

GZ. RV/1247-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerber gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte 1995 sowie die Wiederaufnahme dieser Verfahren entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung wird abgesehen.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### 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

Die Berufungswerber bildeten eine Vermietungsgemeinschaft in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Bereits mit Schreiben vom 6. September 1996 teilten die Berufungswerber dem Finanzamt mit, dass die Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb per 31.12.1995 eingestellt und sich infolge dessen aufgelöst habe. Der Grund für die Unternehmensbeendigung habe im wesentlichen im Wegfall der Unternehmensgrundlage der Gesellschaft im Zusammenhang mit dem Einsturz des Bestandsobjektes im Frühjahr 1995 bestanden. Seitens der Firma L sei die Wiederherstellung der Objektes verlangt worden und wäre dieses Ansinnen von den Berufungswerbern mit dem Hinweis auf höhere Gewalt zurückgewiesen worden. Demzufolge seien die Leasingverträge seitens Firma L aufgelöst worden. Zusätzlich hätten Behördenauflagen die weitere Vermietung verhindert. Zusätzlich seien Klagen wegen Besitzstörung, sowie einstweilige Verfügungen einer Mieterin anhängig was eine weiter Nutzung des Objektes unmöglich mache. Trotz zwischenzeitiger Sicherungsmaßnahmen wäre daher eine weitere Objektnutzung im Rahmen der Vermietung und Verpachtung im bestehenden Zustand nicht möglich gewesen. Aufgrund der neuen Mietrechtsnovelle seien im vierten Quartal 1995 keinerlei Einnahmen mehr erzielt und die Vermietung eingestellt worden. Aufgrund der Betriebsbeendigung per 31. Dezember 1995 werde um Löschung der Steuernummern ersucht und würden die noch ausständigen Steuererklärungen für das Jahr 1995 dem Finanzamt in den nächsten Tagen zugehen.

Nach einer abgabenbehördlichen Prüfung der Aufzeichnungen im Zeitraum vom 14. Mai 1997 bis 28. August 1997, die zu keinen Feststellungen führte, wurden erklärungsgemäß gemäß § 200 BAO (Bundesabgabenordnung BGBI. Nr. 194/1961) vorläufige "Bescheide" für die Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte 1995 vom Finanzamt ausgefertigt.

Diese Schriftstücke waren an den Adressaten A, die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, gerichtet. Gleiches gilt für die darauf folgende Endgültigerklärungen gemäß § 200 Abs. 2 BAO datiert vom 6. Oktober 1997.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 4. Mai 2000 wurden die Berufungswerber ersucht berichtigte Abgabenerklärungen für 1995 zu erstellen, da bekannt geworden wäre, dass von der Firma P an die Berufungswerber eine Optionsablöse in der Höhe von 4.013.000,00 S bezahlt worden sei.

Dem entgegneten die Berufungswerber mit Schreiben vom 7. Juni 2000, dass die ehemaligen Eigentümer der Liegenschaft W hätten von der Firma P als Entgelt für die rechtsverbindliche und unwiderrufliche Entschlagung hinsichtlich Ihres Optionsrechtes auf Ankauf der

Liegenschaft W eine sogenannte "Optionsablöse" von 4.913.000,00 S erhalten. Der gesamte Sachverhalt in Zusammenhang mit der Liegenschaft W sei dem Finanzamt zumindest seit der Betriebsprüfung über die Jahre 1993 bis 1995 vollständig bekannt gewesen. Die Optionsablöse stelle ein Entgelt für die Veräußerung der Option dar, welches nur dann zu den Einkünften zähle, wenn die Veräußerung innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist erfolge. Da die Einräumung der Option mit Vertrag vom 14.2.1990 vorgenommen worden sei, wäre die Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist gelegen. Eine Zuordnung der Optionsablöse zu den sonstigen Einkünften aus Leistungen gemäß § 29 Abs. 3 EStG1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBI. Nr. 400/1988) könne nicht erfolgen, da lediglich die entgeltliche Einräumung eines Vorkaufsrechtes, einer Option beziehungsweise die Optionsprämie als sogenannter "Stillhalter" zu den sonstigen Einkünften zähle. Maßgebend sei, ob ein Entgelt für den Verlust der Substanz (steuerfrei) oder für Gebrauchsüberlassung oder Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit (sonstige Einkünfte) bezahlt werde. Eine Besteuerung unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung scheide ebenfalls aus, da kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Mietverhältnissen und dem Veräußerungserlös vorliege, welcher grundsätzlich von den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht umfasst werde. Es würden sich daher sich gegenüber den bisher abgegebenen Steuererklärungen keine Änderungen ergeben und wäre eine Berichtigung der Abgabenerklärungen nicht möglich. Die Gründe für eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO würden nicht vorliegen, da der gesamte Sachverhalt dem Finanzamt bei der Betriebsprüfung für die Jahre 1993 bis 1995 bekannt geworden sei, deren Schwerpunkt die Beendigung der Vermietungstätigkeit und die daraus resultierenden steuerlichen Folgen gewesen wäre.

Mit den ebenfalls mit dem Adressaten A versehenen Schreiben des Finanzamtes vom 12. Juli 2001 wurde erklärt, das Verfahren für die Umsatzsteuer und die Feststellung der Einkünften der Vermietungsgemeinschaft der Berufungswerber gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen. In den damit verbundenen "Sachbescheiden" war die Optionsablöse in Höhe von 4.913.000,00 S bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und beim steuerbaren Umsatz berücksichtigt.

In der zusätzlichen Begründung wurde ausgeführt, dass die Vermietungsgemeinschaft aus den Herren A, B, C, D, E bestanden habe, die jeweils zu 20% daran beteiligt gewesen wären. Im Jahr 1990 hätten diese mit der Firma L einen Immobilienleasingvertrag betreffend die Liegenschaft W abgeschlossen. Beabsichtigt sei es gewesen, dieses Objekt nach dem Bauherrnmodell entsprechend der Bestimmungen des Stadterneuerungs- beziehungsweise Assanierungsgesetzes zu sanieren und weiterzuvermieten. Nachdem sich im Jahr 1994 die

steuerlichen Rahmenbedingungen in Hinblick auf den strengen Bauherrenbegriffs und der Liebhaberei geändert hätten, im Mietrechtsgesetz Sechsmonatsverträge verboten worden, sowie Teile eines Hauses auf der Liegenschaft W eingestürzt wären, sei das Projekt seitens der Mietergemeinschaft im Jahr 1995 aufgegeben worden. In weiterer Folge hat die Firma P, die Liegenschaft erworben, als Bauträger umgebaut und verkauft. Zwischen der Vermietergemeinschaft der Berufungswerber und der Firma P sei eine schriftliche Vereinbarung getroffen worden, in der unter anderem eine Ablöse von 4.913.000,00 S für die zwischen der Vermietergemeinschaft der Berufungswerber und der Firma L im Immobilienleasingvertrag vereinbarte Kaufoption vorgesehen wesen sei. Die Bezahlung der Optionsablöse sei entgegen der vertraglichen Vereinbarung anstelle auf ein Konto der Vermietergemeinschaft mittels Barschecks an jeden einzelnen Gesellschafter der Vermietergemeinschaft Anfang Mai 1995 erfolgt. Diese "Optionsablöse" sei weder bei den Empfängern, noch bei der Vermietergemeinschaft offen gelegt worden. Auch bei der abgabenbehördlichen Prüfung der Vermietergemeinschaft im Jahr 1997 sei von einer Optionsablöse keine Rede gewesen, obwohl im Zuge der Betriebsprüfung sämtliche Unterlagen schon im Hinblick auf eine allfällige Liebhaberei genau überprüft worden wären. Aus einem Schreiben vom 17. Februar 1995 der Berufungswerber an die Firma L gehe hervor, dass die Firma P die Haftung für den mit der Vermietergemeinschaft abgeschlossenen Leasingvertrag übernommen hätte und die Vermietergemeinschaft der Berufungswerber von ihrem Optionsrecht aus dem Leasingvertrag gegenüber der Firma L keinen Gebrauch mache. Die Vermietergemeinschaft der Berufungswerber habe somit gegenüber Firma P keinen Rechtsanspruch auf eine Optionsablöse besessen, da die Firma P sämtliche Pflichten aus dem seinerzeitigen Leasingvertrag übernommen hätte. Der einzige Grund für diese "Optionsablöse" sei das wirtschaftliche Naheverhältnis zwischen der Vermietergemeinschaft der Berufungswerber und der Firma P gewesen. Es habe eine hundertprozentige Gesellschafteridentität bestanden. Man habe versucht Optionsablösen bei den Gesellschaftern der Vermietergemeinschaft der Berufungswerber steuerfrei zu belassen, obwohl diese bei der Firma P zur Gänze als Betriebsausgabe angesetzt worden wäre. Den Argumentationen in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Juni 2000, wonach dies ein steuerfreier Vorgang gewesen sei, könne das Finanzamt nicht folgen, da ein Missbrauchstatbestand im Sinne des § 22 BAO vorliege, wenn unter "Fremden" bei gleichem Sachverhalt niemals eine "Optionsablöse" bezahlt worden wäre.

Mit der Berufung vom 6. August 2001 wandten sich die Berufungswerber gegen die zuletzt dargestellten als Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Umsatzsteuer

und die Feststellung der Einkünfte 1995 sowie die Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte 1995 bezeichneten Schriftstücke und führten aus, dass bereits eine abgabenbehördliche Betriebsprüfung mit Schwerpunkt auf der Beendigung der Vermietungstätigkeit beziehungsweise Liebhaberei für den Prüfungszeitraum 1993 bis 1995 stattgefunden habe. Im Rahmen der Prüfung sei der Prüfer sowohl von Herrn A als auch vom damaligen steuerlichen Vertreter der Berufungswerber umfassend über die gesamte Beendigung informiert und wären dabei sämtliche Unterlagen einschließlich der Vereinbarung über die Optionsablöse übergeben worden. Mit Vorhalt vom 5. Juni 1997 habe der Prüfer sogar nochmals die anlässlich der Übertragung des Leasingvertrages an die Firma P abgeschlossenen Vereinbarungen angefordert und wäre dieser Vorhalt durch die Vorlage der entsprechenden Vereinbarung über die Optionsablöse beantwortet worden. Dem Finanzamt seien somit alle Umstände im Zusammenhang mit der Beendigung der Vermietungstätigkeit offengelegt worden. Auf eine umfassende Information des Prüfer lasse auch der ungewöhnlich lange Prüfungszeitraum (Mai bis August 1997) schließen. Weiters sei in der Bescheidbegründung darauf hingewiesen worden, dass im Zuge der Betriebsprüfung sämtliche Unterlagen genau überprüft worden wären, aber nicht warum dies bei der Vereinbarung über die Optionsablöse unterblieben sein sollte. Weiters wäre die Option beziehungsweise der entgeltliche Verzicht auf die Optionsausübung im dem dem Finanzamt seit der Betriebsprüfung bekannten Schreiben vom 17. Februar 1995 angeführt. Die Argumentation, dass der einzige Grund für die "Optionsablöse" im wirtschaftlichen Naheverhältnis zwischen Vermietergemeinschaft und Firma P liege und auf eine fast hundertprozentige Gesellschafteridentität zurückzuführen, beziehungsweise unter "Fremden" bei vorliegendem Sachverhalt niemals eine Optionsablöse bezahlt worden wäre, sei unrichtig, da lediglich zwei Gesellschafter und somit 40% der Vermietergemeinschaft der Berufungswerber an der Firma P beteiligt seien. Die Entscheidung zum Verkauf des Optionsrechtes wäre in der Vermietergemeinschaft durch einen Mehrheitsbeschluss gefallen. Einer Lösung, welche gegen die wirtschaftlichen Interessen der drei übrigen Gesellschafter, welche nicht an der Firma P beteiligt gewesen seien, gerichtet gewesen wäre, hätten diese nicht zugestimmt. Die Voraussetzungen für das Vorliegen gegenteiliger Interessen und das Zustandekommen eines Geschäftes wie unter Fremden würden somit vorliegen. Die Liegenschaft W wäre von der Vermietergemeinschaft der Berufungswerberin nicht nur der Firma P, sondern auch anderen potentiellen Investoren angeboten worden, was durch Schriftverkehr nachgewiesen werden könne. Die diesbezügliche Unterlagen wären bereits anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung offengelegt worden. Im übrige würden Ablöse- beziehungsweise Ausgleichszahlungen

im Zusammenhang mit Leasingverträgen eine im wirtschaftlichen Geschäftsverkehr übliche und verbreitete Gestaltung darstellen und könne somit nicht von einem Missbrauch im Sinne des § 22 BAO gesprochen werden. Jedenfalls würden auf keinen Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, da vielmehr allenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung Firma P zu unterstellen wäre. Diese Problematik sei jedoch bei einer abgabenrechtlichen Prüfung der Firma P ausführlich diskutiert worden und wäre auch die Abgabenbehörde im Endergebnis von einer Fremdüblichkeit des Geschäftes ausgegangen ist. Die Argumentation, die Optionsablöse bei den Gesellschaftern steuerfrei bleibe, obwohl diese bei der Firma P als Betriebsausgabe angesetzt worden sei, wodurch ein Missbrauchstatbestand erfüllt werde, gehe ins Leere, da bei außerbetrieblichen Einkunftsarten wie der Vermietung die Veräußerung der Einkunftsquelle im Normalfall zu keiner Steuerpflicht führe. Es gebe keine gesetzliche Bestimmung, die für die Geltendmachung des Betriebsausgabenabzuges die Steuerpflicht beim Geschäftspartner voraussetzte. Vielmehr sei dies bei der Veräußerung von "privaten" beziehungsweise außerbetriebliche Wirtschaftsgütern die übliche Konstellation. Richtig wäre, dass die Firma P die Haftung für den Leasingvertrag übernommen habe. Jedoch sei zuerst mit der Firma P vereinbart worden, dass diese den Leasingvertrag übernehme und erst in der Folge von der Firma P auch die Haftung für den Leasingvertrag übernommen worden. Im Schreiben vom 17. Februar 1995 habe die Vermietergemeinschaft der Berufungswerber dem Leasinggeber Firma L lediglich mitgeteilt, dass die Firma P in den Leasingvertrag eintreten wolle, die Wiederherstellungspflicht aufgrund des teilweisen Einsturzes des Gebäudes anerkenne und als Resultat auch für den Leasingvertrag die Haftung übernehme. Die Annahme, dass aufgrund der Erklärung der Vermietergemeinschaft der Berufungswerber im Schreiben vom 17. Februar 1995, von ihrem Optionsrecht keinen Gebrauch machen zu wollen, kein Rechtsanspruch gegenüber Firma P auf eine Optionsablöse bestanden habe, sei völlig unbegründet. Die Erklärung gegenüber der Firma L sei notwendig gewesen, um den Eintritt der Firma P in den Leasingvertrag zu ermöglichen. Der wirtschaftliche Hintergrund der gesamten Transaktion sei, dass das die Liegenschaft W Anfang 1995 einen Verkehrswert aufgewiesen habe, der wesentlich über dem Restkapital des Leasingvertrages gelegen wäre. Aufgrund dieser Differenz sei der Leasingvertrag beziehungsweise das Optionsrecht aus dem Leasingvertrag ein wertvolles Wirtschaftsgut der Vermietergemeinschaft der Berufungswerber und eine unentgeltliche Übertragung an die Firma P wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen. Zur Abgeltung des Wertes des Leasingvertrages sei die Optionsablöse mit der Firma P vereinbart worden und habe die Vermietergemeinschaft notwendigerweise auf ihre Kaufoption gegenüber der

Leasinggesellschaft verzichtet. Grundsätzlich richtig wäre, dass die Bezahlung der Optionsablöse entgegen der Vereinbarung mittels Barscheck an jeden einzelnen Gesellschafter erfolgt wäre, was aus Vereinfachungsgründen geschehen sei. Das Begleichen eines Kaufpreises mit Scheck wäre eine im Wirtschaftsleben übliche Zahlungsmodalität. Für die Einordnung der Optionsablöse unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fehle jede Begründung und jeglicher Zusammenhang mit einem Entgelt für Vermietung und Verpachtung. Es handle es sich vielmehr um ein Entgelt für die Aufgabe einer Einkunftsquelle. Für die umsatzsteuerliche Betrachtung stelle die Optionsablöse grundsätzlich mit dem Erwerb der Liegenschaft durch die Firma P von der Firma Leine einheitliche Leistung dar und unterliege somit der unechten Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG (Umsatzsteuergesetz, BGBl. Nr. 663/1994) für Grundstücksumsätze. Dies ergebe sich daraus, dass der Erwerb des Optionsrechtes erst den Erwerb der Liegenschaft ermöglicht habe und komme auch durch die Einbeziehung der Optionsablöse in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zum Ausdruck.

Im Verfahren vor dem Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich kam es zu mehreren vor allem telefonischen Gesprächen zwischen dem damaligen Sachbearbeiter der Finanzlandesdirektion und dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerber. Im Resümeeprotokoll der Aussagen des steuerlichen Vertreters vom 28.5.2002 wurde festgehalten, dass außer dem Schreiben der Vermietungsgemeinschaft der Berufungswerber vom 17. Februar 1995 an die Firma L, wonach die Firma P in den Vertrag eentrete, keine weiteren Vereinbarungen beziehungsweise Verträge gebe. Es sei branchenüblich, wegen der Vergebühr auf weitere Schriftstücke zu verzichten. Die Firma P wäre in den Leasingvertrag wäre mit Februar oder März 1995 rückwirkend zum 1. Januar 1995 eingetreten. Der Kauf der Liegenschaft und somit die vorzeitige Auflösung des Leasingvertrages sei im Juni 1997 erfolgt. Diese Vorgangsweise habe sich deshalb als notwendig erwiesen, weil die Firma P die errichteten Wohnungen nur als Eigentümer habe verkaufen können. Die Übergabe der Wohnungen sei ab Juni 1998 vorgenommen worden. Die Optionsvereinbarung wäre nicht datiert, aber vermutlich im Zeitraum Februar bis Mai 1995 unterschrieben. Mit der Vorhaltsbeantwortung des Vorhalt des Prüfers vom 5. Mai 1997 wären auch alle vorhandenen Unterlagen betreffend der Veräußerung offen gelegt worden. Die Optionsablöse lasse sich entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung subsumieren. Da das Entgelt für den Verzicht des Ankaufsrechtes von einem Dritten geleistet worden wäre, bestehne kein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Mietverhältnis beziehungsweise den Mieteinkünften. Es gehe aus der Vereinbarung nicht

eindeutig hervor, ob das Optionsrecht veräußert worden wäre und daher keine Leistung im Sinne des § 29 EStG 1988 sei oder bloß auf die Ausübung verzichtet worden wäre. Es habe sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bei der Zahlung eigentlich um eine Veräußerung der Rechte des Leasingvertrages gehandelt. Unbestritten sei, dass stille Reserven (günstige Lage der Liegenschaft, zukünftige Ertragsaussichten) vorhanden gewesen wären, die abgelöst worden seien. Es handle sich um einen veräußerungsgleichartigen Vorgang im privaten Bereich, der von der Besteuerung ausgenommen bleibe, die im Zusammenhang mit Leasingverträgen öfter vorkommen würden.

Im übrigen wurden verschiedene rechtliche Möglichkeiten der Einordnung des oben dargestellten Sachverhaltes erwogen und ähnliche Überlegungen auch in den Schreiben beziehungsweise Aktenvermerken vom 7., 11., 26. Juni, 17. und 23. Oktober festgehalten.

Angemerkt wird, dass in der oben dargestellten Berufung vom 9. August 2001 datiert vom 6. August 2001 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt worden ist.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Berufungswerber bildeten, wie sie selbst immer wieder angegeben haben, eine "Vermietungsgemeinschaft". Aufgrund des gemeinsamen Bemühens Einkünfte zu erzielen, ist damit zumindest konkludent eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts zustande gekommen, was auch aus dem von den Berufungswerbern ausgefüllten Fragebogen anlässlich der steuerlichen Erstaufnahme der Berufungswerber im Jahr 1991 hervorgeht.

Da es nach der Aktenlage zwischen den Berufungswerbern keinen Gesellschaftsvertrag oder ähnliche Vereinbarung, welche Auskunft über einen allfälligen Fortbestand der Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach dem Wegfall des Gegenstands des gemeinsamen Bemühens gab, besteht kein Zweifel, dass diese Gesellschaft entsprechend § 1205 ABGB (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS Nr. 946/1811) nur bis zur entgeltlichen Aufgabe des Optionsrechtes und des Leasingrechtes an der Liegenschaft W angedauert hat (§ 1205 ABGB: "*Die Gesellschaft löst sich von selbst auf, wenn das unternommene Geschäft vollendet; oder nicht mehr fortzuführen; wenn der gemeinschaftliche Hauptstamm zu Grunde gegangen; oder wenn die zur Dauer der Gesellschaft festgesetzte Zeit verflossen ist.*").

Dies hat die ehemalige Vermietergemeinschaft auch selbst im Schreiben vom 6. September 1996 mit den Worten "*wir teilen dem Finanzamt hiermit mit, dass die oben angeführte*

*Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb per 31. Dezember 1995 eingestellt und sich folgedessen aufgelöst hat" zum Ausdruck gebracht.*

Entsprechend § 191 Abs. 2 BAO ist dann, wenn an eine bereits beendigte Personenvereinigung oder Gemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit ein Feststellungsbescheid ergehen soll, der Bescheid an diejenigen zu richten (im Falle einer Feststellung nach § 188 BAO), denen die gemeinschaftlichen Einkünfte zugeflossen sind. Im konkreten Fall wären dies die Herren A, B, C, D und E.

Relevant für die Festsetzung der Umsatzsteuer ist jedoch der Begriff des Unternehmers.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 (Umsatzsteuergesetz, BGBl. Nr. 663/1994) ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Dazu zählen auch nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und zu einer Gemeinschaft vereinigte Personen, selbst wenn es sich mangels eines Gesellschaftswillens nicht um eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, sondern um einen anderen Unternehmerzusammenschluss handelt. Wird in diesem Fall an Dritte geleistet, so liegt ein Umsatz der Gesellschaft (Gemeinschaft) vor. Eine Umsatzsteuerpflicht der daran beteiligten Personen entsteht nicht (sehr wohl aber eine Haftung nach § 12 BAO; beziehungsweise liegt eine Gesamtschuld gemäß § 6 Abs. 2 BAO vor; siehe zu diesen Ausführungen Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Rz 27 ff zu § 2).

Ein Umsatzsteuerbescheid ist an den Unternehmer zu richten (§ 19 UStG 1994:

*"Steuerschuldner ist in den Fällen § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer"* und daher im Fall der Berufungswerber, die nichtrechtsfähige Personengesellschaft oder an die jedenfalls bestandene Miteigentümergemeinschaft (siehe zum Beispiel VwGH 22.2.1995, 95/13/0031).

Solange die Personengesellschaft als umsatzsteuerliches Rechtssubjekt besteht ist, ein Umsatzsteuerbescheid auch an diese zu richten.

Gemäß § 273 BAO hat die Abgabenbehörde einen Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn diese nicht zulässig ist oder verspätet eingebracht wurde. Die Erlassung von Zurückweisungsbescheiden obliegt sowohl der Abgabenbehörde erster als auch der Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Nicht zulässig in diesem Sinn sind Berufungen gegen (rechtlich) nicht existente Bescheide (vergleiche Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>2</sup>, RZ 6ff zu § 273 BAO).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13. März 1997 (VwGH 13.3.1997, 96/15/0118 mit Hinweis auf Vorjudikatur) ausgesprochen hat, gelten die oben zum

Feststellungsbescheid gemachten Aussagen auch für die Umsatzsteuer ("*Der VwGH hat mit Beschluss vom 30. 5. 1984, 84/13/0104, ausgesprochen, dass ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, keine Rechtswirkungen entfaltet (ebenso die hg Beschlüsse vom 13. 12. 1988, 88/14/0192, und 14. 9. 1993, 93/15/0080). Auch USt-Bescheide und GewSt-Bescheide, die nach Beendigung einer Personengesellschaft an diese ergehen, können keine Rechtswirkungen entfalten (vgl E 31. 5. 1994, 91/14/0140).*").

Existiert der Unternehmer "Herr E und Mitbesitzer" (Adressat A), wie schon ausgeführt, daher nicht mehr, wurde auch der Umsatzsteuerbescheid 1995 beziehungsweise der Bescheid über die Wiederaufnahme dieses Verfahrens nicht zu Recht an "Herrn E und Mitbesitzer zu Händen ihres steuerlichen Vertreters" zugestellt und konnten aufgrund dieses Mangels keine Rechtswirkungen entfalten.

Aus diesem Grund ist die Berufung entsprechend der dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen. In Hinblick auf die rein formalrechtliche Entscheidung wurde gemäß § 284 Abs. 5 iVm. 3 BAO von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

Angemerkt wird, dass also bisher weder für die Umsatzsteuer noch für die Feststellung der Einkünfte der Berufungswerber im Jahr 1995 rechtsgültig Bescheide ergangen sind.

Linz, 15. Juli 2003