

Bescheid

Die Berufung des Bw1 und des Bw2 als ehemalige Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts "WL", B, W-Str., vom 21. Dezember 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 19. November 2001 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und Umsatzsteuer für das Jahr 2000 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die A Stpf1 und Stpf2 gründeten zum 1. Jänner 2000 mit mündlichem Gesellschaftsvertrag eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts ("WL"; im Folgenden kurz: GesbR). Mit Schreiben vom 9. Februar 2000 wurden die wesentlichen Vertragsinhalte bekannt gegeben. Zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters Stpf1 gehörte ua. das in seinem privaten Wohnhaus in Gmd., Ö-Str., unterhaltene Arbeitszimmer.

Mit Schriftsatz vom 30. Dezember 2000 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Gesellschaft mit Wirkung vom 31. Dezember 2000 aufgelöst worden sei.

Mit Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus selbständiger Arbeit vom 19. November 2000 wurde insoweit von der Erklärung abgewichen, als die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem im privaten Wohnhaus von Stpf1 unterhaltenen Arbeitszimmer nicht als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt worden sind. Begründend wurde ausgeführt, dass diese keine Betriebsausgaben darstellen würden, da der Arbeitsraum nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstelle.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit betreffend das Jahr 2000 wurden daher gemäß § 188 BAO in Höhe von 2,845.347,00 S festgesetzt.

Davon würden auf

1. Stpf1 2,205.781,00 S und
2. Stpf2 639.566,00 S

entfallen.

Die Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2000 erfolgte erklärungsgemäß. Die Bescheide vom 19. November 2001 ergingen an die GesbR "WL" (per K).

In der gegen die im Spruch genannten Bescheide erhobenen Berufung vom 21. Dezember 2001 brachten die Berufungswerber Folgendes vor:

"Gegenstand der Berufung ist ausschließlich die steuerliche Nichtberücksichtigung des Arbeitszimmers des W im privaten Wohnhaus und deren steuerliche Auswirkungen auf die anfallende Umsatz- und Einkommenssteuer. Nur hinsichtlich der "Streichung des Arbeitszimmers" ergeht also diese Berufung."

Gegen die Streichung des Arbeitszimmers und die daraus resultierenden Vorschreibungen hat W bereits hinsichtlich des Steuerjahres 1998 Berufung und nach Abweisung dieser Berufung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebbracht, wo die Angelegenheit zur Zahl 2001/15/0093 anhängig ist.

Im Wesentlichen ist dort vorgetragen und wird auch zum Inhalt dieser Berufung gemacht: Anlässlich der Betriebsprüfung wurde die betriebliche Veranlassung bzw. der betriebliche Anteil für den Bürorraum samt Mitbenützung der Nebenräume festgelegt, und anschliessend erfolgte eine bescheidmäßige Festschreibung der Werte in den Abgabenbescheiden für die Jahre 1991 bis 1993 in Übereinstimmung mit dem Ergebnis der Betriebsprüfung.

Es verstößt daher gegen den Grundsatz der entschiedenen Sache, wenn die rechtskräftige, betragsmäßig festgelegte Zuordnung zum betrieblichen Aufwand für diese Räumlichkeiten nunmehr wegfallen soll. Die Räume bzw. Raumanteile wurden bescheidmäßig festgelegt, und dabei muss es aus der Sicht des Beschwerdeführers bleiben. Dies umso mehr, als sich die maßgeblichen steuerlichen Beurteilungsparameter nicht geändert haben. Der Beschwerdeführer hat nie überwiegend im Wohnhaus gearbeitet, dort aber stets einen erheblichen Teil seines Einkommens erwirtschaftet.

Eine einmal festgelegte betriebliche Nutzung ist auch pro futuro als betriebliche Nutzung anzuerkennen, außer die tatsächlichen Verhältnisse hätten sich geändert.

In diese Richtung liefe im übrigen auch die ständige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu den Allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit allgemein und zur 6. Mehrwertsteuerrichtlinie im Besonderen.

Naturgemäß hat der Finanzgesetzgeber einen besonders weiten Ermessensspielraum bei der Festlegung von Steuertatbeständen. Dass sich der Gesetzgeber dessen bewusst war, dass er diesen Spielraum im Anlassfall massiv überschreitet, ergibt sich aus dem Umstand, dass er die inkriminierten gesetzlichen Regelungen in den Verfassungsrang gehoben hat (§ 124 a Z 3 EStG) was sie allerdings nicht gegenüber dem Gemeinschaftsrecht "schützt".

Naturgemäß können budgetpolitische Aufgabenstellungen bewirken, dass bestehende Steuersätze oder Steuerbegünstigungen reduziert werden. Die Zielsetzung des Abbaus des Budgetdefizits war auch vertretbar und zudem von den "Maastricht"-Kriterien vorgegeben. Es gilt allerdings auch im Steuerrecht der Grundsatz "he who can do more cannot necessarily do

less". Es gibt Grundsätze, die der Gesetzgeber zu berücksichtigen hat. Diese Grundsätze sind zum einen gemeinschaftsrechtlich vorgeschrieben und zum anderen von den Prinzipien der Rechtsordnung imperativ vorgegeben.

Der Verfassungsgerichtshof hat bereits mehrfach angedeutet, dass ein Verstoß gegen Grundsätze eines Rechtsgebiets zur Verfassungswidrigkeit einer angegriffen Norm auch dann führen können, wenn die Norm selbst in den Verfassungsrang gehoben worden ist (zB. VfSlg. 11829/1988):

Einer der Grundsätze des Steuerrechts geht dahin, dass betriebliche Aufwendungen und betrieblich verursachte Kosten steuerabzugsfähig sind. Dieser Grundsatz findet sich insbesondere auch in der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, auf die sich nach den Urteilen des Europäischen Gerichtshofs Kühne vom 27.06.1989, Rs. 50/88, und Mohsche vom 25.05.1993, Rs. C-193/91, auch die Steuerpflichtigen berufen können, wonach es zu den Grundsätzen des Mehrwehrsteuersystems gehört, dass alle betrieblich verursachten Kosten absetzbar sind.

Es verstößt gegen diese Grundsätze, wenn dem Beschwerdeführer ein betrieblicher Aufwand bloß deswegen nicht als absetzungsfähig anerkannt wird, weil das Büro im Wohnungsverband liegt. Mit der Streichung des Arbeitszimmers des Beschwerdeführers als betriebsrelevant wird also eine betriebliche Aufwendung für steuerlich nicht berücksichtigungsfähig erklärt, obwohl das Büro seinerzeit als Betriebsraum errichtet und seit jeher genutzt wurde und bis heute unverändert genutzt wird.

Zum anderen verletzt die gesetzliche Regelung auch den Grundsatz des Steuerrechts und der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, dass sich der Gewinn aus dem Betriebsertrag minus dem Betriebsaufwand ergibt. Letzterer Verstoß gegen elementarste Steuergrundsätze wiegt wohl noch schwerer. Es ist offenkundig, dass das System der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie den Grundsatz der Aufkommensneutralität verfolgt. Betriebliche Aufwendungen sind stets abzugsfähig, gegebenenfalls eben auch aliquot.

Zuletzt hat der Europäische Gerichtshof diesen Grundsatz wiederum im Urteil Ampafrance vom 19.09.2000, verb. Rs. C-177 und 181/99, ausdrücklich bekräftigt. Ziffer 58 dieses Urteils ist davon die Rede, dass eine Regelung "gegen den Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug verstößt, der die Neutralität dieser Steuer gewährleistet". Nach Ziffer 61 bilden das Vorsteuerabzugsrecht und die Berücksichtigungsfähigkeit betrieblicher Aufwendungen ein "Grundprinzip des von der Sechsten Richtlinie geschaffenen Systems der Mehrwertsteuer" (vgl. auch die bereits zitierten Urteile Mohsche und Kühne sowie aus jüngster Zeit etwa das Urteil Bakcsi vom 08.03.2001, Rs. C-415/98, das den Grundsatz der betrieblichen Veranlassung konsequent durchzieht, ebenso wie früher die Urteile Armbrecht vom 04.10.1995, Rs. C-291/92, und Lennartz vom 11.07.1991, Rs. C-97/90).

Am besten vergleichbar ist das Urteil Kommission / Frankreich vom 14.06.2001, Rs. C-40/00, wonach die Schaffung oder Erweiterung einer Ausnahme vom Grundsatz der Abzugsfähigkeit von Vorsteuern prinzipiell mit der 6 Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar ist.

Nach unbestrittener herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung verdrängt entgegenstehendes Gemeinschaftsrecht nationales Recht auf allen Ebenen, also inklusive hier zudem wissentlicher und willentlicher Eingriffe des Gesetzgebers auf Verfassungsebene, zumal wenn in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte eingegriffen wird.

Der angefochtene Bescheid verstößt also gegen zwingendes Gemeinschaftsrecht und verletzt den Beschwerdeführer auch in seinem recht auf Berücksichtigung betriebskausaler Vorsteueraufwendungen als Vorsteuern.

Es wird daher beantragt, die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, daß das Arbeitszimmer als steuerlich berücksichtigungsfähig anerkannt wird und die Steuerbescheide entsprechend berichtigt werden. Es besteht ausdrückliches Einverständnis diese Berufung bis zum Vorliegen der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs nicht weiter zu behandeln.“

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 28. März 2003 wies das Finanzamt die Berufung gegen die angefochtenen Bescheide als unbegründet ab, mit der Begründung, dass im Zuge der Veranlagung keine Änderung der in der Umsatzsteuererklärung angeführten Vorsteuerbeträge erfolgt sei und die beantragten Vorsteuern zur Gänze im Erstbescheid berücksichtigt worden seien bzw. dass bezüglich der Nichtanerkennung der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer auf das ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2002, 2001/15/0093 verwiesen werde.

Mit Schreiben vom 30. April 2003 begehrten die Berufungswerber, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag brachten diese ergänzend Folgendes vor:

“Mit Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, 2001/15/0093-8, hat der Verwaltungsgerichtshof der erwähnten Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid Folge gegeben und ausgesprochen, dass das häusliche Arbeitszimmer aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben umsatzsteuerrechtlich als vorsteuerfähig zu behandeln sei. Unter Bezugnahme auf dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs hat der Unabhängige Finanzsenat mit Bescheid vom 22.04.2003, RV/0018-F/03, die Umsatzsteuervorschreibung entsprechend berichtet, weil die betriebliche Verwendung des Arbeitszimmers außer Streit stehe.

Der Steuerpflichtige hat dies zum Anlass genommen, beim Verfassungsgerichtshof die Wiederaufnahme des abgeschlossenen Verfahrens B 1787/00 zu beantragen und neuerliche Normprüfung des EStG zu verlangen.

In seinem Wiederaufnahmsantrag hat er den Grund der Wiederaufnahme wie folgt näher dargestellt:

3 Neuer Gegenstand der verfassungsgerichtlichen Normprüfung

Aufgrund der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs vom 08. Januar 2002 und des Verwaltungsgerichtshofs im Beschwerdefall ergeben sich neue Konturen des verfassungsgerichtlichen Normprüfungsgegenstands:

Nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs steht fest, dass das Arbeitszimmer des Beschwerdeführers tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich unternehmerisch genutzt wird und dass die von ihm ausgeübte Tätigkeit ein solches Arbeitszimmer notwendig gemacht hat. Damit steht fest, dass das Arbeitszimmer im wirtschaftlichen Sinne und im Verständnis des Gemeinschaftsrechts zum Betrieb des Beschwerdeführers gehört.

Ebenso fest steht, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung dieses Arbeitszimmers nur deshalb verweigert hat, weil es nicht den Mittelpunkt der AT des Wiederaufnahmewerbers bildet, was die maßgebliche gesetzliche Bestimmung des § 20 EStG tatsächlich klar fordert.

Andererseits ergibt sich aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs zweifelsfrei, dass umsatzsteuerrechtlich die Absetzungsmöglichkeit voll gegeben ist, weil das Zimmer betrieblichen Zwecken im Sinne des Gemeinschaftsrechts dient.

Die Frage ist nun, ob sich der verfassungsgerichtlich zu entscheidende Sachverhalt hinsichtlich der Verfassungskonformität der maßgeblichen Normen des Einkommenssteuergesetzes entscheidungswesentlich geändert hat oder nicht.

*4 Wiederaufnahmsgrund; Eventalantrag auf Wiedereinsetzung
(...)*

5 Neu gestellte Frage der Verfassungskonformität

Anhand des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 08. Januar 2002 und der beiden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs stellt sich die verfassungsgerichtlich zu beantwortende Frage nach der Verfassungskonformität der angegriffenen Regelungen des Einkommensteuergesetzes neu. Sie stellt sich nunmehr als Frage, ob es mit dem Sachlichkeitsgebot vereinbar ist, tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich unternehmerisch genutzte Betriebsräumlichkeiten, die für die Ausübung der Tätigkeit notwendig sind, umsatzsteuerrechtlich aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben als betriebsausgabenrelevant anzuerkennen, die unmittelbar konnen betrieblichen Ausgaben aber einkommensteuerrechtlich nicht als betrieblich bedingt anzuerkennen.

Diese Frage stellt sich nicht nur vor dem Hintergrund des Sachlichkeitsgebots, sondern auch vor dem Hintergrund der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, das Mehrwertsteuersystem nicht zu behindern (vgl. zum Störungsverbot etwa die EuGH Urteile Pelzl vom 08.06.1999, Rs. C-338/97, C-344/97 und 390/97, oder Evangelischer Krankenhausverein vom 09.03.2000, Rs. C-437/97).

Der Verfassungsgerichtshof hat seinerzeit seinen Ablehnungsbeschluss vom 26.02.2001 damit begründet, dass es dem Gesetzgeber frei stehe, im Bereich möglicher privater Mitverwendung die Anerkennung von Betriebsausgaben ...an strenge Voraussetzungen zu binden. Diese Ausgangsprämissen des Verfassungsgerichtshofs hat sich durch die zitierte Judikatur grundlegend geändert. Nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs kann eine (nicht bestehende) private Mitverwendung des Arbeitszimmers des Beschwerdeführers eine Begründung für die Aufrechterhaltung der angegriffenen Rechtslage nicht mehr liefern. Wie der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich betont, ging es weder um die ausschließliche Nutzung noch um die Notwendigkeit des Arbeitszimmers, sondern nur um die Frage, ob dieses Arbeitszimmer den Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers bildete.

Im Ergebnis geht es also um eine Art Filialverbot.

Es geht also nicht mehr um das vom Verfassungsgerichtshof richtig erkannte legitime Anliegen, private Mitverwendung durch strenge Anforderungen hintanzuhalten [wobei die private Mitverwendung nach der Gesetzeslage kein Problem wäre, wenn der Beschwerdeführer in diesen Räumlichkeiten seine überwiegende Bürotätigkeit ausüben würde, was aber umgekehrt im Hinblick auf den Umfang der Mitverwendung andererseits wieder keine Rolle spielen dürfte, denn wenn der Beschwerdeführer in seinem Hauptbüro arbeitet, benutzt er das häusliche Arbeitszimmer ja auch nicht privat], es geht allein um die Frage des Betriebsmittelpunkts, um das Quasifilialverbot. Auch aus dem wiederaufnahmsgegenständlichen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs ergibt sich, dass dieser die Beschwerde hinsichtlich des einkommenssteuerrechtlichen Aspekts allein deshalb abgewiesen hat, weil das Arbeitszimmer unstreitig nicht der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bildet (wohl aber einen wesentlichen Produktionsmehrwert bringt).

Das Sachlichkeitsgebot verbietet es, eindeutig als betrieblich erkannte Betriebsausgaben umsatzsteuerrechtlich und einkommenssteuerrechtlich unterschiedlich zu behandeln, wenn dafür kein besonderer Ausnahmegrund vorliegt. Auch der Liebhabereibegriff wird etwa umsatz- und einkommensteuerrechtlich gleich behandelt (VwGH 05.05.1992, 92/14/0006, ua.).

Auch das Gebot, europäische Normen nicht zu behindern, führt zum gleichen Ergebnis. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG ist nur als Ganzes prüfbar (und aufhebbar). Es wird daher angeregt, aus § 124 a EStG [idF BGBl. Nr. 201/1996] die Wortfolge "lit. d und" und aus § 20 Abs. 1 Z 2 EStG die gesamte lit. d aufzuheben, in eventu nur den ersten Satz der lit. d., bzw. gegebenenfalls auszusprechen, dass diese Bestimmungen verfassungswidrig waren.

Jedenfalls wird Übereinstimmung zwischen umsatzsteuerrechtliche und einkommenssteuerrechtlicher Berücksichtigung dieser Betriebsausgaben herzustellen sein.

Allenfalls wird angeregt, dem Europäischen Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist es mit dem an die Mitgliedstaaten gerichteten Verbot der Behinderung des Mehrwertsteuersystems und der Kohärenzpflicht nach der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar, Betriebsausgaben einkommensteuerrechtlich nicht anzuerkennen, wenn ihre betriebliche Veranlassung und Notwendigkeit außer Streit stehen und sie umsatzsteuerrechtlich als Betriebsausgaben feststehen?

Der Steuerpflichtige ist also mehr denn je der Auffassung, dass die einkommenssteuerrechtliche und die umsatzsteuerrechtliche Behandlung zusammenfallen müssen und somit auch die einkommensteuerrechtliche Behandlung seines häuslichen Büros gemeinschaftsrechts- und verfassungswidrig ist. Er meint mehr denn je, dass dann, wenn ein häusliches Büro umsatzsteuerrechtlich zum Betriebsvermögen gehört und auch tatsächlich betrieblich verwendet wird, es auch einkommenssteuerrechtlich Betriebsaufwand darstellen muss.

Mit vier gesonderten Berufungsverentscheidungen vom 28. März 2003, jeweils dem Einschreiter zugestellt am 02.04.2003, betreffend

Umsatzsteuer 2000, an WL, XXX

Umsatzsteuer 2000, an Stpf.1, ZZZ

Feststellung der Einkünfte 2000, an WL, XXX

Einkommenssteuer 2000, an Stpf.1, ZZZ

erklärt das Finanzamt Bregenz, dass der Umsatzsteuerbescheid ohnehin keine Änderung der Vorsteuerbeträge vorsehe, womit die beantragte Umsatzsteuer bereits berücksichtigt sei, spricht es im Feststellungsbescheid über die Einkünfte nach § 188 BAO die Nichtanerkennung der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2002 aus und verwies in dem an Stpf.1 gerichteten Einkommenssteuerbescheid 2000 darauf, dass eine Berufung "gegen die im Feststellungsbescheid der KG ...festgestellten Einkünfte ...beim Einkommenssteuerbescheid nicht zulässig" sei.

An diesen Bescheiden ist nun zunächst nicht ganz klar, ob sich das Finanzamt dessen bewusst war, dass Bw. und Stpf.1 ein- und die selbe natürliche Person sind, die mit bei den Vornamen gleichzeitig auftritt (sh. Kp.).

In der Sache wird weiterhin die Auffassung vertreten, dass das häusliche Arbeitszimmer auch einkommenssteuerrechtlich als betrieblich berücksichtigt werden müsste, wenn das Einkommenssteuergesetz nicht verfassungswidrig wäre, wobei zur näheren Begründung auf die obigen Ausführungen verwiesen wird.

Sinnvoll wird sein, zunächst die Entscheidung des Verfassungsgerichtshof über den oben dargestellten Wiederaufnahmsantrag abzuwarten. Sollte der Verfassungsgerichtshof dem Wiederaufnahmsantrag Folge geben und die Problemstellung in der Sache behandeln, dann müsste die Erledigung auch für den vorliegenden Fall präjudiziert sein. Sollte der Verfassungsgerichtshof den Wiederaufnahmsantrag zurückweisen oder nicht behandeln, wäre die aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.12.2002 resultierende geänderte verfassungsrechtliche Beurteilung in einer weiteren Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof einzufordern.

Es besteht ausdrückliches Einverständnis, diese Vorlageanträge bis zum Vorliegen der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes über den Wiederaufnahmsantrag nicht weiter zu behandeln.

Es wird daher beantragt, die Berufung im oben dargestellten strittigen Umfang der Berufungsbehörde zur Berufungsentscheidung vorzulegen.

Die Berufungsbehörde wolle dann allenfalls die ausständige Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs warten oder bescheidmäßig absprechen.

Jedenfalls wird beantragt, die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass das häusliche Arbeitszimmer des Einschreiters auch einkommenssteuerrechtlich als Betriebsausgabe akzeptiert und im Sinne der eingereichten Steuererklärung einkommenssteuerrechtlich berücksichtigt wird.“

Über die Berufung wurde erwogen:

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, auch deutlich und klar zum Ausdruck zu bringendes Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal (vgl. § 93 Abs. 2 BAO; § 191 Abs. 1 und 2 BAO; VwGH 21.10.1999, 99/15/0121). 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 (vgl. VwGH 17.10.2001, 96/13/0058; VwGH 16.5.2002, 96/13/0170).

Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO haben nach § 191 Abs. 1 it. c BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, zu ergehen. Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 it. c leg. cit. gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt aus § 191 Abs. 1 lit. c BAO iVm § 191 Abs. 2 leg. cit., dass dort, wo der Abgabenbehörde nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse als Gemeinschaften (Vereinigungen) gegenüberstehen, der Feststellungsbescheid an eben diese Gemeinschaft (Vereinigung) zu richten ist, solange diese besteht; unzulässig ist es im Hinblick auf § 191 Abs. 2 BAO jedoch, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht (vgl. zB ecolex 2001/134). Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts endet mit ihrer Auflösung (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0133; VwGH 10.12.1997, 93/13/0301; Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 12 zu § 79 BAO; UFSaktuell 2005, 305 und 341). Der Verwaltungsgerichtshof hat mehrfach ausgesprochen, dass an eine nicht mehr existente Person oder Gesellschaft nicht mehr

wirksam zugestellt werden kann (vgl. VwGH 21.2.1984, 82/14/0165 und 83/14/0238; VwGH 19.6.1989, 88/15/0160; VwGH 9.12.1992, 91/13/0013; diese Judikatur gilt auch in Bezug auf Personengesellschaften bzw. -vereinigungen).

Es entfaltet daher ein an ein nicht mehr existentes Gebilde ergangener Bescheid keine Rechtswirkung (vgl. VwGH 29.9.1997, 93/17/0042). Dies gilt auch für Umsatzsteuerbescheide (vgl. VwGH 31.5.1994, 91/14/0140; VwGH 29.11.2000, 94/13/0267).

Mit Beendigung von nicht rechtsfähigen Personengesellschaften, zu denen auch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts gehört, gehen deren steuerlichen Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligten Gesellschafter über. Dies ist auch bei der Bescheiderstellung zu berücksichtigen (vgl. Ritz³, a.a.o., Tz 15 zu § 19, Tz 5 zu § 81 und Tz 2 zu § 191 BAO).

Gegenständlich ist die GesbR zum 31. Dezember 2000 aufgelöst worden (vgl. Schreiben vom 30. Dezember 2000). Die GesbR war folglich (mit ihrer Auflösung) steuerlich als beendet anzusehen. Sie ist ab diesem Zeitpunkt von der Gemeinschaft der im Streitjahr zuletzt Beteiligten abgelöst worden (§ 19 Abs. 2 BAO). Sie hat damit abgabenrechtlich die Eignung als tauglicher Bescheidadressat verloren. Die Bescheide hätten folglich nicht mehr an die frühere Personengesellschaft (GesbR) ergehen dürfen. Die dennoch an sie gerichteten Bescheide (Umsatzsteuerbescheid, Feststellungsbescheid jeweils vom 19. November 2001) sind sohin an eine nicht mehr existente Gesellschaft ergangen und sind unwirksam geblieben. Sie konnten keine Rechtswirkungen entfalten und gingen ins Leere. Es handelt sich daher bei diesen Bescheiden um Nichtbescheide. Dementsprechend ist die gegen diese Bescheide gerichtete Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (vgl. Ritz³, a.a.o., Tz 6 zu § 273 BAO und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Feldkirch, am 13. Februar 2007

Eine Zweitschrift des Bescheides ergeht auch an:

Herrn

Bw2.

F-Gasse

D