiven dritten Beobachter erkennbar und ohne nähere Untersuchung oder ohne Erhebung deutlich erkennbar.

Um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten, werde der Bescheid gemäß § 293 lit. b BAO berichtigt.

		Sonder – BV	
Übergangsgewinn	S 10,304.673,83		S 10,004.673,83
Aufteilung:			
Dr._B	S 5,512.336,92		S 5,512.336,92
Dr._C	S 5,512.336,92	S 300.000,00	S 4,852.336,92

Mit Bescheid vom 25. Oktober 1999 berichtigte das Finanzamt gemäß § 293 lit. b BAO den Bescheid vom 3. Dezember 1997 'hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes'. Dieser Bescheid ist an DR_B U DR_C, G_ gerichtet. Im Bescheid werden Gesamteinkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von S 15,919.916,00 und darin enthaltene Halbsatzeinkünfte (§ 37 Abs. 1 EStG 1988) in Höhe von S 0,00 ausgewiesen. Diese Einkünfte wurden auf die beiden Gesellschafter wie folgt verteilt:

	Dr._B	Dr._C
Einkünfte	S 7,193.448,00	S 8,726.468,00
enthaltene Halbsatzeinkünfte (§ 37 Abs. 1)	S 3.982,00	S 2.655,00
KeSt von endbesteuerten Kapitalerträgen	S 584,00	S 876,00

Der Bescheid vom 25. Oktober 1999 wurde mit derselben Adressierung (DR_B U DR_C, G_) mit Bescheid vom 4. November 1999 gemäß § 293 lit. b BAO 'hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit' berichtigt:

Im Bescheid werden Gesamteinkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von S 15,919.916,00 (unverändert) und darin enthaltene Halbsatzeinkünfte (§ 37 Abs. 1 EStG 1988) in Höhe von S 0,00 (unverändert) ausgewiesen. Diese Einkünfte wurden auf die beiden Gesellschafter nunmehr wie folgt (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: Die anteiligen Einkünfte der beiden Gesellschafter waren im Bescheid vom 25. Oktober 1999 versehentlich vertauscht worden) verteilt:

	Dr._B	Dr._C
Einkünfte	S 8,726.468,00	S 7,193.448,00
enthaltene Halbsatzeinkünfte (§ 37 Abs. 1)	S 0,00	S 0,00
	S 2.655,00	S 3.982,00
KeSt von endbesteuerten Kapitalerträgen	S 876,00	S 584,00

Mit Schriftsatz vom 29. November 1999 teilte Dr._B mit, er habe der Prüferin, Frau K, am 18. August 1999 (vergleiche Blatt 5 des Arbeitsbogens) mitgeteilt, dass die GesbR von ihm vertreten werde und Zustellungen zu seinen Händen unter der Anschrift M, zu erfolgen hätten (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: Auch am Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 17. August 1999 Blatt 24 des Arbeitsbogens., Prüfungsbeginn 18. August 1999, ist hinsichtlich der Zustellungen der GesbR 'z.Hd. Dr._B, M' angeführt).

Zur Schlussbesprechung vom 22. September 1999 habe er nicht nur mit Befremden feststellen müssen, dass Mag._Dr._D (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: noch immer - vergleiche Schriftsatz des Dr._B vom 15. Dezember 1997) als Vertreter der Kanzleigemeinschaft ausgewiesen, sondern sei ihm die Teilnahme an einer gemeinsamen Schlussbesprechung mit Dr._C und Mag._Dr._D verwehrt worden sei.

Er habe erfahren, dass in der Zwischenzeit Steuerbescheide ergangen seien. Frau K habe ihm dazu mitgeteilt, dass (diese Bescheide nur an) den ursprünglichen Sitz der Kanzleigemeinschaft in G-, zugestellt würden). Es sei Sache des Dr._B, wenn ihm auf diese Weise die ergangenen Bescheide nicht zukämen, weil sich das Finanzamt um seine Differenzen mit Dr._C nicht kümmern könne.

Dr._B wies neuerlich darauf hin, dass weder Dr._C noch Mag._Dr._D für ihn zustellbevollmächtigt seien und er in G-, keinen Kanzleisitz mehr habe, und beantragte unter Hinweis auf die Bestimmungen des Zustellgesetztes (§ 98 BAO), die im Anschluss an die Betriebsprüfung allenfalls ,ergehenden, die GesbR betreffenden Bescheide an ihn persönlich zuzustellen

Mit Telefax vom 9. Dezember 1999 teilte Mag._Dr._D der Prüferin mit, dass die Zustellung sämtlicher Schriftstücke betreffend die Kanzleigemeinschaft an Dr._C, G-, erfolgen solle, und übermittelte die von ihm verfasste Schreiben vom 3. November 1999 und 15. November 1999 samt Nachweis über die Aufgabe eingeschriebener Briefsendungen an Dr._B betreffend

3. November 1999:

'Kopie des am 28. Oktober 1999 zugestellten Gewinnfeststellungsbescheides 1995 laut Betriebsprüfung sowie den Bericht über das Ergebnis der Betriebsprüfung' (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: offensichtlich Kopie des Bescheides vom 25. Oktober 1999).

15. November 1999:

Am 8. November 1998 zugestellten berichtigten Feststellungsbescheides 1995 lt. Betriebsprüfung (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: offensichtlich Kopie des Bescheides vom 4. November 1999)

Mit Schriftsatz vom 9. Dezember 1999 erhob Dr._B, da das Finanzamt H auf seine Eingabe vom 29. November 1999 in keiner Weise reagiert habe, 'vorsorglich' Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid der Kanzleigemeinschaft, beantragte die Aufhebung wegen unrichtiger Gewinnverteilung und wiederholte, dass weder Dr._C noch Mag._Dr._D für die Kanzleigemeinschaft zustellbevollmächtigt seien, und eine rechtswirksame Zustellung bislang nicht erfolgt sei.

Mit Schreiben vom 3. Januar 2000 übermittelte der Gruppenleiter der Betriebsprüfung Dr._B eine Kopie des Telefax von Mag._Dr._D vom 9. Dezember 1999 ('Eingabe vom 9. Dezember 1999 betreffend Zustellung'), bestritt, dass die Prüferin darauf hingewiesen worden wäre, dass die Anschrift der ehemaligen Kanzleigemeinschaft auf M, laute, nahm zum Ablauf der Schlussbesprechung Stellung und äußerte sich zur Zustellung nach Wiedergabe des § 101 Abs. 3 BAO, dass ihm, der letztgültige Feststellungsbescheid 1995 am 15. November 1999 nachweislich übermittelt worden sei. Dem Antrag,

allenfalls ergehende Bescheide betreffend die Kanzleigemeinschaft an Dr._B zuzustellen, könne nicht entsprochen werden, da laut der angeschlossenen Eingabe vom 9. Dezember 1999 die Zustellung sämtlicher Schriftstücke der Kanzleigemeinschaft an Dr._C erfolgen solle. Der Hinweis auf § 98 BAO gehe ins Leere, da Sonderregelungen wie § 101 BAO den Bestimmungen des Zustellungsgesetzes vorgingen.

Nach einem Telefonat am 18. Januar 2000 zwischen Mag. L (Finanzamt H) und Steuerberater Mag. N übermittelte dieser am 20. Januar 2000 eine auch die Zustellvollmacht umfassende Vollmacht des Dr._B vom 4. November 1999 zur alleinigen steuerlichen und wirtschaftlichen Vertretung unter anderem in allen abgabenrechtlichen Angelegenheiten, die dieser der O_WTH_GMBH, P, erteilt hat.

Am 28. Januar 2000 wurden Mag. N (Angestellter der eben genannten Vertreterin des Dr._B) anlässlich einer Akteneinsicht Kopien der Erklärung für die Einkünfte von Personengesellschaften 1995 vom 20. Oktober 1997, des Feststellungsbescheides für 1995 vom 14. November 1997, des Antrages (des Dr._B) auf Verlängerung der Berufungsfrist vom 15. Dezember 1997 sowie von Punkt 1 des Besprechungsprogramms ausgehändigt.

Mit Schreiben vom 26. April 2001 teilte das Finanzamt Dr._B unter Beachtung der der O_WTH_GMBH eingeräumten Zustellvollmacht - jedoch ohne Androhung der Säumnisfolgen nach § 275 BAO - mit, dass beabsichtigt sei, hinsichtlich der gegen den Feststellungsbescheid 1995 vom 25. Oktober 1999 am 9. Dezember 1999 eingekommenen Berufung in der Sache zu entscheiden, und forderte Dr._B auf, bis 14. Mai 2001 eine Berufsbegründung nachzureichen und den Berufungsantrag zahlenmäßig zu konkretisieren, widrigenfalls nach der Aktenlage entschieden werde.

Nach telefonischer Genehmigung einer Fristverlängerung rügte Dr._B mit Schriftsatz vom 25. Mai 2001 hierauf neuerlich, dass ihm der Gewinnfeststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 1995 noch immer nicht zugestellt worden sei, beantragte die Aufhebung des gemäß § 293 lit. b BAO berichtigten Bescheides betreffend die Feststellung der Einkünfte der GesbR für 1995 und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Die in § 293 lit. b BAO vorgesehene Voraussetzung für die darauf gestützte Berichtigung liege im konkreten Fall nicht vor. Das Finanzamt habe nämlich abweichend von der von Mag._Dr._D - ohne Einbeziehung des Dr._B und nach Entzug des Mandats durch den ihn - erstellten Feststellungserklärung Halbsatzeinkünfte gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 festgestellt und dies auch noch im berichtigten Bescheid vom 4. November 1999 beibehalten. Von einer ungeprüften Eingabe von Daten im Sinne des § 293 lit. b BAO könne nicht mehr gesprochen werden, weil § 37 Abs. 1 EStG in der Erklärung gar nicht aufgeschlagen sei.

Außerdem seien im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen des § 37 Abs. 1 EStG 1988 ohnehin erfüllt, weil die anlässlich der Auflösung der Kanzlei versteuerten Forderungen als außerordentliche Einkünfte im Sinne dieser Bestimmung - nicht jedoch als Veräußerungs- und Übergangsgewinn - anzusehen seien. Die nach der Aufteilungsvereinbarung vorgenommene 'Naturalteilung' entspreche dem Wesen des Anwaltsberufes. Wegen der durch den Übergang von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 EStG

1988 schon vor der Zahlung zu versteuernden Einkünfte habe das Finanzamt wegen der vom Gesetzgeber gewollten Progressionsminderung zur Vermeidung von Härten in derartigen Fällen zu Recht den Halbsatz angewendet. Durch die auch noch im gemäß § 293 lit. b BAO berichtigten Bescheid vom 4. November 1999 erfolgte Anführung des Halbsatzes sei nach dem Prinzip der Rechtskraft für die Einkünfte des Dr._B der ermäßigte Steuersatz bindend festgestellt worden.

Das Finanzamt erstellte am 13. Juni 2001 eine an DR_B U DR_C Z.H. DR-C; G_ ' gerichtete Berufungsvorentscheidung, mit der spruchgemäß die Berufung vom 9. Dezember 1999 gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1995 vom 4. November 1999 abgewiesen wurde. Dies ist nur in der EDV, nicht jedoch im Veranlagungsakt ersichtlich.

Im Veranlagungsakt ist lediglich die in derselben Form adressierte Begründung hiezu vom 19. Juni 2001 abgeheftet. Nach den (nach dem Vorlageantrag abgehefteten) ebenfalls vorliegenden Rückscheinen wurden sowohl der Bescheid vom 13. Juni 2001 (Berufungsvorentscheidung) als auch die Begründung hiezu Dr._C zugestellt.

Hinsichtlich des Dr._B, der das Rechtsmittel ja eingebracht hatte, findet sich lediglich auf der Begründung vom 19. Juni 2001 der Vermerk '1 Bescheidkopie + 1 Kopie der Verf. 67 an Dr._B'.

Mit Schriftsatz vom 19.7.2001 stellte Dr._B 'nach Kenntnisnahme der an Dr._C zugestellten Berufungsvorentscheidung' den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wiederholte nach Hinweis auf seinen Schriftsatz vom 29. November 1999 die Rüge einer - auch die Berufungsvorentscheidung ('Berufungsentscheidung') betreffende - fehlende wirksamen Zustellung an den Dr._B, da dies wegen Auflösung der GesbR auch an ihn hätte erfolgen müssen.

Die Zustellung an den ursprünglichen Zustellbevollmächtigten Mag._Dr._D (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: In der Berufungsvorentscheidung wurde - offensichtlich auf Grund des Telefax des Mag._Dr._D vom 9. Dezember 1999 in Verbindung mit dessen Schreiben an den Dr._B vom 15. November 1999 - nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde jedoch irrtümlich - angenommen, der berichtigende Bescheid vom 4. November 1999 sei am 8. November 1999 Mag._Dr._D zugestellt worden. Der Bescheid vom 4. November 1999 - ohne Zustellnachweis - wurde nach der Adressierung G-' jedoch offensichtlich Dr._C und nicht Mag._Dr._D zugestellt, für den auch gar keine Zustellvollmacht aktenkundig ist. Diese wurde vielmehr auf der vorliegenden Vollmacht gestrichen) sei jedenfalls verfehlt gewesen, weil das Finanzamt bereits im April 1996 in Verbindung mit der Mitteilung der nunmehrigen Erteilung der Zustellvollmacht durch Dr._B an die Q_WTH_KG, H, davon verständigt worden sei, dass Mag._Dr._D nicht mehr Vertreter und Zustellbevollmächtigter des Dr._B sei.

Der Berufungswerber bestritt ausdrücklich das in der Berufungsvorentscheidung zitierte Schreiben des Mag._Dr._D vom 15. November 1999 (womit der berichtigte Feststellungsbescheid 1995 vom 4. November 1999 Dr._B übermittelt worden sein soll) erhalten zu haben. Er habe nur das Schreiben des Mag._Dr._D vom 3. November 1999 erhalten.

Dr._B sei unfreiwillig aus der Kanzleigemeinschaft ausgeschieden. Das steuerliche Ergebnis sei von Mag._Dr._D unrichtig ermittelt worden. Es sei unsachlich, dass Dr._B die Hälfte der offenen Forderungen zum vollen Satz versteuern müsse, weil er nur circa ein Fünftel oder ein Sechstel des Honorarvolumens (200 bis 300 Akten) weiterbetreue, während Dr._C circa 4/5 bis 5/6 des ursprünglichen Kanzleiumsatzes, insbesondere die Vertretung der Firma R_Versand (circa 15.000 Akten) behalten habe und auch den 'good will' lukriere.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkünfte (Gewinne) aus selbstständiger Arbeit sind gemäß § 188 Abs. 1 lit. c BAO einheitlich und gesondert festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Einheitliche Feststellungsbescheide wirken gemäß § 191 Abs. 3 lit. b BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 188 BAO).

Wirksam werden solche Bescheide den Genannten gegenüber allerdings nur dann, wenn sie ihnen auch zugestellt sind oder nach § 101 Abs. 3 als zugestellt gelten.

Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren nach § 188 BAO an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind, gelten gemäß § 101 Abs. 3 BAO mit Zustellung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person an alle Mitglieder der Personenvereinigung (-gemeinschaft) als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen deren sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten gemäß § 19 Abs. 2 BAO auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über.

Die zwischen Dr._B und Dr._C seit 1983 bestehende GesbR (Kanzleigemeinschaft) wurde durch die Auflösungsvereinbarung der beiden Gesellschafter vom 29. März 1996 unbestritten per 31. Dezember 1995 aufgelöst.

Gemäß § 191 Abs. 2 BAO hat ein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO, wenn die Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit bereits beendigt ist, an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

§ 81 BAO trifft folgende Regelung:

§ 81. (1) Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

(2) Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hiefür 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 Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Solange und soweit eine

Namhaftmachung im Sinn des ersten Satzes nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind hievon zu verständigen.

(3) Sobald und soweit die Voraussetzungen für die Bestellung eines Vertreters durch die Abgabenbehörde nachträglich weggefallen sind, ist die Bestellung zu widerrufen. Ein Wider- ruf hat auch dann zu erfolgen, wenn aus wichtigen Gründen eine andere in Betracht kommende Person von der Abgabenbehörde als Vertreter bestellt werden soll.

(4) Für Personen, denen gemäß Abs. 1 oder 2 die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit obliegt, gilt § 80 Abs. 1 sinngemäß.

(5) Die sich auf Grund der Abs. 1, 2 oder 4 ergebenden Pflichten und Befugnisse werden durch den Eintritt eines neuen Gesellschafters (Mitglieds) in die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) nicht berührt.

(6) In den Fällen des § 19 Abs. 2 sind die Abs. 1, 2 und 4 auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sinngemäß anzuwenden. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis bleibt, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen, insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

(7) Werden an alle Gesellschafter (Mitglieder) einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dieser ihrer Eigenschaft schriftliche Ausfertigungen einer Abgabenbehörde gerichtet, so gilt der nach Abs. 1 bis 5 für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) Zustellungsbevollmächtigte auch als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der Gesellschafter (Mitglieder). Ergehen solche schriftliche Ausfertigungen nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, so gilt die nach Abs. 6 vertretungsbefugte Person auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder), sofern ein solcher nicht eigens namhaft gemacht wurde. Die Bestimmung des Abs. 6 über die Erhebung eines Widerspruches gilt sinngemäß.

(8) Vertretungsbefugnisse nach den vorstehenden Absätzen bleiben auch für ausgeschiedene Gesellschafter (Mitglieder) von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit hinsichtlich der vor dem Ausscheiden gelegene Zeiträume und Zeitpunkte betreffenden Maßnahmen bestehen, solange dem nicht von Seiten des ausgeschiedenen Gesellschafters (Mitglieds) oder der vertretungsbefugten Person widersprochen wird.

Im gegenständlichen Fall sind die Feststellungsbescheide in der Vergangenheit (soweit aktenkundig für die Jahre 1990 bis 1994) immer an die beiden Gesellschafter gerichtet und Dr._B ('z.H. Dr._B') an die gemeinsame Kanzlei, G-, zugestellt worden, wobei auf Punkt 2 der auf Rückseite des Bescheides befindlichen Erläuterung verwiesen wurde. Diese Erläuterung hat folgenden Wortlaut:

'2. HINWEIS FÜR EINEN FESTSTELLUNGSBESCHEID GEMÄSS § 188 BAO

Der Bescheid hat Wirkung für und gegen alle Beteiligte, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 2 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).'

Mag._Dr._D hat dem Finanzamt die Auflösung der GesbR mit Schriftsatz vom 21. März 1996 aktenkundig am 25. März 1996 zur Kenntnis gebracht.

Gemäß des oben zitierten Abs. 7 des § 81 BAO wäre eine Zustellung eines an die ehemaligen Gesellschafter gerichteten Bescheides an Mag._Dr._D mit dem oben wiedergegebenen Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO zulässig und geeignet gewesen, für beide ehemalige Gesellschafter Wirksamkeit zu entfalten.

Nach der Aktenlage hat das Finanzamt das die Bescheide betreffend die Feststellung gemäß § 188 BAO für 1995 immer an beide Gesellschafter gerichtet und immer ohne Zustellnachweis an die (ehemals gemeinsame) Kanzleiadresse, G-, sei es nun zu Handen des ehemaligen Gesellschafters Dr._C (Erstbescheid vom 14. November 1997, erste Berichtigung gem. § 293 lit. b BAO vom 3. Dezember 1997 und Berufungsverfahrensentscheidung vom 13./16. Juni 1999) oder ohne einen derartigen Zusatz (zweite und dritte Berichtigung gem. § 293 lit. b BAO vom 25. 10. 1999 und 4. November 1999) von dieser Möglichkeit an Mag._Dr._D zuzustellen jedoch keinen Gebrauch gemacht.

Mag._Dr._D wurde von den Gesellschaftern der GesbR bei Erteilung der Vollmacht am 23. März 1984 ausdrücklich keine Zustellvollmacht erteilt (Streichung des diesbezüglichen Textes). Für die GesbR wurde aber auch Dr._C von beiden Gesellschaftern dem Finanzamt gegenüber nie als Zustellbevollmächtigter namhaft gemacht. Erst mit Telefax vom 9. Dezember 1999 hat Steuerberater Mag._Dr._D der Prüferin mitgeteilt, dass die Zustellung sämtlicher Schriftstücke der Kanzleigemeinschaft an Dr._C, G-, erfolgen solle.

Dr._B hat mit dem beim Finanzamt am 16. Dezember 1997 eingelangten Schriftsatz vom 15. Dezember 1997 mitgeteilt, dass er Mag._Dr._D sämtliche Steuervollmachten entzogen hat, da dieser die Vertrauensperson allein des Dr._C, nicht jedoch länger des Dr._B sei, weil er die Aufteilung der Einkünfte unrichtig vorgenommen habe, und urgierte gleichzeitig die Zustellung (auch) an ihn endlich vorzunehmen.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz liegt somit ab 15. Dezember 1997 hinsichtlich der Person des Mag._Dr._D zweifellos ein Widerspruch im Sinne des § 81 Abs. 7 in Verbindung mit Abs. 6 BAO vor.

Von der Möglichkeit, insbesondere wegen der Zustellfrage einen der Gesellschafter mit Bescheid gemäß § 81 Abs. 2 BAO als Vertreter zu bestellen, wobei der andere Gesellschafter hiervon zu verständigen gewesen wäre, hat das Finanzamt nach der Aktenlage ebenfalls keinen Gebrauch gemacht. Gegen eine solche Vorgangsweise spräche auch das vom Dr._B spätestens mit dem eben genannten Schriftsatz vom 15. Dezember 1997 gegen seinen ehemaligen Mitgesellschafter artikulierte Misstrauen.

Ist von den Gesellschaftern kein Zustellbevollmächtigter gemacht worden, keine durch die Bestimmung des . & 81 Abs. 7 BAO nach Abs. 6 vertretungsbefugte Person ex lege auch Zustellbevollmächtigter geworden und auch keine Person von der Abgabenbehörde gemäß § 81 Abs. 2 als Vertreter bestellt worden, so muss die Zustellung von an die Personenvereinigung gerichteten Bescheiden eben durch Zustellung an alle Gesellschafter erfolgen (vergleiche Ritz, BAO², Rz. 1 zu § 81, unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 5.10.1994, 21. 94/15/0004).

Warum das Finanzamt dies nicht getan hat, erscheint in Anbetracht der wiederholten Urgenz des Dr._B (Schriftsätze vom 15. Dezember 1997, 29. November und 9. Dezember 1999, 25. Mai und 19. Juli 2001), eine Zustellung endlich auch an ihn vorzunehmen und der Tatsache, dass es sich hier lediglich um zwei (ehemalige) Gesellschafter handelt, nicht verständlich.

So bleibt im gegenständlichen Fall nur noch die in der Berufungsentscheidung bemühte Möglichkeit der Ersatzzustellung nach § 7 ZustellG, wonach bei mangelhafter Zustellung, die Zustellung in dem Zeitpunkt als bewirkt gilt, in dem das Schriftstück dem von der Behörde angegebenen Empfänger tatsächlich zugekommen ist (BGBl. I 1998/158 ab 1999) beziehungsweise als in dem Zeitpunkt als vollzogen gilt, in dem das Schriftstück der Person, für die es bestimmt ist (Empfänger), tatsächlich zugekommen ist (Rechtslage vor 1999, BGBl. Nr. 200/1982).

Wie bereits oben erwähnt, hat das Finanzamt die Bescheide betreffend die Feststellung gemäß § 188 BAO für 1995 immer an beide Gesellschafter gerichtet und immer ohne Zustellnachweis an die (ehemals gemeinsame) Kanzleiadresse G-, geschickt und zwar

- a) den Erstbescheid vom 14. November 1997, die erste Berichtigung gem. § 293 lit. b BAO vom 3. Dezember 1997 und die Berufungsentscheidung vom 13./16. Juni 1999 zu Handen des ehemaligen Gesellschafters Dr._C und
- b) die zweite und dritte Berichtigung gemäß § 293 lit. b BAO vom 25. Oktober 1999 und 4. November 1999 ohne diesen Zusatz (bei lit. a: 'z.H. Dr._C')

Das tatsächliche Zukommen im Sinne des § 7 ZustellG setzt voraus, dass der Empfänger tatsächlich in den Besitz des zuzustellenden Schriftstückes kommt (VwGH 18.4.1988, 87/12/0043 und 17.1.1997, 94/07/0043).

Nicht ausreichend ist die bloße Kenntnisnahme des Inhaltes des Schriftstückes zum Beispiel durch Übermittlung einer Ablichtung (VwGH 18.4.1989, 88/11/0272; 29.6.1996, 95/06/0128; und 25.3.1998, 98/12/0031; sowie VfGH 26.6.1996, B 793/95). Die Aushändigung von Kopien dieses Erstbescheides vom 14. November 1997 und der ersten Berichtigung gem. § 293 lit. b BAO vom 3. Februar 1997 anlässlich der Akteneinsicht des Dr._B am 15. Dezember 1997 an diesen stellen daher zweifellos ebenso wenig eine wirksame Ersatzzustellung an den Dr._B dar, wie die Übermittlung der Kopie der zweiten Berichtigung gem. § 293 lit. b BAO vom 25. Oktober 1999 mit dem Schriftsatz des Mag._Dr._D vom 3. November 1999 an Dr._B und die Übersendung einer Kopie der Berufungsentscheidung vom 13./19. Juni 2001.

Dasselbe gilt für die Aushändigung einer Kopie des Erstbescheides vom 14. November 1997 an Mag. N von der nunmehrigen steuerlichen Vertreterin des Dr._B am 28. Januar 2000.

Hinsichtlich der dritten Berichtigung mit Bescheid vom 4. November 1999 stellt sich die Lage nicht ganz so einfach dar:

Laut Schreiben des Mag._Dr._D vom 15. November 1999 hat er damit Dr._B als Beilage den 'am 8. November 1998 zugestellten berichtigten Feststellungsbescheid laut Betriebsprüfung' übermittelt. Nach Meinung des Gruppenleiters der Betriebsprüfung (Schreiben vom 3. Januar 2000) und der Berufungsvereinstscheidung vom 13./19. Juni 2001 sei der letztgültige Berichtigungsbescheid vom 4. November 1999 dem Dr._B daher tatsächlich zugekommen. Diese Ansicht vermag die Rechtsmittelbehörde nicht zu teilen.

Nach der strittigen (vergleiche Ritz aaO., Rz 8 zu § 7 ZustellG, S. 790), vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 5. Oktober 1994, 94/15/001, vertretenen Rechtsansicht kann durch Weitergabe des Schriftstückes an einen anderen Adressaten auch ihm gegenüber Heilung gern. § 7 ZustellG erfolgen (gegenteilig VwGH 24.5.1996, 94/17/0320; 29.8.1996, 95/06/0128).

Zunächst ist es schon unwahrscheinlich, dass Bescheide an Mitgesellschafter im Original weitergeleitet werden. Dies ist offensichtlich mit dem ähnlichen Schriftsatz vom 3. November 1999 nicht geschehen ('Kopie'). Dies lässt auf die gleiche Vorgangsweise beim nachfolgenden Schriftsatz vom 15. November 1999 schließen. Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde kann trotz des Umstandes, dass in diesem zweiten Schriftsatz des Mag._Dr._D der ausdrückliche Hinweis, dass eine Kopie übermittelt wird, fehlt, nicht zu Lasten des Dr._B davon ausgegangen werden, dass das Original des Bescheides vom 4. November 1999 an ihn weitergeleitet wurde. Der offensichtliche Schreibfehler (1998 statt 1997) beim Zustelldatum dokumentiert, dass bei Verfassung des Schreibens vom 15. November 1999 nicht sorgfältig vorgegangen worden ist. Wesentlich erscheint auch, dass zwischen dem Dr._B und seinem Mitgesellschafter und dessen Vertreter Mag._Dr._D offensichtlich massiven Spannungen (getrennte Schlussbesprechung!) bestanden haben. Unter derartigen Umständen gibt man wohl Originale nicht aus der Hand! Die Rechtsmittelbehörde geht daher nach dem Gesamtbild in freier Beweiswürdigung davon aus, dass auch dem Schriftsatz des Mag._Dr._D vom 15. November 1999 lediglich eine Bescheidkopie angeschlossen gewesen ist. Außerdem hat Dr._B im Vorlageantrag bestritten, das Schreiben des Mag._Dr._D vom 15. November 1999 überhaupt erhalten zu haben. Gegenteiliges ist nicht erwiesen. Das Datum ist auf dem von Mag._Dr._D mit Telefax vom 9. Dezember 1999 übermittelten Postaufgabeschein unleserlich.

Auch die Kenntnisnahme des Bescheidinhaltes durch Akteneinsicht (VwGH 29.6.1984, 83/02/0555 und 19.1.1995, 93/09/0410; sowie VfGH vom 26.6.1996, B 793/95) stellt keine wirksame Ersatzzustellung im Sinne des § 7 ZustellG dar.

Eine Zustellung wurde daher weder durch die Vornahme der Akteneinsicht durch den Dr._B am 15. Dezember 1997 noch durch Mag. N von der nunmehrigen steuerlichen Vertreterin des Dr._B am 28. Januar 2000 ersetzt.

Zur Einbringung einer Berufung ist gemäß § 246 Abs. 1 BAO jeder befugt, an den der Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.

Zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide ist nach Abs. 2 dieser Bestimmung ferner jeder befugt, gegen den diese Bescheide gemäß § 191 Abs. 3 und 4 wirken.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung, die gegen einen von ihr erlassenen Bescheid eingebracht worden ist, durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Eine Berufung darf gemäß § 273 Abs. 2 BAO nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Berufungsfrist eingebracht wurde oder weil sie unrichtig bezeichnet ist.

Berufungen gegen mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordene Bescheide sind zurückzuweisen (Ritz aaO., Rz. 6 zu § 273, S. 645, unter Hinweis auf VwGH 27.4.1995, 93/17/0075 und 29.5.1995, 93/17/0318).

Gemäß § 278 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu prüfen, ob ein von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht aufgegriffener Grund zur Zurückweisung der Berufung vorliegt. Ist ein solcher Grund gegeben, so hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Zurückweisung mit Bescheid auszusprechen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat eine Berufung auch dann zurückzuweisen, wenn eine Berufungsvorentscheidung ergangen ist (VwGH 25.9.1991, 90/16/0073). Zurückweisungsbescheide der Abgabenbehörde zweiter Instanz sind verfahrensrechtliche Bescheide und somit keine Berufungsentscheidung im Sinne des § 289 BAO

Ist der Berufungssenat (§ 260 Abs. 2 BAO) für die Berufungsentscheidung zuständig, so kann das der Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 278 BAO eingeräumte Recht zunächst vom Vorsitzenden des Senates (§ 282 BAO) aber auch vom Senat (Stoll, BAO, S. 2759) ausgeübt werden (Ritz, aaO. Rz. 27 und 28 zu § 273, S 650).

Die Zurückweisung von Vorlageanträgen wegen Unzulässigkeit obliegt der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Ritz, aaO. Rz. 21 zu § 276, S 662).

Stoll führt zum Themenkreis verfrüht eingebrachter Berufungen und Vorlageanträge im Wesentlichen Folgendes aus (BAO Seite 2686 bis 2688):

Eine Befugnis zur Einbringung einer Berufung besteht nach § 246 BAO nur, wenn der Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid 'ergangen' ist, also bekannt gegeben wurde, bei Schriftstücken 'zugestellt' wurde (§ 97). Demnach wäre eine vor Bescheidzustellung eingebrachte Berufung unzulässig und der Zurückweisung verfallen. § 273 Abs. 2 BAO geht von der Unzulässigkeit aus, verbietet aber die Zurückweisung, sollte sie allein aus dem Grund in Betracht kommen, dass die Berufung vor Beginn des Laufes der Berufungsfrist eingebracht wurde. Ein vor Bescheiderlassung vorbeugender Parteischritt, inhaltlich als Rechtsmittel gegen einen zu erwartenden, aber individualisierbaren Verwaltungsakt zu verstehen, ist somit nicht von vornherein als unzulässig zu betrachten. Vor Bescheiderlassung erhobene Einwendungen, insbesondere geltend gemachte Bedenken gegen Prüferfeststellungen im

Prüfungsverfahren oder gegen das Verhandlungsergebnis nach Besprechungen mit Organwaltern sind somit als Berufungen in diesem weiten Sinn zu werten, wenn zum Ausdruck kommt, dass die Bemängelungen gegen den zu erwartenden Bescheid gerichtet sind (und nicht gegen Prüfungsberichte, Ankündigungen oder Besprechungsergebnisse), und diese Einwendungen zumindest ansatzweise die wesentlichen Merkmale aufweisen, die einer Berufung eigen sind (§ 250 BAO), weshalb Deutlichkeit des Vorbringens, insbesondere Sachbezogenheit, aber auch Schriftlichkeit (oder mündlich zur Niederschrift) verlangt wird. Absatz 2 des § 273 BAO setzt logisch voraus, dass die Eingabe als Berufung gewertet werden kann, lediglich wegen Einbringung vor Beginn des Fristenlaufes wird von der Zurückweisung Abstand genommen. Die anderen Berufungszulässigkeitserfordernisse und damit die anderen Zurückweisungsgründe werden durch § 273 Abs. 2 BAO nicht berührt. Weist der vor Beginn des Laufes der Rechtsmittelfrist gesetzte Parteischritt die Hauptmerkmale auf, wie sie Berufungen eigen sind, ist er als Berufung - wenn auch allenfalls vorerst (bei Fehlen der Unterschrift) nach § 85 Abs. 2 BAO, zumindest aber nach § 273 BAO (vergleich VwGH 4.4.1990, 89/13/0190) - in Behandlung zu nehmen. Ein Mängelbehebungsauftrag nach § 275 BAO vor Zustellung des Bescheides, gegen den vorweg Berufung erhoben wurde, ist aber nur zulässig und rechtmäßig, wenn der Auftrag erfüllbar ist, (vgl. Ritz, ÖStZ 1987, S 86 und 88; das Verlangen nach einer genauen Bezeichnung des Bescheides vor dessen Ergehen wäre beispielsweise unerfüllbar).

Die Behandlung einer vorzeitig eingebrachten Berufung hat jedenfalls zur Voraussetzung, dass ein entsprechende Bescheid bis zur Entscheidung über die Berufung ergangen ist (Ritz, aaO., Rz. 22 zu § 273, S. 649, unter Hinweis auf VwGH 20.3.1989, 88/15/0131).

In § 276 BAO wurde die Bestimmung des § 273 Abs. 2 BAO für Anträge auf Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz nach Berufungsvorentscheidungen nicht übernommen. Die Einbringung eines Vorlageantrages vor Zustellung der Berufungsvorentscheidung ist daher ohne rechtliche Wirkung. Ein derartiger Vorlageantrag ist daher ebenfalls als unzulässig zurückzuweisen (vergleiche VwGH 26.6.1990, 89/14/0122).

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden

Hinweis: Da dem Berufungswerber nach der Aktenlage bislang überhaupt kein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 1995 (wirksam) zugestellt worden ist (siehe oben), wird dies vom Finanzamt nachzuholen und damit dem Berufungswerber die Möglichkeit eines Rechtsmittelverfahrens zu bieten sein. Auf die diesbezüglichen wiederholten Anträge beziehungsweise Rügen des Berufungswerbers wird hingewiesen."

Das Finanzamt folgte dem ihm im letzten Absatz zitierten Auftrag und errichtete am 10. Januar 2002 händisch den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1995 adressiert an Dr._B als ehemaliger Gesellschafter der GesbR des Dr._B und Dr._C, in welchem festgehalten wird, dass Einkünfte der ehemaligen gemeinschaftlichen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit S 15,919.916,00 betragen haben. Dabei seien S 0,00 als Einkünfte gemäß § 37 Abs. 2 beziehungsweise § 37 Abs. 3 EStG 1988

anzusehen. Allerdings seien von diesen Einkünften S 1.460,00 an Kapitalertragsteuer einbehalten worden. Diese Einkünfte teilen sich wie folgt auf:

	Dr._B	Dr._C
Einkünfte	S 8.726.468,00	S 7.193.448,00
KeSt von endbesteuerten Kapitalerträgen	S 876,00	S 584,00

Gegen diesen nur Dr._B am 15. Januar 2002 zugestellten Bescheid richtet sich dessen Berufung vom 15. Februar 2002, in welcher Dr._B ausführt, dass dieser Bescheid eine nähere Begründung vermissen lasse und damit wohl bloß die seinerzeitigen einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheide vom 3. Dezember 1997 und vom 25. Oktober 1999 wiederholt werden sollten. Dabei habe das Finanzamt die im Zurückweisungsbescheid der Finanzlandesdirektion vom 27. Dezember 2001 enthaltenen Ausführungen überhaupt nicht beachtet. Die mit Dr._C geschlossene Gesellschaft bürgerlichen Rechts sei zum 31. Dezember 1995 aufgelöst worden und habe sich Dr._B verpflichtet, die bisher gemeinsam gemieteten Räumlichkeiten am Standort G- zu räumen und an Dr._C zu übergeben. Entgegen der ursprünglichen Übung hätten die für das Jahr 1995 abgegebenen Erklärungen betreffend Feststellung der Einkünfte der GesbR für das Jahr 1995 bloß noch Dr._C und Mag._Dr._D unterfertigt. In der am 17. Oktober 1997 ebenfalls nur von Herrn Dr._C und Dr._C unterfertigten, berichtigten Beilage sei der Gesamtgewinn von S 15.919.916,00 (€ 1.156.945,42) Dr._B zu 60% in Höhe von S 8.726.468,00 (€ 634.177,16) zugerechnet worden. Dr._B habe Mag._Dr._D bereits im Jahr 1996 sämtliche Steuervollmachten entzogen, der einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 1995 wäre ihm aber trotzdem nicht zugestellt worden. Er sei unfreiwillig aus der Kanzleigemeinschaft ausgeschieden, das steuerliche Ergebnis wäre von Mag._Dr._D unrichtig ermittelt worden und es unsachlich, dass der Dr._B die Hälfte der offenen Forderungen zum vollen Satz versteuern müsse, da er nur circa ein Fünftel oder ein Sechstel des Honorarvolumens (zwei- bis dreihundert Akte) weiter betreut habe, während Dr._C etwa vier Fünftel bis fünf sechstel des ursprünglichen Kanzleiumsatzes, insbesondere die Vertretung der Firma R_Versand (ca. 15.000 Akten) und auch den "good will" behalten habe. Die Finanzlandesdirektion habe ausgeführt, dass mit der Beendigung von Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten gemäß § 19 Abs. 2 BAO auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter übergegangen wären. Daraus ergebe sich für den nunmehr angefochtenen Bescheid, dass die diesem Bescheid zugrunde gelegte Abgabenerklärung beziehungsweise die dazu vorgelegten Beilagen von Dr._C und dessen steuerlichen Vertreter allein und ohne Rechtswirksamkeit für Dr._B erstellt worden seien. Der angefochtene Bescheid sei schon deshalb verfehlt, weil er nicht auf der Basis einer auch vom Berufungswerber abgegebenen Steuererklärung erstellt worden sei. Das Finanzamt hätte Dr._B auffordern müssen, eine Erklärung betreffend die Feststellung der Einkünfte der GesbR

für das Jahr 1995 abzugeben. Er stelle daher vorsichtshalber den ausdrücklichen Antrag ihm für die Abgabe einer solchen Erklärung eine angemessene Frist einzuräumen, damit ein einheitlicher Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 1995 entsprechend erlassen werden könne. Der angefochtene Bescheid sei auch inhaltlich rechtswidrig, weil sein Vorbringen im abgeführten Berufungsverfahren nicht berücksichtigt worden sei. Es seien nämlich nach der mit 31. Dezember 1995 erfolgten Auflösung der Kanzleigemeinschaft weder Dr._C noch Mag._Dr._D berechtigt gewesen für Dr._B eine Abgabenerklärung abzugeben, da sich auch die Abgabenbehörde an die zivilrechtlichen Bestimmungen des Allgemein Bürgerlichen Gesetzbuches zu halten habe. Die Art der Auflösung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, welche zu einer Alleinübernahme der bisherigen Rechtsanwaltskanzlei durch Dr._C geführt habe, während der Berufungswerber nach erfolgter Naturalteilung die ihm verbliebenen Klienten in seiner Rechtsanwaltskanzlei unter dem Standort M betreut habe, hätte bewirkt, dass im vorliegenden Fall nicht von einer Veräußerung und im Weiteren auch nicht von einem Veräußerungsgewinn gesprochen werden könne. Die von Dr._C im Sinne des § 1210 ABGB angedrohte Ausschließung, die mangels Vorliegen der im § 1210 ABGB geforderten Voraussetzungen als Aufkündigung des Gesellschaftsvertrages qualifiziert wurde, schließe den Begriff der Veräußerung geradezu aus und käme es einer unsachlichen Auslegung des Gesetzes gleich, wenn ein solch unfreiwilliges Ausscheiden aus einer Rechtsanwaltskanzlei zusätzlich noch damit bestraft würde, dass durch den auch bei einem Einnahmen-Ausgabenrechner vorgeschriebenen Betriebsvermögensvergleich ein Übergangsbeziehungsweise Veräußerungsgewinn ermittelt würde, der mit dem vollen Steuersatz zu versteuern sei. Darin würde eine Ungleichbehandlung gegenüber dem in der Kanzlei verbliebenen Kanzleipartner liegen, der die bisher gemeinsam geführte Rechtsanwaltskanzlei alleine betreibe, etwa vier Fünftel oder fünf Sechstel des ursprünglich gemeinsamen Kanzleiumsatzes und auch den "good will" behalten habe, während Dr._B auf Basis des in der Gesellschaft vereinbarten Ertragsaufteilungsschlüssels die beim Betriebsvermögensvergleich hervorgekommenen offenen Forderungen zu versteuern habe, obwohl er im Rahmen der stattgefundenen Naturalteilung bloß einen verhältnismäßig kleinen Teil der Klienten zur Weiterbetreuung übernommen hätte, deren Honorarverbindlichkeiten insgesamt etwa ein Fünftel oder ein Sechstel der Gesamtforderungen ausgemacht hätten. Im Konkreten habe Dr._C die Weitervertretung der Firma R_Versand mit etwa 15.000 Akten übernommen, während der Berufungswerber bloß etwa 200 bis 300 Akten im Wege der Naturalteilung zur Weiterbearbeitung erhalten hätte. Eine solche Naturalteilung entspreche auch dem Wesen des Anwaltsberufes, der auf der persönlichen Verantwortlichkeit des Anwalts gegenüber dem jeweiligen Klienten aufbaue. Dies bedeute, dass nach der für das Jahr 1995 geltenden Rechtslage auch im Rahmen einer Kanzleigemeinschaft jeder einzelne Klient Vollmacht nicht

der Kanzleigemeinschaft, sondern nur dem jeweiligen Anwalt, der dann diesen Klienten vertreten habe, erteilt hätte. Diese sich aus dem Gesetz und den Berufsgrundsätzen ergebende Regelung sei auch in der gegenständlichen Kanzleigemeinschaft so praktiziert worden, dass jeder der beiden Partner der Kanzleigemeinschaft bestimmte Klienten betreut habe. Folgerichtig seien daher auch anlässlich Auflösung der Kanzleigemeinschaft die vorhandenen Klienten und damit auch der gesamte Klientenstock dermaßen aufgeteilt worden, dass jeder Anwalt die von ihm auch schon vorher betreuten Klienten weiter vertreten habe. Dies sei im konkreten Fall in einer Aufteilungsvereinbarung detailliert unter Bezugnahme auf die einzelnen Akten geregelt worden. Aufgrund der geschilderten Situation werde deutlich, weshalb der frühere Partner, Dr._C mit seinem steuerlichen Berater versucht habe, die Steuererklärungen für das Jahr 1995 hinter dem Rücken des Dr._B und ohne dessen Mitwirkung zu erstellen und weshalb Mag._Dr._D mit Telefax von 9. Dezember 1999 der Betriebsprüferin ausdrücklich mitgeteilt hab, dass die Zustellung sämtlicher Schriftstücke betreffend die Kanzleigemeinschaft an Dr._C, G- , erfolgen sollte. Damit habe bewirkt werden sollen, dass die Gewinnfeststellung für das Jahr 1995 gemäß dem ursprünglichen Gewinnaufteilungsschlüssel erfolge, obwohl nach dem Inhalt der Auflösungsvereinbarung Dr._C gegenüber dem Berufungswerber ein Vielfaches der offenen Honorarforderungen zugeflossen sei. Der im angefochtenen Bescheid angewandte Gewinnaufteilungsschlüssel sei daher unrichtig und entspreche nicht der Aktenlage, weil dieser einseitig ohne Mitwirkung des Dr._B angewendet worden und aufgrund der einseitig abgegebenen Steuererklärung nicht nur unrichtig sondern auch formal rechtsunwirksam sei. Ein Übergangs- bzw. Veräußerungsgewinn sei aufgrund der der Naturalteilung nicht berechnen gewesen. Es sei weder zu einem Veräußerungsgewinn noch zu einer Aufdeckung irgendwelcher stiller Reserven gekommen und könne auch nicht von der Veräußerung einer Beteiligung im Sinne des § 37 Abs. 2, Abs. 3, und Abs. 4, Z 2 EStG 1988 gesprochen werden. Die Änderung der Besteuerungsart von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 sei daher nicht berechtigt gewesen. Aufgrund der Naturalteilung hätten die zum 31. Dezember 1995 zwar bereits angefallenen, aber noch nicht bezahlten Honorarleistungen erst nach deren Eingang der Versteuerung unterzogen werden dürfen.

Als Berufungsbegehren stellte Dr._B den Antrag den angefochtenen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1995 vom 10. Jänner 2002 vollinhaltlich aufzuheben und dem Finanzamt die neuerliche Bescheiderstellung nach Einholung einer Steuererklärung des Dr._B aufzutragen.

Mit Bescheid vom 28. Februar 2002 wurde Dr._B vom Finanzamt H gemäß § 275 BAO aufgetragen, die Mängel der zuletzt dargestellten Berufung zu beheben und die Änderungen, die beantragt würden, zu nennen.

Am 22. März 2002 wurde Dr._B ein ausschließlich an ihn als Gesellschafter der der ehemaligen Rechtsanwaltskanzlei mit Dr._C adressierter Bescheid datiert vom 12. März 2002 zugestellt, der ausdrücklich den Bescheid vom 4. November 1999 über die Feststellung der Einkünfte der ehemaligen Kanzleigemeinschaft gemäß § 188 BAO hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers berichtigt. Im Akt befindet sich bloß eine Kopie dieses Schreibens, auf welcher die ursprüngliche Adressierung an Dr._C, G-, mit blauem Kugelschreiber gestrichen und mit der Adresse des Dr._B ersetzt worden ist. Dass diese händisch adaptierte Kopie eines vom Bundesrechenzentrum mit Hilfe elektronischer Datenverarbeitung im Namen des Finanzamtes erstellten Bescheides unterschrieben worden wäre ist nicht ersichtlich.

Mit Schreiben vom 22. März 2002 folgte Dr._B dem oben erwähnten Mängelbehebungsauftrag und erklärte, dass der angefochtenen Bescheid datiert vom 10. Januar 2002 in erster Linie aufgehoben werden solle, weil er aufgrund einer Steuererklärung erlassen worden sei, welche ohne seine Mitwirkung zustande gekommen und daher unbeachtlich wäre. Sollte dem nicht gefolgt werden, möge der einheitliche Gewinn des Jahres 1995 ohne den bisher angenommenen Übergangs- und Aufgabegewinn von S 10,304.673,83 und S 68.598,00 festgestellt werden, weil weder eine Veräußerung noch eine Aufgabe vorliege. In eventu werde beantragt die gemeinschaftlichen Einkünfte zu 20% Dr._B also mit S 3.183.983,20 und zu 80% Dr._C (S 12.735.932,80) zuzurechnen. Die festgestellten Einkünfte mögen weiters dem ermäßigten Steuersatz des § 37 EStG 1988 zugeordnet werden.

Im weiteren Schriftsatz vom 18. März 2002 wendet sich Dr._B wieder gegen "*den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1995*". Aus dem Text der Begründung geht jedoch hervor, dass sich die neuerliche Berufung gegen den gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Rechtsanwaltskanzlei des Dr._B und des Dr._C in Form einer GesbR für das Jahr 1995 datiert vom 12. März 2002 richtet. Als erstes weist Dr._C darauf hin, dass mittlerweile ein Feststellungsbescheid vom 10. Januar 2002 existiere, gegen den er auch berufen habe und welcher allenfalls zu berichtigen gewesen wäre. In der Folge wiederholt Dr._B sein oben ausgeführtes Vorbringen des Berufungsschreibens gegen den Bescheid vom 10. Januar 2002 und des zuletzt geschilderten als Mängelbehebungsauftrages.

Schriftlich übermittelte das Finanzamt Dr._B am 29. April 2002 die Rechtsansicht, dass gegen berichtigte Bescheide nicht mit einer Begründung berufen werden könne, die sich inhaltlich gegen den berichtigten Bescheid wende und forderte Dr._B auf seine Berufung vom 18. März 2002 zurückzuziehen.

Diesem Ersuchen folgte Dr._B mit Schreiben vom 10. Mai 2002 und erklärte das Finanzamt diese Berufung am 21. Mai 2002 gemäß § 256 Abs. 3 BAO für gegenstandslos.

Der Bescheid gemäß § 293 BAO datiert vom 12. März 2002 welcher den Bescheid vom 4. November 1999 berichtigten sollte, wurde mit Bescheid der Finanzlandesdirektion für A datiert vom 4. Juni 2002 mit der Begründung aufgehoben, dass der Bescheid, welcher berichtigt werden sollte, gegenüber Dr._B mangels Zustellung niemals wirksam geworden sei und dem aufgehobenen Bescheid daher die rechtliche Basis fehle.

Am 25. Juli 2002 wurde vom Finanzamt ein weiterer gemäß § 293 BAO berichtigter Bescheid für das Jahr 1995 betreffend "Dr._B als ehemaliger Gesellschafter der Dr._B und Dr._C GesbR" mittels Textverarbeitungsprogramm verfasst. Dieser Bescheid war ausschließlich an Dr._B, M, adressiert und sollte den Bescheid vom 10. Januar 2002 hinsichtlich der endbesteuerten Kapitalerträge, der Euro-Beträge und der Steuernummer des Dr._B, berichtigen wie folgt berichtigten:

	Dr._B	Dr._C
Einkünfte	S 8.726.468,00	S 7.193.448,00
Halbsatzeinkünfte (§ 37 Abs. 1 EStG 1988)	S 0,00	S 0,00
endbesteuerte Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	S 3.982,00	S 2.655,00
KeSt von endbesteuerten Kapitalerträgen	S 876,00	S 584,00

Dieser Bescheid wurde nach erfolglosem Zustellversuch an Dr. Domenikus Ransmayr als ausgewiesenen Postbevollmächtigten des Dr._B übermittelt

Am 21. August 2002 verfasste die Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes Linz eine Stellungnahme zur noch offenen Berufung des Dr._B, in welcher ausgeführt wurde, dass die dem Feststellungsbescheid datiert vom 14. November 1997 zugrunde gelegte Abgabenerklärung zwar alleine von Dr._C verfasst worden sei, allerdings hätten dann, wenn mehrere Personen zur Erfüllung der Erklärungspflicht gemäß § 43 EStG 1988 in Frage kommen würden, diese gemäß § 81 Abs. 2 BAO einen gemeinsamen Bevollmächtigten bekannt zu geben. Da Dr._C auf den Erstbescheiden als Bevollmächtigter ausgewiesen gewesen sei, habe die Prüferin annehmen dürfen, dass den Bestimmungen des § 81 Abs. 2 BAO entsprochen worden sei. Die Frage, ob ein Übergangs- und Veräußerungsgewinn ermittelt hätte werden dürfen, sei bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 19. Juni 2001 behandelt worden, die Dr._B in Kopie zugekommen sei. Die Auflösung der Kanzleigemeinschaft sei von beiden Gesellschaftern in der Auflösungsvereinbarung vom 29. März 1996 geregelt worden. Aus dieser Vereinbarung gehe nicht hervor, dass der seit 1983 geltende Gewinnverteilungsschlüssel für das Jahr 1995 geändert werden sollte. Hinsichtlich der Anwendung des § 37 EStG 1988 werde ebenfalls auf die Berufungsvorentscheidung vom 19. Juni 2001 verwiesen.

Gegen diese Darstellung wandte Dr._B im Schreiben vom 24. September 2002 ein, dass der Sachbearbeiter der Betriebsprüfungsabteilung versuche die oben zitierte Entscheidung der Finanzlandesdirektion für A vom 27. Dezember 2001 als unrichtig darzustellen. Ihm sei bis zu diesem Datum kein Feststellungsbescheid für das Jahr 1995 rechtswirksam zugestellt worden. Dass die Bestimmung des § 81 Abs. BAO nicht befolgt worden sei, sei in dieser Entscheidung ausdrücklich festgehalten worden und wäre es nicht verständlich, warum das Finanzamt trotz der entsprechenden Urgenzen dem anderen Gesellschafter die Bescheide nicht zugestellt habe. Auf die Ausführungen in der erwähnten Berufungsvorentscheidung gehe er nicht ein, weil sie die Art der Auflösung der Kanzleigemeinschaft völlig unberücksichtigt lasse. Diese sei per 31. Dezember 1995 einvernehmlich aufgelöst worden und habe er sich verpflichtet gehabt die gemieteten Räumlichkeiten bis zum 1. April 1996 zu räumen und Dr._C zu übergeben. Da die Erklärung der Einkünfte 1995 nur von Dr._C erstellt worden sei, müsse eine solche Abgabenerklärung für den weiteren Fortgang des Verfahrens zuerst einmal von Dr._B abverlangt werden. Dass der angefochtene Feststellungsbescheid allein auf der Abgabenerklärung des Dr._C basiere, mache ihn rechtswidrig. Die in der Kanzlei vorhandenen Akten seien in natura geteilt und vereinbart worden, dass die sich aus diesen Akten ergebenden Honorarforderungen zum Stichtag 31. Dezember 1995 demjenigen Partner zukommen würden, der diese Akten für die Zukunft übernommen habe. Aus den dazu aufgestellten Aktenlisten ergeben sich, dass wie auch in der Berufung bereits ausgeführt worden sei, der weitaus größere Teil der Akten Dr._C zugekommen sei und Dr._B bloß zweibis dreihundert Akten übernommen habe. Der Überhang zugunsten des Dr._C ergebe sich aus den 15.000 Akten, welche die Kanzleigemeinschaft im Auftrag der S_Inkasso_GmbH (für die Firma R_Versand) bearbeitet habe. Insgesamt habe Dr._C gemeinsam mit seinem steuerlichen Vertreter Forderungsguthaben aus diesen Akten in Höhe von S 12.000.000,00 erklärt. Dieser Betrag dürfte nach Ansicht des Dr._B in etwa richtig sein. Diese Forderungen hätten wirtschaftlich aber erst spätere Zeiträume betroffen, sodass diese nur im Verhältnis der übernommenen Akten bei der Einkünfteermittlung aufgeteilt hätten werden dürfen. Eine genaue Feststellung, in welchem Maß diese Aufteilung vorzunehmen sei, könne erst nach dem Vorliegen ordnungsgemäßer Steuererklärungen erfolgen. Die in der Berufung angestrebte Aufteilung von 20% zu 80% sei bloß ein ungefährer Wert.

Auf diese Ausführungen eingehend wollte das Finanzamt im Vorhalt vom 27. März 2003 von Dr._B wissen, zu welchem Zeitpunkt und wie die Änderung des Gewinnverteilungsschlüssels von 60 zu 40 auf 80 zu 20 erfolgt sei.

Dazu brachte Dr._B im Schreiben vom 19. Mai 2003 vor, dass der ab 1983 vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel für das Jahr 1995 zwar formell beibehalten, jedoch faktisch auf das Verhältnis 80:20 zu seinen Lasten verändert worden sei. Mag._Dr._D habe vorerst eine

Gewinnverteilung für den laufenden Gewinn vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1995 erstellt und dabei das bestehende Aufteilungsverhältnis von 60:40 angewendet. Weiter habe Mag._Dr._D einen Aufgabegewinn von S 68.598,00 und einen Übergangsgewinn von S 10,304.673,83 errechnet, die er beide im Verhältnis von 50:50 den Gesellschafter zugerechnet habe, obwohl dies weder dem bisherigen Gewinnverteilungsschlüssel noch der Aufteilung der Akten in der Auflösungsvereinbarung entsprochen habe. Die Aufteilung sei nämlich etwa im Verhältnis 80:20 zu Gunsten des Dr._C erfolgt, da die Haupterträge der gemeinsamen Kanzlei aus der Vertretung der R_Versand GmbH, einem Großen Versandhaus, gestammt hätten, für welches die Kanzleigemeinschaft im Jahr 1995 etwa 15.000 bis 18.000 Eintreibungsakten bearbeitet hätte. Dr._B habe schon die Rechtsvorgängerin des Unternehmens die T-Versand GmbH anwaltlich betreut und sei Dr._C erst sein Partner geworden, als er auch die R_Versand GmbH schon über viele Jahre betreut habe. Da auch Dr._C mit der Bearbeitung der Akten dieses Versandhauses befasst gewesen sei, habe er naturgemäß das Interesse verfolgt, die Vertretung dieses Versandhauses allein übernehmen zu können. Dies sei auch der Hintergrund für die Auflösung der Partnerschaft gewesen. Neben der Betreuung der R_Versand GmbH hätte die Kanzleigemeinschaft zwar auch andere Klienten vertreten, doch sei das dabei anfallende Honorar im Vergleich mit der R_Versand GmbH nicht ins Gewicht gefallen und habe höchstens ein Fünftel des Gesamtumsatzes betragen. Aus der Aufteilung des Aufgabe- und Übergangsgewinnes je zur Hälfte ergebe sich ein Missverhältnis zu Lasten des Dr._B und entspreche nicht der Aufteilung der Akten in natura. Er habe nur 200 bis 300 Akten erhalten Dr._C aber 15.000 bis 18.000. Die einzelnen Ziffern würden sich aus der Buchhaltung des Dr._C erheben lassen, was er ausdrücklich beantrage. Vom Aufgabe- und Übergangsgewinn habe er bloß maximal einen Anteil von 20% erhalten.

Am 5. August 2003 wurde über Dr._B das Ausgleichsverfahren beim LG H eröffnet.

Schriftlich ersuchte Dr._B am 10. August 2003 das Finanzamt H seine Berufung mittel Berufungsvorentscheidung stattgebend zu entscheiden. Die Einbringungsstelle des Finanzamtes habe gegen ihn einen Konkursöffnungsantrag gestellt. Sollte nicht im Oktober eine Klärung der offen Angelegenheit erfolgen, müsse er den Abgabenbetrag zumindest sicherstellen, wenn der Anschlusskonkurs und die Vernichtung seiner bürgerlichen Existenz vermieden werden solle. Mit der Eröffnung des Anschlusskonkurses würde nämlich seine Anwaltsbefugnis erloschen, wodurch nicht nur alle Gläubiger einen wirtschaftlichen Nachteil erleiden, sondern auch seine Familie der Not ausgesetzt sein würde. Im Falle einer raschen Erledigung seiner Berufung schränke er diese auf die Frage, ob ein Aufgabe- (Veräußerungs-) und Übergangsgewinn zu ermitteln gewesen sei, ein. Der sich aus dieser Rechtsfrage ergebende Abgabengrundstand entspreche im Wesentlichen den seinem offenen Abgabengrundstand, aufgrund dessen die Einbringungsstelle den Antrag auf Konkursöffnung

gestellt habe, obwohl das Finanzamt schon vorher ihm gegenüber die Ansicht vertreten habe, dass kein Aufgabe-, Veräußerungs- oder Übergangsgewinn zu ermitteln gewesen sei. Diese Ansicht sei dadurch begründet gewesen, dass die Anwaltsgemeinschaft entsprechend der umfangreichen Auflösungsvereinbarung vom 29. März 1996 aufgelöst worden sei. Aus dieser sei ersichtlich, dass alle in der Kanzlei vorhandenen Akten Stück für Stück danach aufgeteilt worden seien, welcher der beiden Partner die Klienten persönlich betreut habe. Dabei habe Dr._C einen Großteil der Akten erhalten, da er die Alleinvertretung der Firma R_Versand GmbH mit 15.000 Akten übernommen habe. Als Kriterien für die Aufteilung sei einerseits die Tatsache, dass das Privatkonto des Dr._B einen beträchtlichen Minusstand und das Privatkonto des Dr._C ein Plus von mehr S 5.000.000,00 aufgewiesen habe, zu berücksichtigen gewesen. Weiter seien durch die Übernahme von 15.000 Kurrentienakten der Firma R_Versand GmbH beziehungsweise ihrer Tochtergesellschaft der S_Inkasso_GmbH, große Kreditaufnahmen notwendig gewesen seien. Für die daraus erwirtschafteten Honorare seien nämlich im Schnitt zu einem Drittel Barauslagen angefallen, die vom Anwalt vorfinanziert hätten werden müssen. Diese Kanzleikredite seien von den beiden Gesellschaftern getrennt und ohne gegenseitige Mithaftung geschuldet worden und seien als Betriebsverbindlichkeiten im Verhältnis 60:40 aufzuteilen gewesen. Dr._B habe aus S 12.403.380,00 (bei der U-Bank und der V-Bank) und Dr._C S 2.379.671,32 an solchen Verbindlichkeiten besessen. Um die Rückführung dieser Kredit in geordneten Bahnen zu gewährleisten, seien die ab 1. Januar 1996 zu erwartenden Honorare an die V-Bank und Dr._C abgetreten worden. Daraus ergebe sich, dass anlässlich der Auflösung der GesbR bloß eine Realteilung in Bezug auf alle vorhandenen Vermögenswerte, sowohl in Aktiven als auch in Passiven stattgefunden habe, ohne dass irgendwelche Entgelte oder Ablösen bezahlt worden wären. Ein Übergangs-, Veräußerungs- oder Aufgabegewinn sei daher nicht entstanden.

Dr._C teilte der Sachbearbeiterin des Senates 1 der Abgabenbehörde zweiter Instanz am 2. September 2003 mit, dass er in mehreren Teilbeträgen Dr._B rund S 10.000,00 in Zusammenhang mit der Kanzleiaufteilung bezahlt habe, welche er auch als Betriebsausgaben geltend mache. Dies sei der Grund, weshalb keine Realteilung sondern eine Betriebsaufgabe vorgelegen sei und die stillen Reserven im Jahr 1995 aufzudecken gewesen wären.

Von der Sachbearbeiterin des Senates 1 der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde Dr._B mit Bescheid datiert vom 3. September 2003 ein Mängelbehebungsauftrag im Sinne des § 250 Abs. 1 BAO erteilt, da nach Ansicht der Sachbearbeiterin die Berufung vom 15. Februar 2002 ergänzt durch die Mängelbehebung vom 22. März 2002 hinsichtlich des zweiten, dritten und vierten Eventualantrages nicht ausreichend begründet gewesen sei.

Dazu brachte Dr._B im Schreiben vom 24. September 2003 im wesentlichen zuerst ein weiteres mal den Inhalt des ursprünglichen Berufungsschreibens vom 15. Februar 2002 vor und ergänzte, dass die im Jahr 1983 gegründete Gesellschaft bürgerlichen Rechts aufgrund eines Ausschließungsantrages des Dr._C mit 31. Dezember 1995 aufgelöst worden sei. Im Folgenden beschreibt Dr._B ein weiteres mal den Modus der Aufteilung in Bezug auf Akten und Örtlichkeit im gleichen Sinn wie schon mehrmals dargestellt und führt weiter aus, dass sich daraus keinerlei gesellschaftsrechtliche Auswirkungen ergeben hätten. Die Erträge aus der Bearbeitung dieser Akten vor der Naturalteilung seien im Rahmen der Gesellschaft zum vereinbarten Gewinnaufteilungsschlüssel geteilt worden. Dieser Gewinnaufteilungsschlüssel gelte selbstverständlich auch für das Jahr 1995, soweit es sich dabei um die im Kalenderjahr 1995 tatsächlich erzielten Erträge entsprechend der Einnahmen-Ausgabenrechnung handle. Der Übergangsgewinn von S 10,304.673,83 ergebe sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als jene Gewinngröße, welche aus den bis zum 31. Dezember 1995 erbrachten Leistungen entspringe. Dieser Betrag falle den Gesellschaftern entsprechend der Aufteilungsvereinbarung zu. Dort seien die übernommenen Akten nach Stück aufgeteilt worden und daher das Aufteilungsverhältnis feststellbar. Dieses Verhältnis sei von Dr._C in der Abgabenerklärung bewusst unrichtig mit 50% angenommen worden. Den Antrag auf Anwendung des § 37 EStG 1988 ziehe er zurück.

Wie aus einem Aktenvermerk ersichtlich wurde am 29. Oktober 2003 Dr._B vom Finanzamt H mitgeteilt, dass eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen werde.

Am 31. Oktober 2003 wurde über das Vermögen des Dr._B der (Anschluss-) Konkurs eröffnet. Mit dem von der Sachbearbeiterin der Senates 1 erstellten Bescheid datiert vom 4. November 2003 wurde der Bescheid des Finanzamtes Linz vom 10. Januar 2002 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben. Dieser Bescheid war an beide ehemaligen Gesellschafter getrennt adressiert und wurde auch so zugestellt. Begründet wurde dieser Bescheid damit, dass aus den Auflösungsvereinbarungen vom 29. März und 22. Juni 1996 nicht eindeutig ersichtlich sei, dass von Dr._C an Dr._B Ausgleichszahlungen geleistet worden wären, die ein Drittel des Vermögens überschritten hätten. In diesem Zusammenhang sei auch nicht erkennbar, weshalb die Abgabenbehörde erster Instanz anlässlich der Erstellung des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1995 trotz Kenntnis der Auflösungsvereinbarungen ohne weitere Prüfung des Sachverhaltes von einem Veräußerungsgewinn ausgegangen sei. Die Abgabenbehörde erster Instanz habe daher Ermittlungen unterlassen, die notwendig gewesen wären um die Differenz aufzuklären und damit die Ermittlungspflicht des § 115 Abs. 1 BAO verletzt und den Sachverhalt nicht dahingehend erforscht, wie hoch das von Dr._B gegebene Vermögen sei und ob die von Dr._C

dafür hingegeben Zahlungen ein Drittel des von ihm empfangenen Vermögens überschritten hätten. Die Abgabenbehörde habe es weiter unterlassen die rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die zur Beurteilung notwendig seien, ob erklärungsgemäß zu veranlagen sei oder ein Fall der Realteilung nach Art. IV UmgrStG (Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991) vorliege. Wären die notwendigen Ermittlungen durchgeführt worden, hätte ein anders lautender Bescheid erlassen werden können.

Im Schreiben datiert vom 17. Dezember 2003 ersuchte Dr._B um Akteneinsicht gemäß § 90 Abs. 1 BAO.

Dem Vorhalt datiert vom 23. Dezember 2003 entsprechend teilte Dr._C im Schreiben vom 23. Januar 2004 mit, dass er an Dr._B in Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts S 15.866.450,69 bezahlt habe. Entsprechend Punkt I. Absatz 10 der Auflösungsvereinbarung vom 29. März 1996 habe sich ein Gesamtkontostand von S 8.306.450,76 zu seinen Gunsten und zu Lasten von Dr._B ergeben. In der Zusatzvereinbarung vom 22. Juli 1996 habe Dr._B anerkannt, ihm diesen Betrag zu schulden. In der Zusatzvereinbarung vom 26. Juni 1996 habe er sich unter Punkt II. weiters verpflichtet, einen Betrag S 7.560.000,00 anstelle von Dr._B an die V-Bank in monatlichen Raten von S 126.000,00 beginnend am 1. Januar 1996 zu bezahlen. Daraus ergebe sich eine Gesamtzahlung an Dr._B in Höhe von S 15.866.450,59 dafür, dass die S-Klienten beziehungsweise S-Akten von ihm (Dr._C) zur Gänze hätten übernommen werden können und für sämtliche Honorare des Dr._B, welche diesem zu 50% aus diesen Akten für Leistungen, die bei diesen Akten vor dem 31. Dezember 1995 erbracht worden seien, zugestanden wären. Diese Ablösezahlungen für den 50%-igen Anteil dieser Forderungen sei erfolgt, da diese Leistungen zu diesem Zeitpunkt noch nicht abrechenbar gewesen seien. Zum Stichtag 31. Dezember 1995 seien dies insgesamt 15.856 S-Akten gewesen. In der Zusatzvereinbarung vom 26. September 1996 habe Dr._B unter Punkt II. Absatz 2 erklärt, Dr._C und der Girokredit seine offenen Honorarforderungen aus diesen Akten beziehungsweise Klienten zu überlassen. Dies diene ausschließlich zur Abdeckung der angeführten Ansprüche von S 8.306.450,69 und der Ansprüche der V-Bank aus dem Konto Nr. W bis zu einem Betrag von S 7.560.000,00. Dr._C habe vom 1. Januar 1996 bis zum 31. Dezember 2000 die in Punkt IV. der Zusatzvereinbarung vom 26. September 1996 festgelegten monatlichen Zahlungen geleistet. Die Forderung des Dr._C sei in der Form bedient worden, dass die aus den S-Akten eingegangenen Honorare einerseits zum Bezahlen der Raten an die Girokredit und andererseits zum Abdecken der Forderung (S 8.306.450,69) verwendet worden wären. Anfang des Jahres 2001 habe Dr._C von dem in der Zusatzvereinbarung vom 22. Juli 1996 enthaltenen Wahlrecht Gebrauch gemacht und auf eine Abrechnung beziehungsweise ein Aufdecken allfälliger zu diesem Zeitpunkt noch existierender Forderungen aus dem Privatkonto verzichtet

und an Stelle dessen die noch offenen Honorarbeträge aus den Akten der S-Klienten erhalten. Dr._C ersuchte den Übergangsverlust von S 15.866.450,69 in den Jahren 1996 bis 2002 gemäß § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 im Wege der Wiederaufnahme seines persönlichen Abgabenverfahren zu berücksichtigen.

Mit Schreiben datiert vom 26. Januar 2004 richtete der Berufungswerber eine "*Beschwerde wegen Verfahrensverzögerung und existenzerstörende Abgabenbetreibung*" an des Bundesministerium für Finanzen. Darin erklärte Dr._B, dass er seinen Beruf als Rechtsanwalt seit dem Jahr 1965 ausgeübt habe, seine Kanzlei 2003 allerdings habe stilllegen müssen, da aufgrund eines Konkursöffnungsantrages des Finanzamtes Linz vom 6. Juni 2003 am 31. Oktober 2003 über sein Vermögen der Anschlusskonkurs eröffnet worden sei. Das Finanzamt H habe den Konkursantrag zu einem Zeitpunkt gestellt, an welchem bereits zu erwarten gewesen sei, dass der aushaftende Steuerrückstand mit einer durch die Berufungserledigung zu erwartenden Steuergutschrift ausgeglichen werde. Der Steuerrückstand sei aus der Auflösung der mit Dr._C gebildeten Kanzleigemeinschaft entstanden. Obwohl seit der Auflösung am 31. Dezember 1995 ein Zeitraum von mehr als acht Jahren verstrichen sei, liege bisher kein rechtskräftiger Bescheid über eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Kanzleigemeinschaft im Jahr 1995 vor, obwohl das Finanzamt Linz davon am 21. März 1996 schriftlich verständigt worden sei. Der Grund für die Verzögerung des Verfahrens liege darin, dass das Finanzamt über Betreiben des steuerlichen Beraters des verfeindeten ehemaligen Kanzleipartners die Bescheidzustellung an ihn unterlassen habe und die Erledigung des Rechtsmittel grundlos und über Gebühr verzögert habe. Die oben zitierten Entscheidungen der Finanzlandesdirektion und des unabhängigen Finanzsenates würden die Vorgangsweise des Finanzamtes kritisch beleuchten. Das Finanzamt habe bereits im Rahmen eines Vorhaltes am 27. März 2003 die Rechtsansicht vertreten, dass ein Aufgabe-, Übergangs- oder Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln gewesen sei. Obwohl eine Steuergutschrift von € 111.467,56 zu erwarten gewesen sei, habe das Finanzamt wegen € 89.932,64 einen Konkursantrag gestellt. Dies habe zur Vernichtung seiner bürgerlichen Existenz geführt, da das Finanzamt auch gegen eine angebotenen 42%-igen Ausgleich gestimmt habe, der zu einem Teil besichert gewesen wäre. Durch die Eröffnung des Konkurses sei gemäß § 34 RAO seine Rechtsanwaltsbefugnis verloren gegangen. Obwohl bei der Aufteilung der Kanzleigemeinschaft nicht nur das vorhandene Betriebsvermögen sondern auch die Klienten und zu demjenigen, der diese bisher betreut habe, aufgeteilt worden seien, habe das Finanzamt S 10.004.673,83 an Veräußerungsbeziehungsweise Übergangsgewinn zugerechnet, ohne dies zu begründen. Gegen das Unterlassen der Zustellung der bisher ausgestellten Bescheidausfertigungen an ihn habe er schriftlich Einwendungen und gegen die ihm erst später zugekommenen Bescheide (Kopien)

Berufung erhoben, welche als unzulässig von der Finanzlandesdirektion zurückgewiesen worden sei, da ihm bis dahin noch kein Feststellungsbescheid rechtswirksam zugestellt worden wäre. Später seien zwar ihm gegenüber keine weiteren Zustellungsmängel aufgetreten, aber sei die Behandlung der gegen den Bescheid vom 10. Januar 2002 eingebrachte Berufung äußerst schleppend erfolgt. Nach einem Mängelbehebungsauftrag, dem Übersenden einer Stellungnahme der Betriebsprüferin und einem Vorhalt sei der Akt nach mehr als einem Jahr dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt worden, der den angefochtenen Bescheid aufgehoben und die Sache an das Finanzamt zurückverwiesen habe. In zeitlicher Verbindung zur Vorlage des Berufungsaktes an den unabhängigen Finanzsenat habe das Finanzamt den Konkureröffnungsantrag gestellt und ein Teilzahlungsersuchen von € 40.000,00 sowie einen 40%-igen Ausgleichsantrag abgelehnt. Der Ausgleichsversuch sei insbesonders deshalb gescheitert, weil das Finanzamt eine Besicherung der angebotenen Ausgleichsquote gefordert habe. Von ihm sei ursprünglich etwa die Hälfte des auf den Veräußerungsgewinnes entfallende Einkommensteuer bezahlt worden und wäre die andere Hälfte in Verbindung mit dem Gewinnfeststellungsbescheid ausgesetzt worden. Deshalb habe er in der Zeit vom 10. Januar 2002 von Devolutionsanträgen Abstand genommen, da er angenommen habe, auch die Vollstreckungsstelle werde nach einer Vollstreckungsauftrag vom 10. November 1999 über € 7.412,63) die Erledigung des Gewinnfeststellungsverfahrens abwarten. Ungeachtet der geschilderten Umstände gegen den 42%-igen Ausgleich zu stimmen, der auch in Höhe von € 35.000,00 durch eine persönliche Bürgschaft gesichert gewesen sei, wäre weder persönlich noch sachlich gerechtfertigt gewesen. Den Beamten des Finanzamtes Linz sei klar gewesen, dass er im Falle des Konkurses die Berufsbefugnis verlieren werde und dadurch alle Gläubiger geschädigt würden, da sich durch die erzwungene Berufsaufgabe seine Einkünfte auf monatlich € 1.700,00 an Pension beschränken würden. Dem Finanzamt sei mit den Auflösungsvereinbarungen alle Unterlagen zur Verfügung gestanden, die notwendig seien, um die Frage, ob ein Veräußerungs- oder Übergangsgewinn zu errechnen sei, beurteilen zu können. Nach dem vergeblichen Versuch einer Berufungsvorentscheidung zu erreichen, habe er sich an den Vizepräsidenten der Finanzlandesdirektion gewandt, welcher im mitgeteilt hätte, dass das Finanzamt dazu nicht bereit sei. Das Finanzamt lehne es auch ab seinen Einkommensteuerbescheid 1995 in Folge der Aufhebung des Feststellungsbescheides vom 10. Januar 2002 gemäß § 295 BAO abzuändern.

In einem Schreiben an das Bundesministerium für Finanzen vom 25. Februar 2004 nahm das Finanzamt Linz zu den erhobenen Vorwürfen Stellung und erklärte, dass nach dem Bescheid vom 10. Januar 2002 Dr._B am 15. Februar 2002 Berufung erhoben habe, welche am 11. April 2002 der Finanzlandesdirektion vorgelegt worden wäre. Danach sei das Finanzamt

auf Anweisung der Finanzlandesdirektion tätig geworden. Ab 2003 sei für das Bearbeiten der Berufung der unabhängige Finanzsenat zuständig geworden. Die zuständige Bearbeiterin des Senates 1 habe die leider voreilige Auffassung vertreten, dass eine Betriebsaufgabe nicht vorliege und habe dies das Finanzamt über ihr Ersuchen auch Dr._B mitgeteilt. Auch hätte ein Vorhalt an Dr._C gerichtet werden sollen, um das strittige Aufteilungsverhältnis aufzuklären. Zu einer Vorhaltsbeantwortung sei es aber nicht gekommen, da am 2. September 2003 eine Besprechung mit Dr._C bei der Referentin des Senates 1 stattgefunden habe, über welche beim Finanzamt kein Protokoll eingelangt sei. Am 10. Oktober 2003 sei ein schriftliches Ersuchen des Dr._B beim Finanzamt eingelangt, in welchem er das Erlassen einer Berufungsvorentscheidung erbeten habe. Auf Anweisung des Finanzamtsvorstandes am 29. Oktober 2003 sei Dr._B telefonisch mitgeteilt worden, dass das Finanzamt keine Berufungsvorentscheidung erlassen werde. Die Referentin des Senates 1 des unabhängigen Finanzsenates habe keine weiteren Ermittlungsschritte gesetzt, sondern am 4. November 2003 den angefochtenen Bescheid vom 10. Januar 2002 aufgehoben. Nach Ansicht des Finanzamtes entspreche die in den Gründen des Aufhebungsbescheides angeführte Rechtsansicht allerdings nicht der gesetzlichen Regelung des § 29 Abs. 2 UmgrStG. Auch sei § 27 Abs. 3 Z 2 UmgrStG nach Ansicht des Finanzamtes nicht anzuwenden. Dr._B sei bei einer persönlichen Vorsprache am 18. November 2003 mitgeteilt worden, dass mit einer Aufhebung seines Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO zugewartet werden könne bis der maßgebende Grundlagenbescheid beziehungsweise dessen Aufhebung oder Änderung rechtskräftig geworden sei. Beim telefonischen Ersuchen um Akteneinsicht am 10. Dezember 2003 sei Dr._B mitgeteilt worden, dass ein solcher Antrag schriftlich zu stellen sei. Dies habe Dr._B am 17. Dezember 2003 getan. Es bedürfe bloß noch einer Terminvereinbarung. Um der im Aufhebungsbescheid angesprochenen Ermittlungspflicht zu genügen, sei am 23. Dezember 2003 ein Vorhalt an Dr._C gestellt worden, in dessen Antwort am 23. Januar 2003 dieser seine Ausgleichszahlungen dargelegt habe. Dr._B werde in einem weiteren Vorhalt Gelegenheit gegeben werden, dazu Stellung zu nehmen. Die Einkommensteuererklärung 1995 des Dr._B sei von dessen steuerlichen Vertreter am 14. Mai 1997 eingereicht und der Erstbescheid am 28. November 1997 mit einer Nachforderung von S 1.533.827,00) erlassen worden (Einkünfte aus selbständiger Arbeit S 8.722.486,00, Halbsatzeinkünfte S 5.105.504,00). Gegen diesen Bescheid sei keine Berufung eingebracht worden. Hinsichtlich der finanzielle Auswirkungen der nachfolgenden Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO habe Dr._B am 11. Mai 2000 einen Aussetzungsantrag gestellt. Der Nachforderungsbetrag von S 1.252.985,00 (€ 91.130,64) sei mir 29. März 2001 augesetzt worden. Der strittige Punkt der Betriebsprüfung, der Hälftesteuersatz beim Übergangsgewinn sei auf Wunsch von Dr._C und dessen steuerlichen Vertreter getrennt geführt worden und sei dabei von Dr._B keine der in

seinen Schriftsätze genannten Einwendungen erhoben worden. Entsprechend der Auflösungsvereinbarung vom 29. März 1996 sei das Gesellschaftsverhältnis zum 31. Dezember 1995 beendet worden. § 27 Umgründungssteuergesetz sei jedoch entsprechend des Verweises in § 27 Abs. 3 Z 2 auf den dritten Teil der Z 6 lit. d nur auf Realteilungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt werde. Die Teilbetriebsfiktion des § 27 Abs. 3 Z 2 finde daher beim fraglichen Sachverhalt keine Anwendung. Auch der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 13. September 1996 (ÖStZ 1996, BMF 71) Punkt 2 schließe eine Realteilung aus. Auch bei einer Subsumtion unter § 27 Abs. 3 Z 2 UmgrStG müsse man zur Auffassung gelangen, dass keine Realteilung vorliege, die da selbständige Betriebseignung der aufgeteilten Akten und die dauerhafte Betreuung fraglich seien. Die Aufteilung des Übergangsgewinnes je zur Hälfte werde in Punkt II der Zusatzvereinbarung festgelegt, wo festgestellt werde, dass Dr._B die Hälfte sämtlicher Honorare zustehen würde, die ab 1. Januar 1996 von S-Klienten für Leistungen bis zum 31. Dezember 1995 erbracht werden würden. Nach Punkt I Absatz 10 der Auflösungsvereinbarung vom 29. März 1996 wurden drei Fünftel der eingehenden Forderungen dazu verwendet, den negativen Gesamtkontostand des Dr._B auszugleichen und zwei Fünftel eingesetzt um die Verbindlichkeiten bei der Girokredit zu decken. Es werde daher zu keiner Steuergutschrift kommen. Der Konkureröffnungsantrag habe für Dr._B nicht überraschend kommen können, da schon seit längerer Zeit gegen ihn Exekution geführt worden sei. Die Einkommensteuer 1995 sei nicht Gegenstand des Konkursantrages gewesen. Ab Mitte 1999 seien von ihm die laufenden Selbstbemessungsabgaben nur sporadisch beziehungsweise überhaupt nicht mehr entrichtet worden, wodurch sein Abgabenzurückstand stetig angewachsen sei. Da für € 91.130,64 ein Aussetzungsantrag anhängig gewesen sei und der aushaltende Abgabenzurückstand unter der Höhe der beantragten Aussetzung gelegen sei, wäre Anfangs keine Exekution geführt worden. Nachdem für € 91.130,64 eine Aussetzung am 29. März 2001 bewilligt worden und trotzdem ein weiterer Abgabenzurückstand von € 42.000,00 verblieben sei, wäre am 17. Mai 2001 mangels anderer Möglichkeiten erstmals der Konkurs angedroht, ein Antrag aber nicht eingebracht worden. Nach Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse und nicht gehaltenen Versprechen sich wegen der Zahlung des Abgabenzurückstandes an das Finanzamt zu wenden, so wegen der nunmehr auf € 86.427,04 angewachsenen Abgabenschulden sei am 13. Dezember 2002 erneut der Konkurs angedroht worden. Darauf habe Dr._B persönlich in der Einbringungsstelle vorgesprochen und eine Zahlungsvereinbarung getroffen (€ 500 monatlich und zusätzlich € 10.000,00 vierteljährlich), diese aber nicht eingehalten. Nach weiterem Anwachsen des Rückstandes sei am 6. Juni 2003 im Wege der Finanzprokuratur der Konkursantrag gestellt worden, welchem € 89.932,64, in denen die Einkommensteuer 1995 nicht enthalten gewesen sei, zu Grunde gelegt worden

seien. Angebote des Dr._B mit einer Honorarabtretung und einer neuerlichen Ratenzahlung seine Abgabenschuld tilgen zu wollen, seien aufgrund seines vorangegangenen Zahlungsverhaltens abgelehnt worden, da er die vom Finanzamt geforderte unmittelbare Zahlung von € 40.000,00 nicht habe leisten können. Beim am 5. August 2003 eröffneten von Dr._B beantragten Ausgleichsverfahren habe das Finanzamt € 190.937,03 an Forderungen, dabei aber die ausgesetzten € 91.130,64 nach Maßgabe des Ausgangs des Rechtsmittels bedingt, angemeldet. Die Erfüllung des Ausgleichsvorschlages sei nach der Ansicht des Ausgleichsverwalters fraglich gewesen. Am Ende des Septembers seien nicht einmal die Mittel für die Auszahlung der ersten Ausgleichsraten samt Verfahrenskosten vorhanden gewesen. Es habe sich daher aus Sicht des Finanzamtes um einen Hoffnungsausgleich gehandelt, welchem das Finanzamt nur unter der Bedingung zugestimmt hätte, dass vom unbedingt angemeldeten Teil der Abgabenforderung € 40.000,00 besichert worden wären. Bei der Abstimmungstagsatzung am 31. Oktober 2004 sei der Ausgleichsvorschlag auf eine 42%-ige Quote verbessert worden. Für die erste von drei Raten wären € 124.000,00 aufzubringen gewesen, die zu € 35.000,00 durch eine Bürgschaft bei € 12.500,00 an frei verfügbaren Mitteln besichert gewesen seien. Der Fehlbetrag hätte durch das Einbringlichmachen von Altforderungen erlöst werden sollen. Das Finanzamt habe gegen die Annahme des Ausgleichsvorschlages gestimmt (Abstimmungsergebnis 5:6; € 224.500,00 zu 324.587,00) und damit der Vorschlag mit Kopf- und Summenmehrheit abgelehnt. Es sei dem Finanzamt der Konkursantrag das einzige taugliche Mittel erschienen, ein weiteres Ansteigen des Abgabentrückstandes des Dr._B zu verhindern. Es sei eine Konkursquote von 10% zu erwarten.

Mit Ergänzungersuchen datiert vom 3. März 2004 wurde Dr._B das Schreiben des Dr._C zur Kenntnis gebracht und wie weiter unter vom Bundesministerium für Finanzen die Ansicht vertreten, dass laut Auflösungsvereinbarung vom 23. September 1996 das Gesellschaftsverhältnis am 31. Dezember 1995 beendet worden sei. § 27 Abs. 3 Z 2 seit laut Verweis auf 3. Teil Z 6 lit. d des AbgÄG 1996 erst auf Realteilungen anzuwenden, deren Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 liege. Die dort geregelte Teilbetriebsfiktion finde daher keine Anwendung. Dies ergebe sich auch aus dem Erlass des BMF vom 13. September 1996. Im übrigen wiederholt das Ergänzungersuchen die im letzten Absatz oben an das BMF gerichtete Sachverhaltsdarstellung soweit es sich nicht um das Konkursverfahren handelt und waren die erwähnten Gesetzes- und Literaturstellen beigelegt.

Das Bundesministerium für Finanzen teilte Dr._B im Schreiben vom 31. März 2004 mit, dass dem Vorgehen des Finanzamtes keine offensichtliche Rechtswidrigkeit anhafte, beschrieb in kurzen Worten den zu diesem Zeitpunkt aktuellen Verfahrensstand und stellte fest, dass die Ursache der von Dr._B gerügten Verzögerungen bei den Differenzen mit dem ehemaligen

Kanzleipartner zu suchen sei. Die steuerneutrale Realteilung einer Rechtsanwaltsgemeinschaft sei in Art. V, § 27 Abs. 3 Z 2, UmgrStG geregelt. Diese Bestimmung sei durch das AbgÄG 1996, BGBl. Nr. 797/1996 eingeführt worden und auf Realteilungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt werde. Da die Gesellschaft mit Auflösungsbeschluss vom 29. März 1996 zum 31. Dezember 1995 aufgelöst worden sei, könne eine steuerneutrale Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG nicht vorliegen.

Am 1. April 2004 nahm Dr._B beim Finanzamt H Akteneinsicht und verfasste am 25. April 2004 ein als Gegenäußerung bezeichnetes Schriftstück, in welchem er erklärte, die von Dr._C gemachte Aussage, er hätte S 15.866.450,69 an Dr._B geleistet unrichtig sei. Über die bereits zitierten schriftlichen Auflösungsvereinbarungen hinaus habe es keine weiteren Abreden oder Nebenabsprachen gegeben. Er habe sich am 3. Januar 1983 mit Dr._C zu einer Kanzleigemeinschaft zusammengeschlossen, welche am 31. Dezember 1995 beendet worden sei. Seit 1. Januar 1996 würde jeder ehemalige Partner seine Kanzlei im eigenen Namen führen. Dr._C habe vor dem 3. Januar 1983 seine Ausbildung zum Rechtsanwalt als Rechtsanwaltsanwärter in der Kanzlei des Dr._B absolviert und sei am 3. Januar 1983 als Arbeitspartner ohne Einlage in die Gesellschaft eingetreten. Im Jahr 1995 habe er die von Dr._B gegründete GesbR aufgekündigt, nachdem es ihm gelungen sei bei der Firma R_Versand GmbH, beziehungsweise ihrer Tochterfirma der S_Inkasso_GmbH zu erreichen, dass alle Vertretungsvollmachten gegen Dr._B widerrufen worden seien und er allein die Vertretung dieser Firmen habe führen können. Dabei habe es sich um 15.856 Akte gehandelt. Dr._B habe schon für die Vorgängerfirma T -Versand GmbH betreut. Durch den Einsatz von EDV sei es ihm später gelungen wesentlich mehr Akten verwalten zu können. Da mit der Firma R_Versand GmbH vereinbart worden sei, die Gerichtsgebühren vorzufinanzieren habe, seien mit dem Aktenvolumen der Kapitalbedarf gestiegen. Diese Kredite seien zum größten Teil über das ursprüngliche Kanzleikonto des Dr._B in Anspruch genommen worden. Es habe aber zwischen den Kanzleipartner kein Zweifel darüber bestanden, dass es sich dabei um Verbindlichkeiten der Kanzleigemeinschaft gehandelt habe. Die damit in Verbindung stehenden Kreditzinsen seien auch steuerlich als Betriebsausgaben der Kanzleigemeinschaft anerkannt worden. Die beiden ehemaligen Kanzleipartner seien sich anlässlich der Kündigung und Aufteilung der Gesellschaft einig gewesen, dass die dabei die Kredite, die höheren Entnahmen des Dr._B und die bereits vorgeleisteten Gerichtskosten für die S_Inkasso_GmbH zu berücksichtige waren (Vermögensaufstellung zum 31. Dezember 1995, Beilage .-3 der Auflösungsvereinbarung vom 29. März 1996). Die Bankschulden hätten S 14.854.626,14 (Beilage .-4 und .-5 der Auflösungsvereinbarung vom 29. März 1996) betragen. Dabei wären S 12.403.308,89 auf die von Dr._B und S 2.379.671,32 auf die von Dr._C aufgenommenen Kredite entfallen. Zum Ausgleich aller wechselseitigen Ansprüche seien im Punkt I. 1-10 der

Auflösungsvereinbarung vom 29. März 1996 alle wesentlichen Positionen gegenübergestellt und aufgrund der Privatkontostände der beiden Gesellschafter (Dr._B S 1.634.859,90, Dr._C S 9.941.310,59) ein Guthaben des Dr._C von S 8.306.450,69 ermittelt worden. Dieses Guthaben und der Betrag von S 7.560.000,00 den Dr._C auf das Konto der Girokredit zu zahlen übernommen hatte, sei mit seinen Kostenansprüchen aus den Akten der R_Versand GmbH und den S-Klienten pauschal verrechnet worden. Dies ergebe sich aus der Formulierung des Punktes II der Vereinbarung vom 22. Juli 1976 (wohl 1996) und habe Dr._C daher in Verbindung mit der Auflösung der Gesellschaft keine Zahlungsleistungen erbracht. In Punkt 3. der Vereinbarung vom 22. Juli 1996 sei Dr._C das Recht eingeräumt worden, im Falle, dass die S 15.866.450,00 durch die noch offenen Honorarforderungen des Dr._B nicht abgedeckt werden würden, er einen allfälligen Restbetrag noch einfordern könne. Auf dieses Wahlrecht habe er im Schreiben vom 23. Januar 2004 verzichtet, sodass der Schluss gerechtfertigt sei, dass Dr._C aus den offenen Honorarforderungen des Dr._B einen höheren Betrag als die S 15.866.450,69 erlöst habe. Es habe also "*in Wirklichkeit*" er, Dr._B , Zahlungen an Dr._C in Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft erbracht.

Zum Umgründungssteuergesetz führt Dr._B weiter aus, dass dieses auch vor der oben erwähnten Novelle bereits Regelungen über die Realteilungen enthalten habe und berief sich auf den Erlass des BMF vom 12. Dezember 1996 (RdW 1997/3), wonach im Falle einer Realteilung eine Steuerpflicht nur dann entstehen könne, wenn teilungsbedingt stillen Reserven auf andere Personen übergehen würden. Sollte in einer teilenden Personengesellschaft außerhalb einer von ihr gehaltenen Mitunternehmerbeteiligung keine anderen stillen Reserven vorhanden sein, läge in der Aufgabe der Anteile an der teilenden Personengesellschaft gegen Erhalt gleichwertiger Anteile von der teilenden Personengesellschaft kein einkommensteuerpflichtiger Vorgang. Es müsse im Fall der Berufungswerber davon ausgegangen werden, dass kein fixer Klientenstock vorhanden gewesen wäre, der einen Vermögenswert oder stillen Reserven enthalten hätte. Vor dem Eintritt des Dr._C habe Dr._B laufend wechselnde Klienten betreut, ohne fixe Kontakte mit irgendwelchen Institutionen Körperschaften oder sonstigen Vereinigungen gehabt zu haben, über welche laufend Klienten zugewiesen worden wären. Eine Sonderstellung habe die Firma R_Versand GmbH eingenommen, die von Dr._B über Jahre hinweg immer wieder in Eintreibungssachen von ihm vertreten worden sei, ohne dass es zu einem konkreten Vertragsverhältnis gekommen wäre. Deshalb sei es auch möglich gewesen, dass die Firma R_Versand GmbH ihm alle Vollmachten mit sofortiger Wirkung aufgekündigt habe, als Dr._C deren alleinige Vertretung angestrebt habe. Durch den Eintritt des Dr._C in die Kanzleigemeinschaft seien seine ständig wechselnden Kunden hinzugekommen, welche dieser für sich allein betreut habe. In der Judikatur werde der Klientenstock eines freiberuflich Tätigen als Betrieb im Sinne des

Umgründungsteuergesetzes gesehen. Die GesB R habe bis zu ihrer Aufteilung ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt und dies die ehemaligen Gesellschafter nach der Aufteilung ebenso gehalten. Nach dem Erlass des BMF vom 7. September 1998, GZ 06 8641/2-IV/6/98 komme es in so einem Fall nicht zu einem doppelten Wechsel der Gewinnermittlungsart. Es komme hinsichtlich der übergehenden Forderungen, Verbindlichkeiten et cetera nicht zu einem steuerwirksamen Übergangsergebnis sondern würden diese erst im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung schlagend. Dies sei weder als Steuerlastverschiebung im Sinne des § 29 Abs. 1 letzter Satz in Verbindung mit § 24 Abs. 2 letzter Satz UmgrStG noch als Äquivalenzverletzung nach § 31 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit § 6 Abs. 2 UmgrStG zu werten. Dies sei nach der Ansicht des BMF als Frage der objektiv richtigen Gewinnermittlung und Gewinnzurechnung nach der Umgründung von der Abgabenbehörde von Amts wegen zu berücksichtigen und spiele es keine Rolle, ob es zu einer von der Beteiligungsquote abweichenden Übernahme der Aktiven und Passiven durch die Nachfolgeunternehmer gekommen sei.

Hinsichtlich der Teilbetriebsfiktion des § 27 Abs. 3 Z 2 UmgrStG brachte Dr._B noch vor, dass grundsätzlich jeder der beiden Partner seine Klienten selbständig betreut habe. Der vom hinsichtlich des Arbeitsaufwandes umfangreichste Klient die R_Versand GmbH, für welche ausschließlich Forderungsbetreibungen durchgeführt worden seien, wäre überwiegend von Kanzleikräften mit Hilfe der EDV bearbeitet worden. Dabei habe auch Dr._C mitgewirkt und seine eigenen Klienten betreut. Jeder der beiden Partner habe seine eigenen Klienten selbständig und allein vertreten. Dazu verweise er auf Punkt II der Auflösungsvereinbarung vom 29. März 1996, wo festgehalten sei, dass die in den Beilagen .-4 und .-5 angeführten Klienten beim jeweiligen ehemaligen Partner verbleiben würden. Die in Punkt II. 3 genannten S-Klienten sollten Dr._C zufallen. Nicht aufgelistete Klienten sollte derjenige betreuen, welcher die Vollmacht entgegengenommen und den Akt bisher bearbeitet habe. Dr._C habe in den letzten beiden Jahren vor der Auflösung der Gesellschaft die S-Klienten überwiegend betreut. Dies sei aus dem höheren Umfang der von Dr._B übernommenen sonstigen Klienten ersichtlich. Die übernommenen Teilbetriebe wären nach der Teilung noch Jahrelang weitergeführt worden. Dass Dr._C mit der Übernahme von 15.856 Akten mehr Akten erhalten habe, als dem Beteiligungsverhältnis entsprochen habe, schade nach der oben erwähnten Ansicht des BMF nicht. Die Auflösungsvereinbarung sei daher zumindest analog Art. V UmgrStG als Realteilung anzusehen. Hinsichtlich des Übergangsgewinnes erkläre er sich mit einer Aufteilung im Verhältnis von 50:50 einverstanden. Der Feststellungsbescheid datiert vom 14. November 1997 sei Dr._B nicht und bloß Dr._C zugestellt worden. Die Abgabenerklärungen seien auch allein von Dr._C unterzeichnet worden, da Dr._B das Erklären eines Übergangsgewinnes für falsch gehalten habe.

Nach dem von Dr._B gestellten Devolutionsantrag gemäß § 311 Abs. 3 BAO beauftragte der nach erklärter Befangenheit der Erstbearbeiterin zuständige Referent des Senates 1 des unabhängigen Finanzsenates mit dem Schreiben datiert vom 23. Juni 2004 das Finanzamt Linz innerhalb von drei Monaten nach Einlangen des Antrages also spätestens bis zum 20. September 2004 über die Feststellung der Einkünfte 1995 der Berufungswerber zu entscheiden oder darzulegen, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht mehr vorliege.

Das Finanzamt H verfasste am 7. September 2004 einen Bescheid für Dr._B und Dr._C als ehemalige Gesellschafter der Dr._B und Dr._C GesbR betreffend das Jahr 1995, in welchem die gemeinsamen Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 188 BAO mit S 15,919.916,00 festgestellt wurden. Dabei seien S 1.460,00 Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen einbehalten worden, Halbsatzeinkünfte nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 in der Höhe von S 0,00 und endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz in Höhe von S 6.637,00 angefallen. Dabei wurden die Einkünfte wie folgt aufgeteilt:

	Dr._B	Dr._C
Einkünfte	S 8,726.468,00	S 7,193.448,00
Halbsatzeinkünfte (§ 37 Abs. 1 EStG 1988)	S 0,00	S 0,00
endbesteuerte Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	S 3.982,00	S 2.655,00
KeSt von endbesteuerten Kapitalerträgen	S 876,00	S 584,00

Die beiden ausgefertigten Bescheide waren wortgleich mit Hilfe eines Textverarbeitungsprogrammes verfasst, jeweils mit dem Amtsiegel versehen und unterschrieben. Adressiert und nachweislich zugestellt wurden die Bescheide einerseits an den Masseverwalter des Dr._B und an Dr._C an die Adresse seiner Anwaltskanzlei.

Begründet war dieser Bescheid damit, dass die steuerneutrale Realteilung einer Rechtsanwaltsgemeinschaft im Art. V, § 27 Abs. 3 Z 2 UmgrStG geregelt sei. Diese Bestimmung sei durch das AbgÄG 1996, BGBl. Nr. 797/1996 eingeführt worden und sei auf Realteilungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt werde. Da die Gesellschaft mit Auflösungsbeschluss vom 29. März 1996 zum 31. Dezember 1995 aufgelöst worden sei, könne eine steuerneutrale Realteilung im Sinne des Art. UmgrStG nicht vorliegen. Es liege daher ein Fall der Veräußerungsgewinnbesteuerung im Sinne des § 24 Abs. 7 EStG vor. Die Veranlagung sei unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung für das Jahr 1995, die darüber aufgenommene Niederschrift beziehungsweise des Prüfungsberichtes erfolgt.

Dagegen richtet sich die Berufung Berufung des Dr._B datiert vom 6. Oktober 2004 am 7. Oktober 2004 der Post übergeben, die jedoch Gegenstand der gemäß § 277 BAO

verbundenen Verfahren hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte der ehemaligen Gesellschafter Dr._B und Dr._C bei der Dr._B und Dr._C GesbR im Jahr 1995 ist.

Mit Schreiben des Finanzamtes H datiert vom 21. Oktober 2004 wurde die Berufung des Dr._B gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1995 datiert vom 10. Januar 2002 gemäß § 273 Abs. 1 BAO mit der Begründung zurückgewiesen, dass dieser Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben worden und somit aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sei.

Gegen diesen Zurückweisungsbescheid richtet sich die Berufung des Dr._B vom 11. November 2004 mit der Aussage, dass dieser Zurückweisungsbescheid nicht dem Gesetz entspreche. Gerade die Tatsache, dass der Unabhängige Finanzsenat mit Bescheid vom 4. November 2003 den Bescheid des Finanzamtes vom 10. Januar 2002 aufgehoben und diverse Erhebungen zur Klarstellung des Sachverhaltes aufgetragen habe, zeige, dass die Berufung vom 15. Februar 2002 nicht nur zulässig sondern auch berechtigt gewesen sei. Wenn auch der Bescheid des Finanzamtes H vom 10. Januar 2002 durch den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 4. November 2003 aufgehoben worden sei, so sei er doch noch nach wie vor ebenso wie die dagegen gerichtete Berufung Gegenstand des Aktes und des Verfahrens und könne daher bei der Entscheidungsfindung nicht ignoriert werden. Genau dies versuche aber das Finanzamt, indem es sich über die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 4. November 2003 hinwegsetze. Damit befindet sich das Verfahren für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 1995 weiter in dem Zustand, in dem es sich bereits vor dem Erlassen des Bescheides vom 10. Januar 2002 befunden habe. Es gebe keine Gesetzesbestimmung, welche in einem solchen Fall verfüge, den bisherigen Akteninhalt zu negieren. Dies könne auch insbesonders nicht aus der Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO abgeleitet werden. Es müsse vielmehr angenommen werden, dass der Unabhängige Finanzsenat im Zuge der Erledigung der Berufung gegen den einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheid 1995 die von ihm bereits im Bescheid vom 4. November 2003 angeordnete Prüfung und Sachverhaltsklärung weiterhin anstrebe, um eine materiellrechtliche Erledigung herbeizuführen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das gegenständliche Verfahren zeichnet sich dadurch aus, dass für die ehemalige Kanzleigemeinschaft des Berufungswerbers mit Dr._C vom Finanzamt H bereits eine Vielzahl von Schriftstücken erstellt wurde, die die Bezeichnung Bescheid tragen und Einkünfte der ehemaligen Dr._B und Dr._C GesbR für das Jahr 1995 einheitlich und gesondert feststellen oder einen solchen Bescheid berichtigen sollten.

Für die Frage ob die vom Berufungswerber angefochtene Zurückweisung seiner Berufung gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1995 datiert vom 10. Januar 2002 gemäß § 273 Abs. 1 BAO mit der Begründung, dass dieser Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben worden und somit aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sei, zu Recht erfolgt ist, muss daher als erstes geklärt werden, welche dieser Schriftstücke tatsächlich für sich in Anspruch nehmen können, ein rechtsgültiger und wirksamer (allenfalls berichtigter) Bescheid zu sein und welche darauf gesetzten Verfahrensschritte und Parteihandlungen (Anbringen, Berufungen) Rechtskraft erlangt haben.

Als erstes ist dazu festzuhalten, dass in dieser Entscheidung soweit es die Verfahrensschritte, die bis zum 27. Dezember 2001 gesetzt wurden, sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch was den Sachverhalt angeht, die Ansicht der oben wörtlich zitierten Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für A, GZ RV Z, geteilt wird, auf welche insofern verwiesen wird.

Demnach wurde Dr._B bis zu diesem Zeitpunkt noch kein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 1995 betreffend die ehemalige Dr._B und Dr._C GesbR rechtswirksam zugestellt.

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 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. den hg. Beschluss vom 2. August 2000, 99/13/0014). "

Dieser Ansicht folgend ergibt sich für den hier zu beurteilenden Fall, 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. c BAO ("Einheitlich und gesondert werden festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus selbständiger Arbeit, 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.

Wie schon in der oben wörtlich zitierten Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für A vom 27. Dezember 2001, RV Z erklärt, hat Dr._B bereits am 15. Dezember 1997 gegen eine allfällige Zustellung an Mag._Dr._D als Zustellungsbevollmächtigten im Sinne des § 81 Abs. 7 BAO gemäß § 81 Abs. 6 in Verbindung mit § 81 Abs. 7 letzter Satz BAO Widerspruch erhoben. Das Finanzamt hat auch seither nicht von der Möglichkeit Gebrauch gemacht einen Bevollmächtigten gemäß § 81 Abs. 2 zu bestellen, wogegen auch weiterhin das mehrmals

ausdrücklich artikulierte Misstrauen der ehemaligen Gesellschafter in ihren Beziehungen sprechen würde.

Aus diesem Grund gilt auch weiterhin, dass für das Wirksamwerden allfälliger Feststellungsbescheide für die ehemalige Kanzleigemeinschaft der Berufungswerber die Zustellung eines solchen Bescheides an alle ehemaligen Gesellschafter, also Dr._B und Dr._C erfolgen muss, beziehungsweise musste.

Solange ein bestimmtes als Willensakt der entscheidenden Behörde gedachtes Schreiben, welches als Bescheid bezeichnet wird und dessen Merkmale erfüllt, im Fall der Berufungswerber nur einem von beiden rechtswirksam zugestellt worden ist, hat ein solcher Bescheid also noch keine Wirksamkeit erlangt und zwar auch nicht gegenüber demjenigen, welchem dieses Schreiben allein zugestellt worden ist (vergleiche etwa in letzter Zeit VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114, VwGH 19.12.2002, 99/15/0051; ausdrücklich schon VwGH 20.3.1989, 88/15/0131).

Betrachtet man unter diesem Gesichtspunkt die seit dem 27. Dezember 2001 ergangenen Erledigungen des Finanzamtes, welche an sich die Merkmale eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für die ehemalige Kanzleigemeinschaft der Berufungswerbers betreffend das Jahr 1995 erfüllen oder sich selbst wenigstens so bezeichnen, beziehungsweise einen solchen Bescheid berichtigten sollen, zeigt sich, dass die Ausfertigungen datiert vom 10. Januar 2002, 12. März 2002 und 25. Juli 2002 ausschließlich an Dr._B zugestellt und damit schon allein aus diesem Grund nicht rechtswirksam geworden sind.

Anders liegt der Sachverhalt bei den Ausfertigungen vor dem 27. Dezember 2001. Wie schon in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für A, RV Z festgehalten, wurden diese ausschließlich Dr._C zugestellt und sind deshalb nicht rechtswirksam geworden.

Erst der Bescheid datiert vom 7. September 2004 erfüllt alle oben angeführten notwendigen Voraussetzungen. Er wurde an die Berufungswerber als ehemalige Gesellschafter ihrer Kanzleigemeinschaft gerichtet, an jeden von beiden adressiert und nachweislich zugestellt (im Falle des Dr._B an dessen gesetzlichen Vertreter – seinen Masseverwalter).

Es handelt sich daher beim Bescheid vom 7. September 2004 um den Erstbescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte der ehemaligen Kanzleigemeinschaft der Berufungswerber.

Wie schon erwähnt ist die Erledigung des Finanzamtes datiert vom 10. Januar 2002, mit welcher beabsichtigt war, die Einkünfte der ehemaligen Kanzleigemeinschaft der Berufungswerber gemäß § 188 BAO festzustellen, aufgrund der Tatsache, dass dieses Schreiben nur einem ehemaligen Gesellschafter zugestellt worden ist, als ganzes nicht und

auch nicht gegenüber dem ehemaligen Gesellschafter, welchem zugestellt worden ist, rechtswirksam geworden.

Zwar sind Berufungen gegen zu erwartende oder wie in diesem Fall (noch) nicht rechtskräftige Bescheide gemäß § 273 Abs. 2 BAO nicht allein deshalb zurückzuweisen, weil die Berufung vor dem Beginn der Berufungsfrist eingebracht wurde, jedoch sind Berufungen jedenfalls dann als unzulässig zurückzuweisen, wenn sie sich gegen Bescheide richten, die rechtlich nicht existent geworden sind (herrschende Lehrer und Judikatur, siehe Ritz, Bundesabgabenordnung², Rz. 6 zu § 273, 645 und die dort zitierte Judikatur). Der erwähnte beabsichtigte Feststellungbescheid vom 10. Januar 2002 ist, wie im letzten Absatz festgehalten, nicht rechtlich existent geworden und ist eine gegen ihn gerichtete Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ("*Die Abgabenbehörde hat eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung unzulässig ist.*") zurückzuweisen.

Im Ergebnis ist daher der Spruch des Zurückweisungsbescheides des angefochtenen Zurückweisungsbescheides datiert vom 21. Oktober 2004 der Rechtslage entsprechend und die dagegen gerichtete Berufung des Dr._B abzuweisen, auch wenn die Begründung dieses Bescheides davon ausgeht, dass der beabsichtigte Feststellungbescheid vom 10. Januar 2002 gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben worden sei. Ein rechtlich nicht existenter Bescheid kann jedoch nicht aufgehoben werden.

Linz, am 5. Oktober 2005