

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

16.05.2002

Geschäftszahl

96/13/0170

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Sellner, in der Beschwerdesache des K in W, vertreten durch Dr. Amhof & Dr. Damian Partnerschaft, Rechtsanwälte in 1060 Wien, Linke Wienzeile 4, gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 27. August 1996, Zl. GA 16 - 94/3170/08, betreffend Feststellung der Einkünfte für 1990, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Beschwerde wird zurückgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer hatte zumindest in den Jahren 1987 bis 1990 gemeinsam mit Dipl. Ing. M. K. eine Arbeitsgemeinschaft in der Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) gebildet, welche ein Architekturbüro betrieben hat. Am 3. August 1990 verstarb der Mitgesellschafter Dipl. Ing. M. K.

Der steuerliche Vertreter der Gesellschaft reichte im August 1992 die Erklärung der Einkünfte der Personengesellschaft für 1990 (für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. August 1990), und im Februar 1993 eine berichtigte Erklärung der Einkünfte der Personengesellschaft für diesen Zeitraum ein.

In einem vom Finanzamt durchgeführten Vorhalteverfahren zur Frage der steuerlichen Behandlung des Veräußerungsgewinnes wurde dem Finanzamt u.a. ein Vertrag zwischen dem Beschwerdeführer und der Verlassenschaft nach dem verstorbenen Dipl. Ing. M. K. vom 11. März 1992 vorgelegt, in dessen Punkt II festgestellt wurde, dass durch den Tod des Dipl. Ing. M. K. am 3. August 1990 die Gesellschaft aufgelöst worden und der Gesellschaftsanteil des Verstorbenen dem verbleibenden Gesellschafter, dem Beschwerdeführer, angewachsen sei. Dafür habe der Beschwerdeführer an die Verlassenschaft eine Zahlung in Höhe von netto 5.050.000 S geleistet. Nach dem Punkt III des Vertrages seien die Vermögenswerte der Gesellschaft bereits mit dem Todestag des Dipl. Ing. M. K. in das Alleineigentum und in die Alleinverfügungsgewalt des verbleibenden Gesellschafters (des Beschwerdeführers) übergegangen. Der Beschwerdeführer sei berechtigt, im eigenen Namen sämtliche Forderungen der Gesellschaft einzuziehen, insbesondere auch das Steuerguthaben der Gesellschaft im eigenen Namen geltend zu machen, die Mietrechte und sonstigen Berechtigungen der Gesellschaft allein auszuüben und die körperlichen Sachen und anderen Vermögenswerte allein zu nutzen.

Auf Grund einer die Jahre 1988 bis 1990 umfassenden Prüfung der Aufzeichnungen nach § 151 Abs. 1 BAO hinsichtlich der zwischen dem Beschwerdeführer und Dipl. Ing. M. K. gebildeten Gesellschaft stellte die Prüferin unter Tz 21 ihres Berichtes fest, dass als Folge des Ablebens des Dipl. Ing. M. K. per 31. August 1990 eine Überleitungsbilanz erstellt und ein Übergangsgewinn ermittelt worden sei. Der Anteil der Verlassenschaft nach Dipl. Ing. M. K. sei vom verbleibenden Gesellschafter (dem Beschwerdeführer) erworben worden.

Mit einer an "K. Dipl. Ing. E. u. Mitges." gerichteten Erledigung vom 24. März 1994 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 1990 sowie die auf den Beschwerdeführer einerseits und die Verlassenschaft nach Dipl. Ing. M. K. andererseits entfallenden Anteile fest.

Gegen diese Erledigung erhob die Verlassenschaft nach Dipl. Ing. M. K. Berufung. Eine weitere Berufung wurde vom steuerlichen Vertreter der oben bezeichneten Gesellschaft eingebracht, welche mit "K. Dipl. Ing. E. und Mitges., vertreten durch (Unterschrift)" gefertigt war und worin vorgebracht wurde, dass Dipl. Ing. M. K. im

August 1990 tödlich verunglückt sei, nach herrschender Rechtslage und Lehre eine zweigliedrige GesBR bei Ausscheiden eines Gesellschafters als aufgelöst zu betrachten sei und dass die entsprechenden steuerlichen Folgen der §§ 24 und 37 EStG zu ziehen seien. Zwischen dem Beschwerdeführer und Dipl. Ing. M. K. sei eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorgelegen, welche durch das Ausscheiden des verunglückten Gesellschafters aufgelöst worden sei, worauf unverzüglich die Aufteilung des Vermögens zu erfolgen gehabt habe. Genau dies sei im vorliegenden Fall nach dem Tode des Dipl. Ing. M. K. erfolgt. Die GesBR habe ihre Tätigkeit zwangsläufig sofort beendet und es sei die Aufgabe des Betriebes erfolgt. Das geprüfte Unternehmen habe im August 1990 "nach Normierung des ABGB" zu bestehen aufgehört.

Mit der als Berufungsentscheidung bezeichneten, an "Herrn Dipl. Ing. E.K. u. Mitg." gerichteten Erledigung wurde die Berufung "der Dipl. Ing. E.K. und Mitgesellschafter." als unbegründet abgewiesen. Die Erledigung enthält den Hinweis, dass die "Berufungsentscheidung" gegenüber allen Beteiligten wirke, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO), und dass mit der Zustellung dieser "Bescheidausfertigung" an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO).

Im Erwägungsteil der Erledigung geht die belangte Behörde eindeutig ("damit ist klar") davon aus, dass der Anteil des Dipl. Ing. M. K. an der GesBR am 3. August 1990 veräußert worden ist. Ausdrücklich stützt sich die belangte Behörde auf Punkt II des o.a. Vertrages über die Höhe des Auseinandersetzungsguthabens:

"Festgestellt wird, dass durch den Tod des Herrn Dipl. Ing. M. K. am 3.8.1990 die Gesellschaft aufgelöst wurde und der Geschäftsanteil des Verstorbenen dem verbleibenden Gesellschafter (dem Beschwerdeführer) angewachsen ist."

Nach Ansicht der belangten Behörde habe der Beschwerdeführer den Geschäftsanteil des Dipl. Ing. M. K. gegen Abfindung der Erben übernommen und den Betrieb als Einzelunternehmer fortgeführt.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wendet sich der Beschwerdeführer dagegen, dass für den ermittelten Übergangsgewinn die beantragte Begünstigung nach § 37 EStG 1988 nicht gewährt worden sei. In der Sachverhaltsschilderung legt der Beschwerdeführer dar, dass durch den Unfalltod des Mitgesellschafter Dipl. Ing. M. K. am 3. August 1990 die bürgerliche Erwerbsgesellschaft aufgelöst worden und der Geschäftsanteil des Verstorbenen dem verbleibenden Gesellschafter, also dem Beschwerdeführer, angewachsen sei. Mit der Verlassenschaft nach dem Verstorbenen sei der Beschwerdeführer mit dem Vertrag vom 11. März 1992 übereingekommen, dass er rückwirkend mit Stichtag 31. August 1990 die Vermögenswerte (auch des vom Verstorbenen als Einzelunternehmen geführten Architekturbüros) von der Verlassenschaft erwerbe.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

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 des Verwaltungsgerichtshofes 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 den hg. Beschluss vom 17. Oktober 2001, 96/13/0058, mwN).

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. c BAO werden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert festgestellt. Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs. 1 lit. c leg. cit. in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

§ 191 Abs. 2 BAO lautet:

"Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind."

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt aus § 191 Abs. 1 lit. c BAO iVm § 191 Abs. 2 leg. cit., dass dann, wenn 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. etwa die hg. Beschlüsse vom 31. Jänner 2001, 95/13/0064, vom 29. November 2000, 94/13/0267, und vom 3. August 2000, 99/15/0170, jeweils mwN). Der Gerichtshof hat im Erkenntnis vom 13. März 1997, 96/15/0118, ausgesprochen, dass ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, keine Rechtswirkungen entfaltet.

Die Parteien des Beschwerdeverfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die Gesellschaft jedenfalls im Zeitpunkt der Zustellung der mit der gegenständlichen Beschwerde angefochtenen Erledigung der belangten Behörde nicht mehr bestanden hat. Die als Bescheid intendierte Erledigung der belangten Behörde ist an "Herrn Dipl. Ing. E.K. u. Mitg.", sohin an eine nicht mehr bestehende Gesellschaft ergangen (vgl. auch den

erwähnten hg. Beschluss vom 31. Jänner 2001, 95/13/0064, welchem eine Erledigung an "Herrn D. und Miteigentümer ..." zugrunde gelegen ist). Somit konnte die angefochtene Erledigung der belangten Behörde keine Rechtswirkung entfalten.

Die Beschwerde war daher mangels Berechtigung zu ihrer Erhebung gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG als unzulässig zurückzuweisen, was der Gerichtshof in einem gem. § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat beschlossen hat.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff, insbesondere § 51, VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 16. Mai 2002