

GZ. RV/0083-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Gerhard Peither, gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1987 bis 1995 sowie Abgabe von alkoholischen Getränken und Gewerbesteuer für die Jahre 1987 bis 1993 entschieden:

Die Berufungen werden als unzulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 1987 trat die Bw. in den Verein I ein, der im August 1983 gegründet worden war. Zweck des Vereines war laut Punkt 3 der Satzung die Fortbildung der Mitglieder, Schaffung eines Diskussionsforums und die Förderung des Kontaktes zwischen in- und ausländischen Geschäftsleuten und Managern. Dieser Zweck sollte erreicht werden durch Abhaltung von

Seminaren, Durchführung von Ausstellungen (Vernissagen) mit Buffetbetrieb, Fitness-Training und Saunabetrieb sowie die Veranstaltung audiovisueller Vorführungen im Haus L, T 10.

Tatsächlich gingen im Haus L, T 10 Prostituierte ihrer Tätigkeit nach und war die angeführte Adresse als Bordellbetrieb (Nobelbordell) stadtbekannt.

Von 23. Juli 1987 bis 29. Dezember 1993 bekleidete die Bw. im Rahmen des Vereinsvorstandes die Funktion der Schriftführerin sowie ab 26. Februar 1988 auch jene der Obfrau-Stellvertreterin.

In der Generalversammlung vom 29. Dezember 1993 wurde die freiwillige Auflösung des Vereines beschlossen. Nach der Anzeige beim Vereinsreferat der Bezirkshauptmannschaft erfolgte die Löschung im Vereinskataster.

In den Jahren 1994 und 1995 wurde bei dem gegenständlichen Verein seitens des Finanzamtes eine Betriebsprüfung betreffend den Prüfungszeitraum 1987 bis 1993 durchgeführt.

Im Zuge dieser Betriebsprüfung wurden Margit H, Anita M (ehemalige Obfrau vom 23.7.1987 bis 29.6.1988), Brunhilde G (Kassierin vom 23.7.1987 bis 29.12.1993) sowie Margot Sch (Hausdame und Obfrau des Vereines vom 16.5.1989 bis 29.12.1993) als Auskunftspersonen einvernommen.

Auf Grund dieser Aussagen wurde im Zuge der Betriebsprüfung der Verein I nicht anerkannt.

In freier Beweiswürdigung ging das Finanzamt vielmehr davon aus, dass er lediglich formell existiert hätte. Die Protokolle wären verfasst worden, um den Voraussetzungen des Vereinsgesetzes gerecht zu werden. Außerdem hätten außer der unbestrittenen Ausübung von Prostitution keinerlei Hinweise auf die Ausübung des Vereinszweckes bzw. auf ein Vereinsleben im Haus T 10 gefunden werden können. Auch die tatsächliche Existenz von Mitgliedern bzw. die Zahlung von Mitgliedschaftsbeiträgen und Beitrittsgebühren wäre nicht feststellbar gewesen.

Ziel für alle Beteiligten wäre es gewesen, aus der gesamten Konstruktion einen Gewinn zu erzielen.

Nach Ansicht des Prüfers waren in wirtschaftlicher Betrachtungsweise daher sämtliche Umsätze und Betriebsergebnisse, die unter der Bezeichnung „I“ erzielt worden wären, jenen Personen zuzurechnen, welche das wirtschaftliche Risiko (Gewinn, Verluste) aus der gesamten Konstruktion getragen hatten, wobei die Umsätze und Ergebnisse vom Prüfer geschätzt wurden.

Anlässlich der Prüfung wurde auch festgestellt, dass der Bordellbetrieb bereits Ende 1993 eingestellt worden war.

Der Mietvertrag mit den Hauseigentümern des Objektes T, L 10 war per 31.12.1993 gekündigt und das Objekt geräumt worden.

Sämtliche den Prüfungszeitraum betreffend Steuerbescheide (Umsatzsteuer, Alkoholabgabe, Körperschaft- und Gewerbesteuer) betreffend den Verein I wurden daher in Folge der Feststellungen des Betriebsprüfers wieder aufgenommen und durch Null-Festsetzungsbescheide ersetzt.

Für die Veranlagung der Betriebsergebnisse des I wurde der Steuerakt „H Margit und Mitgesellschafter“ angelegt und im Rahmen dessen jene Personen, welche das wirtschaftliche Risiko (Gewinne, Verluste) aus der gesamten Konstruktion getragen hatten, als Gemeinschaft nach bürgerlichem Recht erfasst und dieser Gesellschaft die Umsätze zugerechnet.

Am 13. Februar 1996 ergingen an die Adressatin „H Margit und Mitges., z.H. H Margit, K, St“ folgende Bescheide:

- Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1987-1993
- Bescheide betreffend Abgabe von alkoholischen Getränken für die Jahre 1987-1992
- Bescheide betreffend Gewerbesteuer 1987-1993
- Bescheide über die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1987-1993

Die Beteiligungsverhältnisse wurden im Feststellungsverfahren im Schätzungswege folgendermaßen ermittelt:

	<u>7-12/1987</u>	<u>1988</u>	<u>1989 – 1993</u>
H Margit	1/3	1/3	1/3
M Anita	1/3		
H Heinz *)		1/3	1/3
G Brunhilde	1/3	1/3	
Sch Margot			1/3

*) Der Gatte der Bw., Heinz H, war zwar nicht Funktionär des Vereines; er war jedoch in den Jahren 1987 bis 1993 Mieter des Objektes L, T 10 gewesen und hatte es in dieser Zeit an den Verein bzw. die Prostituierten untervermietet.

Bereits im Vorfeld der Erlassung der oben angeführten Bescheide war Margit H mit Bescheid vom 26. September 1995 gemäß § 81 Abs. 2 BAO zur Vertreterin der Gesellschafter der angeführten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht „H Margit und Mitgesellschafter“ bestellt worden.

Dagegen hatte die Bw. im Wege ihrer Rechtsanwälte mit Schriftsatz vom 19. Oktober 1995 Berufung erhoben und diese vor allem damit begründet, dass keine solche Gesellschaft existiere.

Mit Schreiben vom 13. März 1996 erhob nun der steuerliche Vertreter gegen die oben angeführte Bescheide betreffend Umsatz- und Gewerbesteuer, Abgabe von alkoholischen Getränken und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre **1987 bis 1993 Berufung**, dies ebenfalls mit der Begründung, dass rechtlich niemals eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit der Bezeichnung „Margit H und Mitges.“ existiert hätte. Gleichzeitig beantragte er die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Für die Jahre **1994 und 1995** ergingen mit Datum vom 20. Oktober 1997 (1994) bzw. vom 27. Oktober 1997 vorläufige Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ebenfalls adressiert an „H Margit u. Mitges., z.H. H Margit, K, St“.

Die Umsätze und Einkünfte wurden für diese beiden genannten Jahre, da der Bordellbetrieb - wie anlässlich der Betriebsprüfung festgestellt - mit Ende 1993 geschlossen worden war, mit „0,-- S“ geschätzt.

Dagegen erhob der steuerliche Vertreter der Bw. wiederum mit derselben Begründung wie für die Vorjahre **Berufung** (siehe Schriftsatz vom 12. November 1997) und beantragte abermals die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Berufungen wurden der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als damalige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Bundesgesetz vom 25. Juni 2002, BGBl. I Nr. 97/2002, (Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz) wurde der „**Unabhängiger Finanzsenat**“ errichtet (Art. I UFSG).

Gemäß § 260 iVm § 323 Abs. 10 BAO in der Fassung des zitierten Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes hat sei 1. Jänner 2003 über Berufungen gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide – darunter fallen auch alle an diesem Tag noch unerledigten Rechtsmittel wie die gegenständlichen – der „Unabhängige Finanzsenat“ zu entscheiden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 289 BAO darf die Abgabenbehörde zweiter Instanz in der Sache selbst nur entscheiden, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275), als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären oder an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen ist.

Nach § 273 Abs. 1 BAO ist eine Berufung bescheidmäßig zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Auf Grund der zitierten Bestimmungen hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz einen Zurückweisungsgrund vorrangig wahrzunehmen.

Eine Berufung ist vor allem unzulässig und in Folge dessen zurückzuweisen, wenn der angefochtenen behördlichen Erledigung keine Bescheidqualität zukommt.

Kein Bescheid liegt etwa vor, wenn die an sich Bescheidcharakter aufweisende Erledigung an keine Rechtsperson gerichtet ist (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2. Aufl., Wien 1999, Tz 2 und 6 zu § 273).

Im gegenständlichen Fall sind die Berufungen gegen Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1987 bis 1995 sowie Gewerbesteuer und Abgabe von alkoholischen Getränken für die Jahre 1987 bis 1993 gerichtet, die allesamt (mit Ausnahme jenes betreffend Abgabe von alkoholischen Getränken für 1993; ein solcher wurde nicht erlassen, was für sich schon einen Zurückweisungsgrund betreffend diese Abgabe und dieses Jahr dargestellt hätte) an die Gesellschaft „H Margit u. Mitges.“ gerichtet waren.

Sämtliche Bescheide wurden in den Jahren 1996 und 1997 erlassen.

An der Bescheidqualität dieser behördlichen Erledigungen ergaben sich aber nunmehr aus folgenden Gründen Zweifel:

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen,

an die er ergeht.

Die mit der „Personenumschreibung“ getroffene Wahl des Normadressaten ist wesentlicher Bestandteil jedes Bescheides. Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal (vgl. Beschluss des VwGH v. 6.4.1994, 91/13/0234).

Zunächst wurden im gegenständlichen Fall für die berufsgegenständlichen Jahre die Einkünfte der in Streit stehenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts „H Margit u. Mitges.“ gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach Abs. 2 der zitierten Gesetzesstelle hat der Bescheid dann, wenn eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet ist, an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist aus diesen Bestimmungen abzuleiten, dass dann, wenn der Abgabenbehörde nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse als Gemeinschaften (Vereinigungen) gegenüberreten, der Feststellungsbescheid an eben diese Gemeinschaften (Vereinigungen) zu richten ist, jedoch nur so lange, als diese bestehen. Unzulässig ist es hingegen im Hinblick auf § 191 Abs. 2 BAO, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht (siehe Beschluss des VwGH v. 16.5.2002, 96/13/0170, mwN).

Ein Feststellungsbescheid, der nach Beendigung der Personengemeinschaft an diese ergeht, entfaltet keine Rechtswirkungen (VwGH v. 13.3.1997, 96/15/0118, v. 14.9.1993, 93/15/0080, v. 13.12.1988, 88/14/0192).

Nach § 19 Abs. 2 BAO gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Miteigentümer (Gesellschafter, Mitglieder) über. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit) verliert mit ihrer Auflösung

abgabenrechtlich die Eignung als tauglicher Bescheidadressat (vgl. VwGH 10.12.1997, 93/13/0301, sowie Ritz, BAO, 2. Aufl., Tz 12 zu § 79).

Demzufolge können auch Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerbescheide, die nach Beendigung einer Personengesellschaft an diese ergehen, keine Rechtswirkungen entfalten (vgl. VwGH v. 31.5.1997, 91/14/0140, v. 13.3.1997, 96/15/0118). Dasselbe muss auch für Bescheide betreffend die Abgabe von alkoholischen Getränken – Abgabenschuldner war hier wie bei der Umsatzsteuer gemäß § 8 Alkoholabgabengesetz 1973 ebenfalls der Unternehmer - gelten.

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

Im gegenständlichen Fall wurde anlässlich der in den Jahren 1994 und 1995 durchgeführten Betriebsprüfung festgestellt, dass der offiziell existierende Verein keinerlei Tätigkeit ausgeübt hatte. Die aus dem Betrieb erwachsenen Einnahmen bzw. die daraus erwirtschafteten Einkünfte wären in Wirklichkeit jenen Personen zuzurechnen gewesen, die das wirtschaftliche Risiko aus jener Konstruktion getragen hätten.

Damit wurde ein formloser Zusammenschluss dieser Personen zum gemeinschaftlichen Erwerb in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts unterstellt.

Gleichzeitig wurde auch eindeutig festgestellt und geht aus der gesamten Aktenlage nichts Gegenteiliges hervor sowie wurde dies auch nie bestritten, dass der Bordellbetrieb mit **Ende 1993** eingestellt und der Verein aufgelöst worden war.

Gemäß § 1205 ABGB löst sich eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts von selbst auf, wenn das unternommene Geschäft vollendet; oder nicht mehr fortzuführen; wenn der ganze gemeinschaftliche Hauptstamm zu Grunde gegangen; oder wenn die zur Dauer der Gesellschaft festgesetzte Zeit verflossen ist.

Im gegenständlichen Fall liegen weder in Bezug auf eine Gründung noch auf eine Auflösung der Gesellschaft irgendwelche schriftliche Willenserklärungen der Gesellschafter(innen) vor; die Existenz einer solchen wird von diesen vielmehr im gesamten Verfahren bestritten.

Auf Grund der sachverhaltsmäßigen Feststellungen musste aber davon ausgegangen werden, dass das „unternommene Geschäft“ durch die Einstellung des Bordellbetriebes vollendet bzw. nicht mehr fortgeführt wurde; die Mietverträge wurden aufgekündigt und von den Gesellschaftern keinerlei gemeinschaftliche Aktivitäten zur Erreichung eines gemeinschaftlichen Erwerbs mehr gesetzt.

In Folge dessen wurden auch die Umsätze und Einkünfte für die Jahre 1994 und 1995 seitens des Finanzamtes mit 0,-- S geschätzt.

Es musste also unbedingt davon ausgegangen werden, dass die Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit der Bezeichnung „H Margit u. Mitges.“ ab 1994 nicht mehr bestand.

Die angefochtenen Bescheide sind jedoch erst später (für die Jahre 1987 bis 1993 am 13. Februar 1996, für die Jahre 1994 und 1995 am 20. bzw. 27.10.1997) ergangen.

Die als Bescheide intendierten Erledigungen des Finanzamtes sind sohin an eine nicht mehr existierende Gesellschaft ergangen und konnten auf Grund obiger Ausführungen keine Rechtswirkungen entfalten (siehe auch VwGH 29.11.2000, 94/13/0267, und 31.1.2001, 95/13/0064).

Wie eingangs ausgeführt, ist aber eine Berufung gegen eine behördliche Erledigung, der keine Bescheidqualität zukommt, unzulässig und deswegen zurückzuweisen.

Es war daher gemäß § 289 iVm § 273 Abs. 1 BAO spruchgemäß zu entscheiden.

Anzumerken ist abschließend, dass entsprechend der Bestimmungen des § 284 Abs. 3 iVm Abs. 5 BAO, wonach der Referent dann, wenn - wie im gegenständlichen Fall - eine Berufung zurückzuweisen ist ungeachtet eines Antrages des Berufungswerbers von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung absehen kann, eine solche nicht durchzuführen war.

Linz, 31. August 2004