



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Mag. Peter Csokay und Mag. Robert Steier über die Berufungen des Mag.E.H. und der weiteren Gesellschafter der V.Gem., J.L., Dr.P.S., P.T., E.W., A.R., F.O., P.K., Dr.P.H., Ing.P.P., DI.J.H., Dr.F.R., A.S., M.H.GmbH, H.K., H.L., S.R.KEG, S.I.KEG, R.S., C.V.d.S., I.Sch., Mag.E.L., Ing.W.u.G.D., P.P., Dr.I.H., Dr.G.E., G.S., Ing.H.u.M.B., W.M., R.K., M.A., Dr.G.L., Dr.R.D., R.A., Dr.R.P., DI.T.A., H.G., Dr.M.B., R.L., alle vertreten durch F. Hansi Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 1210 Wien, Donaufelder Straße 2/1/38, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22, vertreten durch Mag. Albin Mann, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 sowie betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-07/2004 und den Zeitraum 12/2004 nach der am 23. November 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung

entschieden:

- 1.) Die Bescheide werden aufgehoben.
- 2.) Die Berufungen der J.L., Dr.P.S., P.T., E.W., A.R., F.O., P.K., Dr.P.H., Ing.P.P., DI.J.H., Dr.F.R., A.S., M.H.GmbH, H.K., H.L., S.R.KEG, S.I.KEG, R.S., C.V.d.S., I.Sch., Mag.E.L., Ing.W.u.G.D., P.P., Dr.I.H., Dr.G.E., G.S., Ing.H.u.M.B., W.M., R.K., M.A., Dr.G.L., Dr.R.D., R.A., Dr.R.P., DI.T.A., H.G., Dr.M.B., R.L., werden gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Herr Mag.E.H. und die weiteren genannten Bw. schlossen in den Jahren 2002 bis 2004 mit der S.B.GmbH., Adr. Kaufverträge ab, mit welchen sie Anteile an der Liegenschaft EZ X mit Grundstück Y und YY, Grundbuch Z Kagran, mit Grundstücksadresse W., A.Gasse, erwarben,

welche mit jeweils einer näher bestimmten Wohnung samt dem dazugehörigen Kellerabteil verbunden waren bzw. nach Nutzwertfeststellung zu verbinden waren. Der Erwerb dieser bei Unterzeichnung des Kaufvertrages teilweise noch in Bau befindlichen Eigentumswohnungen erfolgte zum Zwecke der Vermietung im Rahmen einer Vermietungsgemeinschaft (Mietenskapool) um gemeinsam Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG zu erzielen. Aus diesem Grunde wurde vereinbart, dass die gegenständliche Wohneinheit jeweils nach Fertigstellung direkt an die Vermietungsgemeinschaft zur Vermietung übergeben werden sollte.

Die Bw. schlossen sich im Rahmen eines Vermietungsgemeinschaftsvertrages zur Vermietungsgemeinschaft, W., A.Gasse (VMG), zusammen. Gegenstand des Vertrages ist die gemeinsame Vermietung und die über die Zuständigkeit der Gesamtheit der Wohnungseigentümer (Hausgemeinschaft) hinausgehende individuelle Verwaltung (Nutzung) sämtlicher von den Gesellschaftern eingebrachten Wohnungen und Miteigentumsanteilen nach Fertigstellung und Übergabe der Wohnungen an die VMG zum Zweck der Ertragsoptimierung und die wechselseitigen Rechte und Pflichten der Gesellschafter.

Im Rahmen einer Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung wurde der Vermietungsgemeinschaft die Vorsteuerabzugsberechtigung für die aus der Anschaffung der Eigentumswohnungen der Gesellschafter und deren laufenden Betriebskosten resultierenden Umsatzsteuerbeträge abgesprochen. Begründend wurde diesbezüglich angeführt, die Vermietungsgemeinschaft sei weder hinsichtlich der Anschaffung der Wohnungen noch hinsichtlich der Betriebskosten Leistungsempfänger.

Die diesen Feststellungen Rechnungen tragenden Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 sowie Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner bis Juli 2004 und Dezember 2004 weisen als Bescheidadressaten "Mag.E.H. und Mitbes." auf.

In den dagegen fristgerecht eingebrachten Berufungen wird zunächst angezweifelt, dass die VMG Leistungsempfängerin hinsichtlich der Anschaffung der Wohnungen sein müsse, um vorsteuerabzugsberechtigt zu sein. Unstrittig sei, dass die VMG die Verfügungsmacht über die Wohnungen (Nutzungsrecht im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes) erlangt habe und die Wohnungen von der VMG vermietet würden. Die VMG sei verfügungsberechtigte Inhaberin sowie wirtschaftliche und außerbücherliche Eigentümerin der gegenständlichen Wohnungen. Sie habe, vertreten durch die Hausverwaltung die Verfügungsmacht über die Wohnungen direkt von der Verkäuferin erhalten, indem in Übereinstimmung damit die Verkäuferin die Wohnungen auch direkt an die Vermietungsgemeinschaft übergeben habe. Vereinbarungs- und ablaufkonform sei die Wohnungsübergabe bzw. die Übergabe der zugehörigen Nutzungs-

rechte mit gesondertem Umsatzsteuerausweis im Sinne des § 12 UStG 1994 direkt an die VMG fakturiert worden. Der Kaufpreis sei von der VMG mit dem Nettobetrag aus der von den Gesellschaftern zu tätigenen Einlage und aus der vom Finanzamt erstatteten Umsatzsteuer direkt beglichen worden.

Daneben seien noch die Vorsteuerbeträge für Beratungskosten angefallen, die ebenfalls die VMG betreffen würden. Natürlich seien bei allen Tätigkeiten einer Gesellschaft die Organe der Gesellschaft Nutznießer von Erträgen und bezogenen Leistungen, da die Gesellschaft selbst ohne ihre Organe nicht existieren könne. Dies ändere jedoch nichts an der Zurechnung derartiger mit der Gründung und laufenden Tätigkeit der Gesellschaft verbundenen Leistungen zur Gesellschaftssphäre mit Betriebsausgabencharakter und Vorsteuerabzug. Auch die Streichung dieser Vorsteuerbeträge sei durch die Bescheidbegründung nicht gedeckt und unterstreiche nochmals die eingangs postulierte Rechtswidrigkeit dieser Bescheide.

Zur Unterscheidung zwischen den Wohnungen und den zugehörigen Nutzungsrechten sei in rechtlicher Hinsicht darauf hinzuweisen, dass ein Wohnungseigentümer sich eine Wohnung niemals im Sinne des üblichen Eigentumsbegriffes aneignen könne und "seine Wohnung" gegebenenfalls auch nicht zerstören oder sonst widmungswidrig verwenden dürfe. Tatsächlich sei es nach dem WEG so, dass sich die Wohnungen immer als Teil des Hauses im Gesamteigentum aller Grundstückseigentümer befänden (= WEG Wohnungseigentümergemeinschaft). Ein einzelner Wohnungseigentümer, wie hier die VMG erhalte lediglich die Nutzungsrechte an bestimmten Flächen des Hauses, wie dies im Parifizierungsvertrag festgelegt werde. Dieser gespaltene Eigentumsbegriff stelle eine Besonderheit des WEG dar und sei auch in steuerrechtlicher Hinsicht zu würdigen, da die Wohnungen trotz allenfalls zulässiger Einbauten und Umbauten in diesem Sinn nicht einer eigenen Willkür unterwerfbares Wirtschaftsgut darstellten, sondern nur über das Benutzungsrecht verfügt werden könne. Gegenstand der Kaufverträge seien demnach bestimmte Grundstücksanteile, denen eine Wohnung zugeordnet werden sollte, was aber im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses noch nicht geschehen sei, da die Parifizierung noch ausständig gewesen sei. Gegenstand des Kaufvertrages sei zunächst die Übergabe schlichter Miteigentumsanteile die noch gar nicht endgültig feststünden, da es im Zuge der Parifizierung noch zu Verschiebungen kommen könnte. Unterfertigt worden sei der Kaufvertrag auf Seiten der Erwerber von der P.I.GmbH, die hier in einer Doppelfunktion tätig sei. Hinsichtlich der Übernahme der Wohnungen bzw. der Nutzungsrechte sei sie die Vertreterin der VMG, hinsichtlich der grundbücherlichen Durchführung des Kaufvertrages vertrete sie die Gesellschafter der VMG, da dies die rechtliche Voraussetzung für die grundbücherliche Durchführung sei.

Es sei daher unerfindlich, aus welchen rechtlichen Überlegungen heraus einerseits anerkannt werde, dass die Vermietungsgemeinschaft unternehmerisch tätig sei, und gleichzeitig

behauptet werde, dass ein Vorsteuerabzug nicht möglich sei, weil sie nicht Leistungsempfängerin der Betriebskosten und der Anschaffungskosten der Wohnungen sei. Diese Begründung sei in sich widersprüchlich, da ein Unternehmer auch Inhaber von Wohnungen sein könne und es der Systematik des Umsatzsteuerrechtes und des von der Verfassung geschützten Eigentumsrechts widerspreche, wenn einerseits die Versteuerung der Vermietung als unternehmerisch angesehen werde, mit dem Effekt, dass dieser Umsatzsteuer vorgeschrieben werde, und im Gegensatz dazu hinsichtlich der dafür erforderlichen Vorleistungen der Vorsteuerabzug aberkannt werde.

In weiterer Folge wurde eine Ausfertigung des EuGH-Urteiles vom 21.4.2005 (Rs C-25/03) betreffend Anerkennung des Vorsteuerabzuges für ein Arbeitszimmer eines Ehegatten in einem von beiden Ehegatten gemeinsam errichteten Wohnhaus übermittelt. Erläuternd hierzu wird ausgeführt, dass der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer zu beachten sei; d.h., die steuerbare unternehmerische Tätigkeit werde von der Vermietungsgemeinschaft erbracht, weswegen diese auch die Mehrwertsteuerentlastung zu erhalten habe. Aus Neutralitätsgründen sei daher die Vorsteuer anzuerkennen.

Weiters könne man aufgrund des ergangenen Urteiles davon ausgehen, dass der Begriff "Lieferung eines Gegenstandes" sich nach der Rechtsprechung nicht auf zivile rechtliche Eigentumsübertragung beschränke, sondern jede Form der Übertragung eines körperlichen Gegenstandes umfasse, die den Empfänger ermächtige über diesen Gegenstand so zu verfügen, als wäre er sein Eigentümer.

Das Finanzamt legte die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

In der am 23. November 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden vom steuerlichen Vertreter der Bw. die Argumente nochmals zusammengefasst dargestellt.

Von der Berichterstatterin wurde erklärt, der Bescheid enthalte ihrer Meinung nach nur ein Leistungsgebot gegenüber Herrn Mag.E.H., da die weiteren Mitgesellschafter in keiner Weise definiert seien und sich in den einzelnen Veranlagungszeiträumen deren Anzahl auch verändert habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde der Entscheidung zugrunde gelegt:

Herr Mag.E.H. und die weiteren Bw. schlossen sich mittels Vermietungsgemeinschaftsvertrag zur VMG zusammen bzw. traten dieser in späterer Folge bei Erwerb einer Eigentumswohnung an dieser Adresse als Gesellschafter bei. Der Erwerb der jeweiligen Eigentumswohnung erfolgte mittels Kaufvertrag, welcher zwischen der S.B.GmbH., Adr. als Verkäuferin und dem

einzelnen Gesellschafter als Käufer andererseits abgeschlossen wurde. In Artikel II wurde folgendes festgelegt:

"Gegenstand des Vertrages:

Gegenstand des Vertrages sind die vom Käufer zu erwerbenden Anteile, welche mit der Wohnung Top samt dem dazu gehörigen Kellerabteil insgesamt im folgenden Kaufgegenstand genannt, verbunden werden.

Eine Nutzwertfeststellung liegt noch nicht vor. Die Festsetzung der kaufgegenständlichen Liegenschaftsanteile erfolgt vorläufig und es handelt sich bei diesem kaufgegenständlichen Anteil um den nach der derzeit vorliegenden Gesamt-Nutzflächenaufstellung auf die kaufgegenständliche Wohnung entfallenden Nutzflächenanteil, wobei dieser Liegenschaftsanteil nach Baufertigstellung und Vorliegen der Bestandspläne nach einer sodann einzuholenden Nutzwertberechnung (Nutzwertgutachten) anzupassen sein wird. Der Erwerb des Kaufgegenstandes erfolgt zum Zwecke der Vermietung im Rahmen einer Vermietungsgemeinschaft (Mietenpool) um gemeinsame Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG zu erzielen. Die Verkäuferin verkauft und übergibt an im Folgenden kurz Käufer genannt und dieser Käufer kauft und übernimmt von der oben bezeichneten Liegenschaft Anteile, mit welchen der Käufer nach Berichtigung der kaufgegenständlichen Anteile entsprechend dem Nutzwertgutachten auf den für den Kaufgegenstand entfallenden gesetzmäßig erforderlichen Mindestanteil das alleinige und ausschließliche Verfügungsrecht erlangt und im Jahr 2004 hinsichtlich dieser Einheit Wohnungseigentum begründet.

Im Hinblick auf die geplante gemeinschaftliche Vermietung ist beabsichtigt, mit der Wohnungseigentumsbegründung bis nach Konstituierung der Vermietungsgemeinschaft zuzuwarten."

Unter Punkt VI wurde folgendes festgelegt:

"Vertragszweck:

Der Käufer erwirbt diese Liegenschaftsanteile als Mindestanteile zum Zweck der Begründung von Wohnungseigentum an der Wohnung Top Nr. mit der Absicht, diese gemeinsam mit anderen Wohnungseigentümern zu vermieten. Aus diesem Grunde wird die gegenständliche Wohneinheit nach Fertigstellung direkt an die Vermietungsgemeinschaft (vertreten durch P.I.GmbH, Adr.) zur Vermietung übergeben. Es ist beabsichtigt, die im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer direkt mit der Vermietungsgemeinschaft zu verrechnen, wenn dies vom Finanzamt akzeptiert wird."

Der von den Bw. abgeschlossene Vermietungsgemeinschaftsvertrag sieht – soweit hier von Bedeutung – Folgendes vor:

"I

Die oben bezeichneten Vertragspartner haben im Kaufvertrag mit der S.B.GmbH. betreffend die Liegenschaft EZ X mit Grundstück Y und YY Grundbuch Z Kagra mit Grundstücksadresse W., A.Gasse hinsichtlich deren Miteigentumsanteil das Wohnungseigentum begründet wird bzw. wurde, die Verkäuferin beauftragt, die vertragsgegenständlichen Wohnungen der VMG zum Zwecke der gemeinsamen Vermietung zu übertragen. Damit werden die Vertragspartner laut Anlage zu Gesellschaftern der gegenständlichen VMG und schließen dazu folgende Detailvereinbarungen:

Gegenstand des Vertrages ist:

a) Die gemeinsame Vermietung und die über die Zuständigkeit der Gesamtheit der Wohnungseigentümer (Hausgemeinschaft) hinausgehende individuelle Verwaltung (Nutzung) sämtlicher von den Gesellschaftern eingebrachten Wohnungen an die VMG zum Zweck der Klagsoptimierung;

b) die wechselseitigen Rechte und Pflichten der Gesellschaft;

...

Die Vermietungsgemeinschaft führt den Namen "VMG A.Gasse "

....

IV

Die Gesellschafter haben sich zum Zwecke der gemeinschaftlichen Vermietung (Mietenpool) nach erwerbswirtschaftlichen Gesichtspunkten zusammengeschlossen. Sie stellen die vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile samt den zugeordneten Wohnungen zur gemeinsamen Nutzung im Sinne dieses Vertrages zur Verfügung. Sie sind damit einverstanden, dass sämtliche auf die vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile entfallenden Kosten (z.B. Betriebskosten, Eigentümerkosten) von der Gesamtheit des Hauses direkt an die VMG verrechnet werden. Sollte dies nicht möglich sein, ist die VMG berechtigt, diese an die Gesellschafter mit Gutschriftserteilung samt Umsatzsteuerausweis abzurechnen, sodass der Vorsteuerabzug erhalten bleibt.

Sie beauftragen gleichzeitig die P.I.GmbH, Adr., im Folgenden kurz P. genannt, mit der Verwaltung der vertragsgegenständlichen Wohnungen und Wahrnehmung der gemeinsamen wirtschaftlichen Interessen. Sie stellen alle erforderlichen Unterlagen zur Verfügung und werden insbesondere alle notwendigen Vollmachten erteilen.

Die Bestellung des für die steuerlichen Agenden zuständigen Wirtschaftstreuhänders und Steuerberaters erfolgt durch die Hausverwaltung auf Rechnung der VMG. Die P. wird

gleichzeitig beauftragt und bevollmächtigt, die bereits bestehende Vermietungsgemeinschaft gegenüber neuen Gesellschaftern zu vertreten und gleichartige Vereinbarungen mit neu hinzutretenden Gesellschaftern abzuschließen. Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass P. keinerlei Haftung für den Einsatz der von den Gesellschaftern angestrebten wirtschaftlichen Erfolge übernimmt.

V

...

Im Verhältnis der Gesellschafter untereinander gilt der jeweilige Miteigentumsanteil an der Liegenschaft. Beschlüsse der Mehrheit (nach Anteilen) binden auch die Minderheit, sofern dieser Vertrag oder das Gesetz nichts Gegenteiliges fordert. Die Gesellschafter übernehmen Verpflichtungen aus diesem Vertrag keinesfalls solidarisch, sondern jeweils nur entsprechend ihrer Anteile.

...

VI

...

Die Zuweisung des Ergebnisses (Überschuss oder Abgang) erfolgt im Verhältnis der Miteigentumsanteile. Während des Jahres hinzutretende Gesellschafter werden bei der Ertragsaufteilung erst ab Beginn des Folgemonates berücksichtigt.

...

VII

Jeder Gesellschafter ist berechtigt, seine Eigentumswohnung(en) bzw. Liegenschaftsanteile ohne Zustimmung der anderen Gesellschafter unter Überbindung aller Rechte und Pflichten aus diesem Vertragsverhältnis zu übertragen; von der Übertragung ist die P. schriftlich zu verständigen. Wenn sich daraus steuerliche Konsequenzen für die anderen Gesellschafter ergeben, hat der übertragende Gesellschafter diese zu tragen.

Bei Tod eines Gesellschafters wird die Vermietungsgemeinschaft mit dessen Erben oder Einzelrechtsnachfolgern fortgesetzt; mehrere Erben oder Einzelrechtsnachfolger sind verpflichtet, P. einen Vertreter zu nennen, der Rechte ausübt.

...

IX

Diese Vereinbarung gilt unwiderruflich bis zum 31. Dezember 2008.

Danach kann jeder Gesellschafter unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist jeweils zum 31. Dezember des Folgejahres aus der Vermietungsgemeinschaft austreten. Der Austritt hat schriftlich an die Adresse von P. zu erfolgen (Datum des Poststempels). Es wird jedoch empfohlen, mindestens bis zum 31. Dezember 2013 der Gesellschaft anzugehören.

...

Der Bestand der Vermietungsgemeinschaft bleibt vom Austritt des Gesellschafters unberührt.

... "

Von der S.B.GmbH . wurden an die VMG Rechnungen erstellt, in welchen unter Bezugnahme auf den jeweils mit dem einzelnen Gesellschafter abgeschlossenen Kaufvertrag die auf den Kaufpreis entfallende Umsatzsteuer ausgewiesen wird. Die Rechnungen des öffentlichen Notars wurden jeweils an den einzelnen Gesellschafter unter Ausweis der auf das Honorar entfallenden Umsatzsteuer gelegt."

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von den Bw. vorgelegten Unterlagen sowie den im Finanzamtsakt aufliegenden Bescheidausfertigungen und ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

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

Der Spruch hat den Bescheidadressaten zu nennen, das ist bei Abgabenbescheiden derjenige, an den das Leistungsgebot gerichtet ist (Stoll, BAO-Handbuch, 221).

Die Bezeichnung der Bescheidadressaten als "Mag.E.H. und Mitbes." enthält neben dem namentlich angeführten Mag.E.H. keine weiteren bestimmten Rechtssubjekte, an die sich das Leistungsgebot des Bescheides richten soll. Dem bekämpften Bescheid kann daher nicht entnommen werden, welche Personen als Mitbesitzer des Herrn Mag.E.H. gemeint sind, da einerseits nicht erkennbar ist, an welchem Gegenstand der Mitbesitz besteht, und andererseits die an der VMG beteiligten Mitgesellschafter in den einzelnen Jahren sich voneinander unterscheiden, handelt es sich doch im Jahr 2002 lediglich um 6 Mitgesellschafter, und vervielfacht sich deren Anzahl in den darauf folgenden Jahren. Da der bekämpfte Bescheid zwar an den namentlich genannten Mag.E.H., nicht aber an weitere individuell bestimmte Personen gerichtet ist, ist dieser zwar gegenüber Herrn Mag.E.H. erlassen worden, hat aber gegenüber den weiteren "Mitbesitzern" keine Wirkung entfaltet.

Als Berufungswerberin scheint die VMG A.Gasse auf und damit alle in dieser zusammengeschlossenen Mitgesellschafter. Da diesen in den bekämpften Bescheiden unbelangt gebliebenen Mitgesellschaftern mangels eines an sie erlassenen Bescheides keine Beru-

fungsbefugnis zukommt, sind die Berufungen dieser Mitgesellschafter gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückzuweisen.

Über die Berufung des Mag.E.H. wird Folgendes erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 2 BAO sind Personen, die gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind, (ebenfalls) Gesamtschuldner; dies gilt insbesondere auch für die Gesellschafter (Mitglieder) einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) hinsichtlich jener Abgaben, für die diese Personenvereinigung (Personengemeinschaft) als solche abgabepflichtig ist. Dies ist bei der Umsatzsteuer der Fall (vgl. VwGH 29. Mai 2001, 2001/14/0033).

Ziel der die nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) betreffenden Novellierung des § 6 BAO durch BGBl. 1980/151 war nach 128 Blg.Nr. 15.GB, 320, sicherzustellen, dass die Gesellschafter (Mitglieder) der genannten nicht rechtsfähigen Gebilde als Gesamtschuldner (Eigenschuldner) und nicht bloß als Haftungspflichtige in Anspruch genommen werden können. Zweck dieser Bestimmung war somit, den im jeweiligen Abgabengesetz normierten Kreis der Abgabenschuldner der betreffenden Abgabe zu erweitern (vgl. Ritz, BAO, Kommentar § 6 Tz 4).

Auch wenn man (wie z.B. VwGH 25. November 1994, 92/17/0030, 29. Mai 2001, 2001/14/0033) davon ausgeht, dass sich aus § 6 Abs. 2 tatsächlich die Gesamtschuldnerschaft aller Gesellschafter (Mitglieder) hinsichtlich jener Abgaben ergibt, bei denen die nicht rechtsfähigen Gebilde als solche Abgabenschuldner sind (z.B. als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994), setzt eine zwangsweise Einbringung der der Personenvereinigung (-gemeinschaft) gegenüber festgesetzten Abgabe jedenfalls auch ein an den betreffenden Gesellschafter (an das betreffende Mitglied) gerichtete Leistungsgebot voraus (vgl. Ritz, aaO und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH vom 22. Februar 1995, 95/13/0031).

Sind zur Entrichtung einer Abgabe mehrere Personen als Gesamtschuldner verpflichtet, so kann gemäß § 199 BAO gegen sie ein einheitlicher Abgabenbescheid erlassen werden, und zwar auch dann, wenn nach dem zwischen ihnen bestehenden Rechtsverhältnis die Abgabe nicht von allen Gesamtschuldnern zu tragen ist.

Nun liegt es im Ermessen der Behörde, ob sie das Leistungsgebot nur an einen, an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will. Gerade dieser Umstand zwingt geradezu die Behörde im Rahmen des Ermessens nach Erwägungen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit (§ 20 BAO) vorzugehen (vgl. Stoll, aaO, 2096).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das

Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Billigkeitserwägungen sprechen somit ermessensbedingt für ein Vorgehen entsprechend dem zivilrechtlich vereinbarten (und an sich nur zivilrechtlich verbindlichen, nicht die Abgabenbehörde als Gläubiger förmlich bindenden) Verteilungsgrundsätzen, wobei zulässige Zweckmäßigkeitserwägungen der Behörde den von der internen Regelung abweichenden Weg der Schuldnerauswahl nach dem Maßstab der in höherem Maße gesicherten, rascheren und sparsameren Einbringlichkeit eröffnet (vgl. Stoll, aaO, 2096).

Da sich aus dem vorliegenden Vermietungsgemeinschaftsvertrag keine abweichenden Regelungen hinsichtlich der Tragung der Steuerlast ergibt, kann es nicht als billig im Sinne der zitierten gesetzlichen Bestimmung angesehen werden, wenn das Leistungsgebot lediglich gegenüber einem einzigen Mitgesellschafter der VMG geltend gemacht wird, wodurch diesem entweder die gesamte Steuerlast aufgebürdet wird oder die gesamte Steuergutschrift zugute kommt. Darüber hinaus erscheint es aber auch angesichts einer Vielzahl von Gesellschaftern nicht zweckmäßig, ohne dafür nachvollziehbar dargestellte Gründe das Leistungsgebot ausschließlich gegenüber einem Mitgesellschafter geltend zu machen.

Im Sinne einer der Bestimmung des § 20 BAO entsprechenden Ermessensübung wäre wohl das Leistungsgebot jeweils gegenüber allen im jeweiligen Zeitraum an der VMG beteiligten Mitgesellschaftern geltend zu machen. Da es der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zusteht, im Rahmen der Berufungsentscheidung das Leistungsgebot auf weitere Mitglieder der Personengemeinschaft auszudehnen und damit diesen gegenüber unzuständigerweise erstinstanzliche Bescheide zu erlassen, die von der Abgabenbehörde erster Instanz getroffene Ermessensentscheidung jedoch als nicht dem vom Gesetz hiefür vorgegebenen Rahmen entsprechend qualifiziert werden muss, sind die bekämpften Bescheide gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufzuheben,

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Dezember 2005