jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/12/21 2004/14/0111

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.12.2005

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §101 Abs3;
BAO §188;
BAO §191 Abs2;
BAO §191 Abs3 litb;
BAO §207 Abs2;
BAO §81 Abs2;
BAO §81 Abs6;
BAO §81;
BAO §93 Abs2;
BAO §96;
VwGG §34 Abs1;
VwRallg;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2005/14/0006

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde

Spruch

1. der M H in S (Erstbeschwerdeführerin), vertreten durch Zauner & Mühlböck, Rechtsanwälte KEG in 4010 Linz, Graben 21, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 31. August 2004, RV/0048-L/02, betreffend Vertreterbestellung nach § 81 Abs. 2 BAO, zu Recht erkannt:

Der (erst)angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Erstbeschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

2. der M H (Erstbeschwerdeführerin), des H H (Zweitbeschwerdeführer) und der M S (Drittbeschwerdeführerin), alle

vertreten durch Zauner & Mühlböck, Rechtsanwälte KEG in 4010 Linz, Graben 21, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 2. Dezember 2004, RV/0189- L/04, betreffend Feststellung von Einkünften sowie Umsatz- und Gewerbesteuer 1989 bis 1993 sowie Abgabe von alkoholischen Getränken 1989 bis 1992,

2.1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde des Zweitbeschwerdeführers und der Drittbeschwerdeführerin sowie, soweit sie die Feststellung von Einkünften betrifft, die Beschwerde der Erstbeschwerdeführerin werden zurückgewiesen.

Der Zweitbeschwerdeführer und die Drittbeschwerdeführerin haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

2.2. zu Recht erkannt:

Der (zweit)angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben.

Der Bund hat der Erstbeschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die Satzung des Vereines IM weist im Wesentlichen folgenden Inhalt auf:

"I.

Name und Sitz des Vereines

Der Verein führt den Namen 'IM' und hat seinen Sitz in L.

II.

Mitglieder

1.) Der Verein hat ordentliche und außerordentliche

Mitglieder.

2.) Ordentliche Mitglieder:

Der Aufnahmewerber muss von einem Mitglied des Vereinsvorstandes vorgeschlagen und von diesem als Gast eingeführt werden. Das Mitglied hat den Aufnahmewerber über Sinn und Zweck des Vereines sowie über die Satzungen zu unterrichten. Die Aufnahme als ordentliches Mitglied erfolgt sodann durch einstimmigen Beschluss des Vereinsvorstandes.

3.) Außerordentliche Mitglieder:

Sind Personen, die kurzfristig in den Verein für einzelne Vereinsveranstaltungen als Mitglieder ohne Vereinspflichten und Rechte aufgenommen werden.

Eine außerordentliches Vereinsmitglied kann nicht in den Vereinsvorstand berufen werden.

III.

Zweck

Zweck des Vereines ist die Fortbildung der Mitglieder, Schaffung eines Diskussionsforums und Förderung des Kontaktes zwischen in und ausländischen Geschäftsleuten und Managern.

Dieser Zweck wird erreicht, durch die Abhaltung von Seminaren, Durchführung von Ausstellungen (Vernissagen) mit Büffetbetrieb, Fitness-Training und Saunabetrieb sowie die Veranstaltung visueller Vorführungen im Hause L, T-Weg l0.

IV.

Mittel

1.) Die Mittel zur Bestreitung der anfallenden

Auslagen werden durch die Mitgliedsbeiträge und durch freiwillige

Spenden aufgebracht.

2.) Die Höhe des Mitgliedsbeitrages für ordentliche

und außerordentliche Mitglieder ist von der Hauptversammlung über Antrag des Vorstandes zu beschließen und wird bei außerordentlichen Mitgliedern sofort bei Eintritt in den Verein, bei ordentlichen Mitgliedern halbjährlich eingehoben.

V.

Rechte und Pflichten der Mitglieder

1.) Den ordentlichen Mitgliedern steht das Recht zu,

an allen Vereinsabenden und Veranstaltungen des Vereines

teilzunehmen und sich an der Willensbildung im Verein nach den

Vorschriften der Satzung zu beteiligen und Gäste einzuführen.

2.) Außerordentlichen Mitgliedern steht das Recht zu,

an den einzelnen Vereinsabenden bzw. Vereinsveranstaltungen, für welche sie die außerordentliche Mitgliedschaft erlangt haben, teilzunehmen. Sämtliche Mitglieder des Vereines sind verpflichtet, die Vereinssatzungen einzuhalten und den Anordnungen des Vereinsvorstandes Folge zu leisten."

In einem internen Schreiben des Finanzamtes vom 25. April 1995 wird festgehalten, IM habe in den Jahren 1983 bis 1993 einen Bordellbetrieb geführt. Ein Prüfungsverfahren der Abgabenbehörde habe ergeben, dass hinter dem Verein drei Personen gestanden seien, denen die Einnahmen bzw. Überschüsse des Bordellbetriebes zugeflossen seien. Es sei daher beabsichtigt, den Verein nicht anzuerkennen und die Betriebsergebnisse einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zuzurechnen. Die Gesellschaft sollte unter der Bezeichnung "H. Margit & Mitgesellschafter" erfasst werden.

Das Finanzamt Urfahr erließ gegenüber der Erstbeschwerdeführerin einen Bescheid mit Ausfertigungsdatum 26. September 1995, in welchem ausgesprochen wurde, die Gesellschafter der "H. Margit & Mitgesellschafter/IM" in L., T-Weg 10, seien der ihnen gemäß § 81 Abs. 2 BAO obliegenden Verpflichtung zur Bestellung eines gemeinsamen Vertreters und Bekanntgabe desselben an die Abgabenbehörde nicht nachgekommen. Aus diesem Grund werde die Erstbeschwerdeführerin als Vertreterin mit Wirkung für die Gesamtheit bestellt, solange und soweit eine Namhaftmachung im vorerwähnten Sinne nicht erfolge. In diesem Bescheid wird ausgeführt, dass eine Verständigung über die Vertreterbestellung an die Drittbeschwerdeführerin sowie an Klaus H (gemeint möglicherweise Heinz H, Zweitbeschwerdeführer), Gerhard M, Hans L und Brunhilde G ergehe.

Die Erstbeschwerdeführerin erhob gegen diesen Bescheid vom 26. September 1995 Berufung. Zur Begründung brachte sie vor, es gäbe keine Gesellschaft, keine Personenmehrheit und kein sonstiges Rechtsgebilde, das als "H. Margit & Mitgesellschafter/IM" rechtlich existent wäre. Da keine solche Gesellschaft existiere, bestehe auch keine Verpflichtung, einen Vertreter zu bestellen bzw. namhaft zu machen. Das Finanzamt habe die Erstbeschwerdeführerin daher rechtswidrigerweise als Vertreterin bestellt. Keine der - fiktiven - Gesellschafter (Mitgesellschafter) hätten die Erstbeschwerdeführerin als Vertreterin namhaft gemacht. Es würden sich auch alle vom Finanzamt fiktiv angenommenen Gesellschafter gegen eine Bestellung der Erstbeschwerdeführerin als Vertreterin aussprechen. Im Übrigen habe es keinen behördlichen Auftrag zur Namhaftmachung eines Vertreters gegeben. Zudem sei der Verein IM Abgabepflichtiger, nicht aber eine Personenvereinigung. Zum Beweis des Berufungsvorbringens werde die Einvernahme der Erstbeschwerdeführerin und des Zweitbeschwerdeführers beantragt.

In der mit 29. November 1995 datierten Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der beim Verein IM durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen wird festgehalten: Im August 1983 sei beim Vereinsreferat der Bundespolizeidirektion Linz die beabsichtigte Bildung des Vereines IM angezeigt worden. Von der Vereinsbehörde sei mit Bescheid vom 10. Oktober 1983 ausgesprochen worden, dass die Bildung des Vereines nicht untersagt werde. In der Folge habe am 9. November 1983 die konstituierende Hauptversammlung des Vereins stattgefunden. Die Abhaltung von jährlichen Hauptversammlungen, an denen der Vorstand und ordentliche Mitglieder teilgenommen hätten, sei dokumentiert. In der Generalversammlung vom 29. Dezember 1993 sei die freiwillige Auflösung des Vereins beschlossen worden. Nach der Anzeige beim Vereinsreferat sei die Löschung im Vereinskataster erfolgt. Ungeachtet

des in Punkt 3 der Statuten festgelegten Vereinszweckes sei an der Adresse des Vereins ein Bordellbetrieb geführt worden, dort seien Prostituierte ihrer Tätigkeit nachgegangen. Der Verein werde seit 1984 zur Umsatzsteuer, Alkoholabgabe, Körperschaft- und Gewerbesteuer veranlagt. Die Betriebsausgaben setzten sich im Wesentlichen aus der Miete und den Betriebskosten für die Räumlichkeiten, dem Personalaufwand für die Hausdame und dem Aufwand für Mitgliederverpflegung (Getränke) zusammen. Als Einnahmen seien Beitrittsgebühren, Mitgliedsbeiträge und Eintritte erklärt worden. Besucher des Etablissements seien außerordentliche Vereinsmitglieder gewesen und hätten im Prüfungszeitraum für den Eintritt S 480,-- bezahlen müssen. In diesem Betrag sei die Konsumation von drei Getränken freier Wahl und die Saunabenützung inkludiert gewesen. Der darüber hinausgehende Getränkekonsum sowie die Prostitutionsleistungen hätten zusätzlich bezahlt werden müssen. Im Zuge einer 1987 durchgeführten Betriebsprüfung für den Zeitraum 1984 und 1985 sei das Vorliegen eines gemeinnützigen Vereins verneint worden; von den Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträgen sei allerdings ein Anteil von 40% als echte Mitgliedsbeiträge anerkannt und damit umsatzsteuerlich als nicht steuerbar behandelt worden. Die Erstbeschwerdeführerin sei vom 23. Juli 1987 bis 29. Dezember 1993 Schriftführerin des Vereins gewesen. Im gleichen Zeitraum sei Brunhilde G Kassiererin des Vereins gewesen. Für Teile dieses Zeitraumes seien Anita M und die Drittbeschwerdeführerin Obfrauen sowie die Erstbeschwerdeführerin stellvertretende Obfrau des Vereins gewesen. Die Liegenschaft, in welcher das Bordell geführt worden sei, stehe im Eigentum der Familie R. Diese hätte die Räumlichkeiten mit Mietvertrag vom 12. September 1983 an Hans L und mit Mietvertrag vom 2. Juli 1987 an die Erstbeschwerdeführerin, Anita M und Brunhilde G (Mietergemeinschaft) sowie mit Mietvertrag vom 17. Oktober 1988 an den Zweitbeschwerdeführer vermietet. Der Verein nutze die Räumlichkeiten im Rahmen eines Untermietverhältnisses. Hans L und der Zweitbeschwerdeführer hätten in ihren Steuererklärungen Mieteinnahmen aus der Überlassung von Räumlichkeiten an den Verein sowie an die Prostituierten ausgewiesen. Die Erstbeschwerdeführerin habe im Rahmen ihrer Einvernahme vom 16. Juni 1994 erklärt, dass zur Führung des Betriebes deshalb ein gemeinnütziger Verein herangezogen worden sei, um keine Probleme im Hinblick auf Zuhälterei aufkommen zu lassen. Der Verein solle keine Gewinne erzielen. Allfällige Gewinne hätten durch Mieterhöhungen der Mietergemeinschaft zukommen sollen.

Die Drittbeschwerdeführerin (ehemalige Obfrau) habe angegeben, dass sie nie an einer Hauptversammlung des Vereins teilgenommen oder eine solche geleitet habe. Außer der Betätigung als Hausdame habe sie keine zusätzlichen Tätigkeiten als Obfrau entfaltet. Die Drittbeschwerdeführerin habe auf Befragen des Finanzamtes nicht angeben können, ob sie selbst Mitglied des Vereines gewesen sei. Sie habe auch die Höhe der Mitgliedsbeiträge und Beitragsgebühren nicht angeben können. Sie habe aber angegeben, dass sie seit dem Erwerb eines Drittelanteiles an IM im Jahre 1989 an Gewinn und Verlust der gesamten Konstruktion beteiligt gewesen sei. Anita M habe angegeben, sie könne sich nicht mehr erinnern, ob sie Mitglied des Vereines IM gewesen sei. Sie habe die Höhe der Mitgliedsbeiträge bzw. Beitrittsgebühren nicht angeben können. In ihrer Vernehmung vom 13. März 1995 habe sie angegeben, die Bereiche Verein "IM", "Bordellbetrieb IM" und das Mietverhältnis zwischen den Hauseigentümern und der Mietergemeinschaft seien als "einheitliches Geschäft" zu betrachten. Brunhilde G habe angegeben, dass sie nie Kassiererin des Vereins IM gewesen sei, wie dies in den Protokollen des Vereins angegeben werde. Nach ihren Angaben sei sie auch nie Mitglied des Vereins gewesen und habe niemals Mitgliedsbeiträge bezahlt. Auf Grund dieser Aussagen müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Verein IM lediglich formell existiert habe. Die Protokolle seien nur verfasst worden, um den Voraussetzungen des Vereinsgesetzes gerecht zu werden. Hinweise auf die Ausübung des Vereinszweckes bzw. auf ein Vereinsleben hätten sich nicht ergeben. Der Verein IM sei daher steuerlich nicht anzuerkennen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien sämtliche Umsätze und Gewinne jenen Personen zuzurechnen, welche das wirtschaftliche Risiko aus der gesamten Konstruktion getragen hätten. Sämtliche für den Prüfungszeitraum 1987 bis 1992 gegenüber dem Verein IM ergangenen Abgabenbescheide seien daher durch Null-Festsetzungsbescheide zu ersetzen. Die "Veranlagung" sei gegenüber der "H. Margit & Mitgesellschafter" vorzunehmen.

In der Niederschrift vom 29. November 1995 über die Schlussbesprechung einer bei "H. Margit & Mitgesellschafter, IM" durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen wird unter "Zurechnung der Umsätze und Betriebsergebnisse des "IM" ausgeführt:

"Sachverhalt:

Auf Grund des, im Zuge der Betriebsprüfung beim Verein IM festgestellten Sachverhaltes und unter Berücksichtigung der Aussagen der beteiligten Personen wird der Verein IM in freier Beweiswürdigung steuerlich nicht anerkannt.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sind sämtliche Umsätze und Betriebsergebnisse, die unter der Bezeichnung IM erzielt wurden, jenen Personen zuzurechnen, welche das wirtschaftliche Risiko (Gewinne, Verluste) aus der gesamten Konstruktion getragen haben.

Auf Grund des, im Zuge der Betriebsprüfung beim Verein IM festgestellten Sachverhaltes und unter Berücksichtigung der Aussagen der beteiligten Personen, sind im Prüfungs- und Nachschauzeitraum (1987 -1993) die Umsätze und Betriebsergebnisse anteilig den nachstehend angeführten Personen zuzurechnen. Die Beteiligungsverhältnisse wurden auf Grund der Aktenlage und des festgestellten Sachverhaltes im Schätzungswege ermittelt.

1-6/1987

Hans L

1 /1

7- 12/1987

1988

1989 - 1993

Erstbeschwerde-führerin

1 /3

1 /3

1 /3

Anita M

1 /3

Zweitbeschwerde-führer

1 /3

1 /3

Brunhilde G

1 /3

1 /3

Drittbeschwerde-führerin

Für die Veranlagung der Betriebsergebnisse des Vereins IM im Zeitraum 7/1987 - 12/1993 wurde der Steuerakt " H. Margit und

Mitgesellschafter" angelegt und die Steuernummer ... vergeben."

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise würden sämtliche Umsätze, die unter der Bezeichnung "IM" getätigt worden seien, der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht "H. Margit & Mitgesellschafter" zugerechnet. Die Umsätze seien im Schätzungswege zu ermitteln.

Den Prüfungsfeststellungen folgend erließ das Finanzamt Urfahr Bescheide vom 13. Februar 1996 betreffend Umsatzsteuer, Gewerbesteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, jeweils für die Jahre 1987 bis 1993, sowie Bescheide betreffend Abgabe von alkoholischen Getränken für die Jahre 1987 bis 1992. Die Bescheide ergingen an "H. Margit u Mitges." und wurden der Erstbeschwerdeführerin zugestellt. In gleicher Weise ergingen - mit Ausfertigungsdatum vom 20. Oktober 1997 - gegenüber "H. Margit & Mitges." Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1994 und 1995, in denen allerdings Abgabenbemessungsgrundlagen, Abgaben sowie festzustellende Einkünfte jeweils mit 0 S ausgewiesen sind.

Mit Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 31. August 2004, Zl. RV/0083-L/02, RV/0222-L/02, wurden die vorgenannten Berufungen gegen die Abgabenbescheide und Gewinnfeststellungsbescheide als unzulässig zurückgewiesen. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, die Erstbeschwerdeführerin habe vom 23. Juli 1987 bis zum 29. Dezember 1993 im Verein IM im Rahmen des Vereinsvorstandes die Funktion einer Schriftführerin sowie ab 26. Februar 1988 auch jene der Obfrau-Stellvertreterin innegehabt. In der Generalversammlung vom 29. Dezember 1993 sei die freiwillige Auflösung des Vereines IM beschlossen worden. Nach der Anzeige beim Vereinsreferat der Bezirkshauptmannschaft sei die Löschung im Vereinskataster erfolgt. In den Jahren 1994 bis 1995 sei beim Verein eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 1987 bis 1993 durchgeführt worden. Im Zuge dieser Betriebsprüfung sei das Finanzamt zum Schluss gekommen, dass die Betriebsführung (des Bordells) nicht durch den Verein erfolgt sei. Das Finanzamt sei davon ausgegangen, dass der Verein lediglich formell existiert habe. Die tatsächliche Existenz von Mitgliedern bzw. die Zahlung von Mitgliedsbeiträgen und Beitrittsgebühren sei nicht feststellbar gewesen. Nach Ansicht des Prüfers seien in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sämtliche Umsätze und Betriebsergebnisse, die unter der Bezeichnung des Vereines erzielt worden seien, jenen Personen zuzurechnen, die das wirtschaftliche Risiko aus der gesamten Konstruktion getragen hätten. Anlässlich der Prüfung sei auch festgestellt worden, dass der Bordellbetrieb Ende 1993 eingestellt worden sei. Der Mietvertrag mit dem Hauseigentümer sei zum 31. Dezember 1993 gekündigt und das Objekt geräumt worden. Das Finanzamt habe einen Steuerakt für die Gesellschaft "H. Margit & Mitgesellschafter" angelegt und im Rahmen dessen jene Personen, welche das wirtschaftliche Risiko aus der gesamten Konstruktion getragen hätten, als Gemeinschaft nach bürgerlichem Recht erfasst und dieser Gesellschaft die Umsätze zugerechnet. Die Berufung sei als unzulässig zurückzuweisen, wenn der angefochtenen behördlichen Erledigung keine Bescheidqualität zukomme. Im gegenständlichen Fall seien die bekämpften Abgaben- und Gewinnfeststellungsbescheide an die Gesellschaft "H. Margit & Mitges." gerichtet worden (und zwar nach 1993). Die mit der Personenumschreibung getroffene Wahl des Normadressaten sei wesentlicher Bestandteil jedes Bescheides. Der Feststellungsbescheid ergehe gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen seien. Nach § 191 Abs. 2 BAO habe der Bescheid dann, wenn eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit in jenem Zeitpunkt, indem der Feststellungsbescheid ergehen solle, bereits beendigt sei, an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen seien. Im Hinblick auf § 191 Abs. 2 BAO sei es unzulässig, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr bestehe. Ein Feststellungsbescheid, der nach Beendigung der Personengemeinschaft an diese ergehe, entfalte keine Rechtswirkungen. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts verliere mit ihrer Auflösung abgabenrechtlich ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat. Nach § 19 Abs. 2 BAO gingen mit der Beendigung von Personengemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Miteigentümer bzw. Gesellschafter über. Demzufolge könnten auch Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerbescheide, die nach Beendigung

einer Personengesellschaft an diese ergingen, keine Rechtswirkungen entfalten. Dasselbe müsse auch für Bescheide betreffend die Abgabe von alkoholischen Getränken - Abgabenschuldner sei gemäß § 8 Alkoholabgabegesetz 1973 wie bei der Umsatzsteuer der Unternehmer - gelten. Um dem Individualisierungserfordernis von Bescheiden gerecht zu werden, hätten als Bescheidadressaten die ehemaligen Gesellschafter der Gesellschaft namentlich genannt werden müssen. Im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die aus dem Betrieb erwachsenden Einnahmen bzw. Einkünfte in Wirklichkeit jenen Personen zuzurechnen seien, welche das wirtschaftliche Risiko getragen hätten. Damit sei ein formloser Zusammenschluss dieser Personen zum gemeinsamen Erwerb in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts unterstellt worden. Gleichzeitig sei aber festgestellt worden, dass der Betrieb mit Ende des Jahres 1993 eingestellt worden sei. Gemäß § 1205 ABGB löse sich eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts von selbst auf, wenn das unternommene Geschäft vollendet oder nicht mehr fortgeführt werde. Es müsse davon ausgegangen werden, dass das unternommene Geschäft durch die Einstellung des Bordellbetriebes vollendet bzw. nicht mehr fortgeführt worden sei. Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit der Bezeichnung "H. Margit & Mitges." habe ab 1994 nicht mehr bestanden. Die als Bescheide intendierten Erledigungen des Finanzamtes seien sohin an eine nicht mehr existierende Gesellschaft ergangen und hätten daher keine Rechtswirkungen entfalten können. Daher seien die Berufungen zurückzuweisen.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Erstbeschwerdeführerin gegen den Bescheid betreffend die Vertreterbestellung nach § 81 Abs. 2 BAO als unbegründet ab. Mit Bescheid vom 26. September 1995 sei die Erstbeschwerdeführerin deswegen, weil die Gesellschafter der "H. Margit und Mitgesellschafter/IM" der ihnen gemäß § 81 Abs. 2 BAO obliegenden Verpflichtung zur Bestellung eines gemeinsamen Vertreters und Bekanntgabe desselben an die Abgabenbehörde nicht nachgekommen seien, als Vertreterin bestellt worden. Von dieser Bestellung seien nachweislich verständigt worden: Der Zweitbeschwerdeführer, die Drittbeschwerdeführerin sowie Gerhard M, und Brunhilde G. Eine Verständigung von Hans L sei durch Hinterlegung erfolgt.

Nach § 81 Abs. 6 BAO seien u.a. die Abs. 1 und 2 in den Fällen des § 19 Abs. 1 und 2 BAO, sohin im Falle der Beendigung von Personenvereinigungen, sinngemäß anzuwenden. Daraus ergebe sich, dass die Notwendigkeit einer Vertreterbestellung für die ehemaligen Gesellschafter einer Personenvereinigung ohne Rechtspersönlichkeit - hier allenfalls einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts - auch dann bestehe, wenn diese bereits beendigt sei, aber sich aus der Existenz dieser Vereinigung noch abgabenrechtliche Rechte und Pflichten ergäben. Grundvoraussetzung für die Notwendigkeit der Bestellung eines Bevollmächtigten sei zunächst die Existenz einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts bzw. einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Nach Ansicht der belangten Behörde stehe fest, dass bis Ende 1993 an der Adresse (L, T-Weg 10) des Vereines, zu dessen Vorstandsmitgliedern die Erstbeschwerdeführerin gezählt habe, eine Bordellbetrieb geführt worden sei. Aus den übereinstimmenden Angaben der Drittbeschwerdeführerin und der Anita M sowie der Erstbeschwerdeführerin als ehemaliger Schriftführerin und Obfrau-Stellvertreterin und der ehemaligen Kassiererin Brunhilde G ergebe sich, dass der Verein nur rein formell bestanden habe. Die "Abwicklung der Erzielung der Einkünfte über den Verein" habe in erster Linie dazu gedient, Probleme im Hinblick auf die Zuhälterei zu vermeiden. Allfällige Überschüsse hätten durch Erhöhung der Mieten - der Zweitbeschwerdeführer habe die Räumlichkeiten von den Grundstückseigentümern gemietet und dem Verein untervermietet - vom Verein abgezogen werden sollen. Bei der Zurechnung von Einkünften komme es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung von Einkünften disponieren könne. Zurechnungssubjekt seien die Personen, welche die Möglichkeit besäßen, die Marktchancen zu nutzen und Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend sei die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Im gegenständlichen Fall habe auf Grund der Aussagen der Auskunftspersonen festgestellt werden können, dass die Tätigkeit des Vereines nur einem Zweck gedient habe, nämlich dem Betrieb eines Bordells, aus dem für die beteiligten Personen Einkünfte hätten erzielt werden sollen. Der Zweitbeschwerdeführer habe die Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt. Die Erstbeschwerdeführerin, die Drittbeschwerdeführerin und Brunhilde G hätten ihre Arbeitskraft bzw. Kapital eingebracht. Gemäß § 1175 ABGB werde durch einen Vertrag, vermöge dessen zwei oder mehrere Personen einwilligten, ihre Mühe allein oder auch ihre Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen, eine Gesellschaft zu einem gemeinschaftlichen Erwerb errichtet. Im gegenständlichen Fall sei den Aussagen der Beteiligten zu entnehmen, dass sie sich darin einig gewesen seien, aus der gesamten Konstruktion Einkünfte zu erzielen, die auf die einzelnen "Anteilsinhaber" aufzuteilen seien. Die Rolle des Vereins sei offenbar nur jene eines mit entsprechender Seriosität und Akzeptanz ausgestatteten Repräsentanten gewesen. Es gebe keinerlei Hinweise auf irgendeine andere

Aktivität als den Betrieb eines Bordells. Sämtliche für die Aufrechterhaltung des Vereins notwendigen Handlungen und Aktivitäten der Funktionärinnen seien bloße Scheinhandlungen gewesen. Selbst die Drittbeschwerdeführerin habe zugegeben, dass sie weder über Mitglieder des Vereines noch über die Höhe von Mitgliedsbeiträgen Kenntnis habe. Auch an Jahreshauptversammlungen habe sie nie teilgenommen. Außer ihrer Tätigkeit als Hausdame habe sie keine Agenden ausgeübt. Ebenso sei sich die Kassiererin Brunhilde G ihrer Funktion nie bewusst gewesen, geschweige denn, dass sie eine solche Funktion ausgeübt hätte. Dass die Jahreshauptversammlung vom 26. Februar 1988, an welcher Anita M teilgenommen habe, tatsächlich eine solche gewesen sei, sei zu bezweifeln. Es habe sich eher um eine Besprechung gehandelt, an welcher die Gesellschafter und deren Vertrauenspersonen teilgenommen hätten. Über tatsächliche Vereinsaktivitäten habe auch Anita M keine Angaben machen können. Auf Grund dieser Umstände liege nach Ansicht der belangten Behörde das Bild eines Scheinvereines vor. Satzungsgemäße Vereinstätigkeiten seien vorgetäuscht, in Wirklichkeit aber nicht ausgeübt worden. Die Zurechnung von Einkünften an ein derartiges Scheingebilde erscheine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise unmöglich.

Die Rechtspersönlichkeit eines Vereines nach dem Vereinsgesetz 1951 bestehe nur bei erlaubtem Zweck. Unerlaubte Gesellschaften hätten nach § 26 ABGB als solche keine Rechte, weder gegenüber den Mitgliedern, noch gegenüber anderen Personen. Solcherart könnten Vereine nach dem Vereinsgesetz nicht den Deckmantel für die Erwerbstätigkeit dritter Personen abgeben. Als unerlaubte Gesellschaft im Sinn des § 26 ABGB sei ein Verein anzusehen, dessen Tätigkeit auf Gewinn gerichtet sei, weil er dadurch einen gesetzwidrigen Zweck verfolge. Dass die tatsächliche Tätigkeit des Vereins im gegenständlichen Fall während der berufungsgegenständlichen Jahre auf Gewinnerzielung gerichtet gewesen sei, sei erwiesen. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass der Gewinn im Wege der Verrechnung höherer Mieten hätte weitergegeben werden sollen. Tatsächlich habe es sich dennoch um vom Verein erwirtschaftete Ergebnisüberschüsse gehandelt. Vor allem seien auch die wesentlichen Mitglieder des Vorstandes, denen die Leitung und Führung der Vereinsgeschäfte oblägen sei, in erster Linie an einer Gewinnerzielung aus der gesamten Konstruktion interessiert gewesen. Dabei könne dahingestellt bleiben, ob sie ihre Tätigkeit überhaupt als solche von Vorstandsmitgliedern des Vereins und nicht eher als Beteiligte an der Gesellschaft (einer Erwerbsgesellschaft) verstanden hätten.

Die Tätigkeit des Vereines habe demnach nicht als erlaubte Tätigkeit im Sinne des ABGB angesehen werden können. Die Vereinsbehörde hätte dem Verein, wenn sie von den tatsächlichen Gegebenheiten Kenntnis gehabt hätte, keine Rechtspersönlichkeit zugestehen dürfen. Diese hätten als dem § 2 des Vereinsgesetzes widersprechende Überschreitungen des Wirkungsbereiches einen Grund für die Auflösung des Vereins nach § 24 des Vereinsgesetzes gebildet. Auch die zivilrechtliche Rechtspersönlichkeit des Vereins habe sohin nur auf Grund formalrechtlicher Gesichtspunkte, nämlich der Nichtuntersagung durch die Vereinsbehörde, begründet werden können.

Sowohl nach der gemäß § 21 BAO im Abgabenrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise als auch infolge der Beurteilung der Gründung und der Tätigkeit des Vereins als bloße Scheinhandlung gemäß § 23 Abs. 1 BAO habe den Tätigkeiten des Vereins daher keine Bedeutung beigemessen werden können. Es sei vielmehr die hinter dem Scheinverein stehende Konstruktion steuerlich zu erfassen. Dabei handle es sich um einen Zusammenschluss von Personen zwecks gemeinschaftlichen Erwerbes, also um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

Der Zweitbeschwerdeführer sei nie Proponent der Vereins gewesen, er habe aber die für das Bordell verwendeten Räume angemietet und untervermietet. Dieser Umstand sei nach Ansicht der belangten Behörde nicht von Bedeutung für die Frage, ob der Zweitbeschwerdeführer Einkünfte als Vermieter oder originäre Einkünfte als Beteiligter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts erzielt habe, deren Zweck die Erwirtschaftung von Gewinnen aus einem Bordellbetrieb gewesen sei. Zu beurteilen sei vielmehr, ob der Zweitbeschwerdeführer durch das wirtschaftliche Engagement eine originäre Einkunftserzielung als Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts "entfaltet" habe. Im gegenständlichen Fall lägen keine schriftlichen Verträge zwischen dem Zweitbeschwerdeführer als Vermieter einerseits und den einzelnen Mietern bzw. Mieterinnen auf der anderen Seite vor. Die Mietverhältnisse hätten sich nur auf Grund der inneren Verflechtung mit dem Bordellbetrieb ergeben. Die "betreffenden Damen" hätten nur dann mieten dürfen, wenn sie für den Bordellbetrieb tätig sein wollten. Die Vermietung an den Verein selbst sei - unabhängig davon, ob man die Mieterin als Verein oder als Gesellschaft bürgerlichen Rechtes qualifiziere - schon deshalb als fragwürdig anzusehen, weil eine maßgebende Proponentin der Mieterin die Ehefrau des Vermieters sei. Dass das Mietverhältnis im gegenständlichen Fall keinen eindeutigen und klaren Inhalt gehabt habe, ergebe sich daraus, dass 1987 und 1988 ursprünglich als Vermieter die durch die Erstbeschwerdeführerin und Anita M sowie

Brunhilde G gebildete Mietergemeinschaft aufgetreten sei, was im Jahre 1988 rückwirkend geändert worden sei (Mieter und Untervermieter sei nunmehr der Zweitbeschwerdeführer). Dieser Umstand runde das Bild ab, dass das Ziel sämtlicher Aufwendungen, welche letztlich zum Großteil vom Zweitbeschwerdeführer finanziert worden seien, der Erwerb des Bordellbetriebes vom Vorbesitzer Hans L gewesen sei. Der Betrieb habe unter dem Deckmantel des Vereines geführt werden, die Gewinne über die Vermietung an die tatsächlich Beteiligten weitergeleitet werden sollen. Hiefür wären vorerst die drei Damen der ursprünglichen Mietergemeinschaft vorgesehen gewesen. Den Drittelanteil der Brunhilde G habe später die Drittbeschwerdeführerin erworben. Auf Grund dieser Gesamtkonstellation müsse in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Zweitbeschwerdeführer in seiner Funktion als Kapitalgeber zumindest der Drittelanteil der Anita M zugerechnet werden, zumal diese, wie sie selbst gesagt habe, "infolge der Begleichung ihres Anteiles und der Mietrückstände "durch Gelder des Zweitbeschwerdeführers ihres Drittelanteiles entledigt gewesen sei.

Dazu komme, dass die "Mieten" durch die Drittbeschwerdeführerin zusammen mit sämtlichen Bordelleinnahmen kassiert und auch zusammen mit diesen Einnahmen an die Erstbeschwerdeführerin bzw. deren Ehemann (Zweitbeschwerdeführer) weitergeleitet worden seien. Die Verquickung sämtlicher Einnahmen lasse eine Trennung der Rechtsverhältnisse nicht zu. Die Einkünfte seien sohin einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zuzurechnen.

Auch wenn die Gesellschaft Ende 1993 aufgelöst worden sei, sei im Hinblick auf die ehemaligen Gesellschafter die Regelung betreffend die Vertreterbestellung nach § 81 Abs. 6 iVm Abs. 2 BAO anzuwenden. Ein behördlicher Auftrag zur Namhaftmachung eines Vertreters sei nicht erforderlich gewesen. Die Erstbeschwerdeführerin sei dafür prädestiniert gewesen, als Vertreterin herangezogen zu werden. Sie habe während des Bestehens der Gesellschaft bzw. des Vereins sämtliche Abrechnungen erstellt und sich um den Verkehr mit Behörden, Ämtern und dem Steuerberater gekümmert. In der vom Finanzamt nach § 81 Abs. 2 BAO vorgenommenen Vertreterbestellung könne sohin keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

In der Folge erließ das "Finanzamt Urfahr" mit 13. September 2004 datierte "Bescheide" betreffend Festsetzung von Umsatz- und Gewerbesteuer 1989 bis 1993, Festsetzung der Abgabe von alkoholischen Getränken 1989 bis 1992 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1989 bis 1993. Diese Erledigungen sind an die Erstbeschwerdeführerin, den Zweitbeschwerdeführer und die Drittbeschwerdeführerin - "als ehemalige Gesellschafter der "H. Margit & Mitges." - gerichtet und jeweils der Erstbeschwerdeführerin zugestellt worden. Der Aktenlage ist zu entnehmen, dass diese Erledigungen Kopien der oben genannten Bescheide des Finanzamtes Urfahr vom 13. Februar 1996 sind, wobei auf den Kopien handschriftlich als Bescheidadressat die Beschwerdeführer zu 2. angefügt wurden sowie das bisherige Ausfertigungsdatum gestrichen und durch das Datum 13. September 2004 ersetzt wurde. Weiters wurde den Erledigungen eine maschingeschriebene Rechtsmittelbelehrung angeheftet.

Gegen diese Erledigungen vom 13. September 2004 (Abgabenfestsetzung und Gewinnfeststellung) brachten die Erstbeschwerdeführerin und die Drittbeschwerdeführerin sowie Anita M Berufung ein. Diese Berufung wurde mit dem zweitangefochtenen, an die drei Beschwerdeführer gerichteten und der Erstbeschwerdeführerin zugestellten Bescheid als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, entgegen dem Berufungsvorbringen seien die festgesetzten Abgaben nicht verjährt, weil der Fall einer Abgabenhinterziehung vorliege und hinterzogene Abgaben gemäß § 207 Abs. 2 BAO erst nach Ablauf einer zehnjährigen Verjährungsfrist verjährten. Innerhalb dieser Frist seit der letzten - im Jahre 1996 erfolgten - Unterbrechungshandlung seien die Bescheide des Finanzamtes ergangen (Zustellungsdatum 16. September 2004).

Über das Bestehen einer Gesellschaft nach bürgerlichen Recht in den berufungsgegenständlichen Jahren sei "als Vorfrage im Berufungsverfahren betreffend die Bestellung der (Erstbeschwerdeführerin) als Bevollmächtigte gemäß § 81 Abs. 2 BAO abgesprochen", also im erstangefochtenen Bescheid.

Der zweitangefochtene Bescheid gibt in der Folge im Wesentlichen den Erwägungsteil der Begründung des erstangefochtenen Bescheides wieder. Sodann wird im zweitangefochtenen Bescheid ausgeführt, die belangte Behörde sehe keinen Grund, von der im erstangefochtenen Bescheid vorgenommenen Beurteilung betreffend die Zurechnung an eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht abzuweichen.

Der Betriebsprüfer habe im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung die Bemessungsgrundlagen für die von der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht "zu entrichtenden" Abgaben im Wege der Schätzung festgestellt. Für das Jahr 1993 seien Grundaufzeichnungen in Form eines "Heftes 1993" gefunden worden. Aufzeichnungen gleicher Art

habe es für die Vorjahre nicht gegeben bzw. seien solche bereits vernichtet gewesen. Es liege auf der Hand, dass sich der Betriebsprüfer aus diesem Grunde zum Zwecke der Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen einer Schätzung habe bedienen müssen. Aus dem "Heft 1993" ergäben sich folgende Daten:

1.

Eintrittsgelder und Anzahl der Gäste pro Tag,

2.

Beträge, welche von den Prostituierten einbehalten worden seien (50 % der Prostitutionseinnahmen), und die Anzahl der "Zimmerbenützungen",

3. Getränkeeinnahmen von Gästen aufgrund des über die im Eintrittspreis enthaltenen Getränke hinausgehenden Getränkekonsums.

Auf Grund dieser Aufzeichnungen und der festgestellten Bankeingänge des Jahres 1993 habe der Prüfer die Höhe der Bareinnahmen und die prozentmäßige Aufteilung der Gesamteinnahmen auf Bareinnahmen einerseits und bei der Bank eingehende Einnahmen andererseits ermitteln können. Wenn der Prüfer diesen Prozentsatz analog auf die Vorjahre, hinsichtlich welcher zwar keine Aufzeichnungen existierten, aber die am Bankkonto eingegangenen Einnahmen bekannt seien, angewendet habe, so erscheine dies als eine mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Übereinstimmung stehende Schätzungsmethode.

Mit der Nichtabgabe von entsprechenden Steuererklärungen durch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts "H. Margit & Mitgesellschafter" sei eine Abgabenverkürzung verwirklicht worden. Der Tatbestand der objektiven Abgabenverkürzung sei erwiesen. Zudem stehe fest, dass die Beteiligten mit Vorsatz gehandelt hätten. Die Erstbeschwerdeführerin habe anlässlich ihrer Einvernahme vom 19. April 1994 ausgesagt, sie habe bereits vor ihrem Einstieg in das Unternehmen die Belegsammlung sowie die Gewinnermittlung für eine GmbH (G-GmbH) geführt, wobei es dort eine offizielle und eine inoffizielle Buchhaltung gegeben habe; Getränkeumsätze und Mieterlöse aus der Überlassung an die Bardamen wären in die offizielle Buchhaltung aufgenommen worden. Aus dieser Aussage sei zu entnehmen, dass die Erstbeschwerdeführerin bereits Erfahrung und Kenntnisse auf dem Gebiet der Belegerfassung, der Buchhaltung und der Gewinnermittlung, aber auch einschlägige Erfahrungen in jener Branche gehabt habe, in der sie später als eine der Hauptverantwortlichen fungiert habe. Es habe ihr daher jedenfalls bewusst sein müssen, dass die Umsätze (inklusive Getränkeumsätze) und Einkünfte, die im Rahmen des Bordellbetriebes erwirtschaftet worden seien, der Besteuerung zu unterziehen seien. Offenkundig seien Einnahmen nicht erfasst und damit der Besteuerung entzogen worden. Getränkeerlöse sowie Prostitutionserlöse seien in erheblichem Ausmaß nicht berücksichtigt worden. Im Hinblick darauf sei zumindest bedingter Vorsatz gegeben.

Dass auch der Drittbeschwerdeführerin auf Grund ihrer einschlägigen Erfahrung als Hausdame und der Tatsache, dass sie die maßgeblichen Grundaufzeichnungen geführt habe (insbesondere "Heft 1993"), ein erhöhtes Bewusstsein um die vollständige Erfassung sämtlicher Umsätze und deren konkrete Versteuerung zukomme, stehe fest. Auch sie habe daher eine Abgabenverkürzung bewusst in Kauf genommen.

Bei Gesamtschuldverhältnissen - und ein solches liege im gegenständlichen Fall auf Grund der Bestimmung des § 6 Abs. 2 BAO vor, wonach insbesondere Gesellschafter von Gesellschaften bürgerlichen Rechts hinsichtlich jener Abgaben, für die die Personenvereinigung abgabepflichtig sei, Gesamtschuldner seien - genüge es bereits, wenn im Hinblick auf einen der Gesamtschuldner die Verwirklichung des Tatbestands der Abgabenhinterziehung erfüllt sei. Hafte also dem Abgabenanspruch die Abgabenhinterziehung an, so gelte für die Abgaben als solche die zehnjährige Verjährungsfrist (Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2172).

Es könne dahingestellt bleiben, ob beim Zweitbeschwerdeführer ebenfalls zumindest bedingter Vorsatz gegeben sei. Es scheine allerdings auf Grund des Gesamtbildes des Sachverhaltes ein kollektives Wissen sämtlicher Gesellschafter um die Abgabenverkürzung vorzuliegen.

Wenn auch die Argumentation, dass die gesamte Konstruktion in erster Linie gewählt worden sei, um keine Probleme betreffend Zuhälterei zu bekommen, durchaus glaubhaft sei, sei dennoch als erwiesen anzunehmen, dass der Nebeneffekt, wonach ein Großteil der "Prostitutionsgelder" und der Getränkeerlöse nicht der Versteuerung unterzogen werde, bewusst in Kauf genommen und somit eine Abgabenverkürzung zumindest ernstlich für möglich gehalten worden sei.

Insgesamt sei daher davon auszugehen, dass es sich bei den vom Finanzamt vorgeschriebenen Abgaben um solche handle, denen der Tatbestand der Abgabenverkürzung anhafte und für die sohin die zehnjährige Bemessungsverjährung zur Anwendung komme. Diese Verjährungsfrist sei zufolge zwischenzeitiger Unterbrechungshandlungen bei Erlassung der bekämpften erstinstanzlichen Bescheide im Jahr 2004 noch nicht abgelaufen gewesen. Hinsichtlich der Feststellung von Einkünften komme es - mangels einer Festsetzung von Abgaben - auf eine Verjährung im Sinne des § 207 BAO nicht an.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung zusammengefasst und über sie erwogen:

1. Erstangefochtener Bescheid:

§ 81 BAO lautet auszugsweise:

(1) Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

(2) Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Solange und soweit eine Namhaftmachung im Sinn des ersten Satzes nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind hievon zu verständigen.

...

(6) In den Fällen des § 19 Abs. 2 sind die Abs. 1, 2 und 4 auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sinngemäß anzuwenden. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis bleibt, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen, insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

(7) Werden an alle Gesellschafter (Mitglieder) einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dieser ihrer Eigenschaft schriftliche Ausfertigungen einer Abgabenbehörde gerichtet, so gilt der nach Abs. 1 bis 5 für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) Zustellungsbevollmächtigte auch als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der Gesellschafter (Mitglieder). Ergehen solche schriftliche Ausfertigungen nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, so gilt die nach Abs. 6 vertretungsbefugte Person auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder), sofern ein solcher nicht eigens namhaft gemacht wurde. Die Bestimmung des Abs. 6 über die Erhebung eines Widerspruches gilt sinngemäß.

..."

Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften wirken gemäß§ 191 Abs 3 lit b BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 21. April 2005, 2003/15/0022, unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2023, ausgesprochen, dass sich diese Wirkung auf alle jene Personen erstrecke, die im Spruch des Feststellungsbescheides als an den gemeinschaftlichen Einkünften beteiligt bezeichnet werden. Dieser Aussage des Gerichtshofes liegt die Auffassung zugrunde, dass im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO zu prüfen ist, ob gemeinschaftliche Einkünfte vorliegen und - gegebenenfalls - wem diese Einkünfte zuzurechnen sind.

Vor diesem Hintergrund muss eine Abgabenbehörde, wenn sie der Ansicht ist, dass eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit gemeinschaftliche Einkünfte erzielt hat, ein Verfahren nach § 188 BAO in Gang setzen, in welchem die Personenvereinigung, aber auch die Personen, denen die Abgabenbehörde Einkünfte zurechnet, gegebenenfalls einen gegenteiligen Standpunkt einnehmen und in den Rechtszug gelangen können.

Um ein Verfahren nach § 188 BAO betreffend die Feststellung von Einkünften einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ordnungsgemäß abzuführen, bedarf es grundsätzlich eines Vertreters nach § 81 BAO. Nach der Regelung des § 81 Abs 2 BAO kann die Abgabenbehörde einen Vertreter bestellen. Ist es strittig, ob der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) überhaupt Einkünfte zuzurechnen sind, ist über diesen Streit (erst) im Verfahren betreffend Erlassung des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO abzusprechen.

Im gegenständlichen Fall sind das Finanzamt wie auch die belangte Behörde davon ausgegangen, dass eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht im Zeitraum 1989 bis 1993 gemeinschaftliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Bordells in L, T-Weg 10, erzielt habe. Solcherart ist die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen, dass dem Finanzamt nach § 81 Abs 2 BAO das Recht zukam, einen Vertreter zu bestellen, zumal nicht iSd § 81 Abs 2 erster Satz BAO ein Vertreter namhaft gemacht worden ist.

Im gegenständlichen Fall ist allerdings weiters zu beachten, dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts jedenfalls im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides vom 26. September 1995, mit dem nach § 81 Abs 2 BAO die Vertreterbestellung vorgenommen worden ist, nicht (mehr) bestanden hat.

§ 81 Abs 6 BAO regelt für den Fall der Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft), dass u.a. der Abs 2 des § 81 auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sinngemäß anzuwenden ist. Solcherart haben die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) eine vertretungsbefugte Person namhaft zu machen, bzw darf das Finanzamt, wenn eine Namhaftmachung unterbleibt, einen Vertreter bestellen.

Hinsichtlich der Bescheide nach § 188 BAO ergibt sich aus § 191 Abs 2 BAO für den Fall, dass die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt ist, dass der Bescheid an diejenigen zu ergehen hat, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugerechnet werden (vgl etwa den hg Beschluss vom 9. Februar 2005, 2000/13/0116).

Auch ein Bescheid, mit dem das Finanzamt gemäß § 81 Abs 6 iVm Abs 2 BAO nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) eine Vertreterbestellung vornimmt, hat zum Ausdruck zu bringen, dass die bestellte Person Vertreter für die beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sein soll. Der Spruch eines solchen Bescheides darf hingegen nicht zum Ausdruck bringen, dass ein Vertreter für eine (nicht mehr existierende) Personenvereinigung bestellt wird.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt - nach Beendigung der von ihm angenommenen Gesellschaft nach bürgerlichem Recht - mit Bescheid vom 26. September 1995 die Erstbeschwerdeführerin zur Vertreterin dieser nicht mehr bestehenden Personenvereinigung (einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht) bestellt. In Verkennung der Rechtslage hat die belangte Behörde die Berufung gegen diesen Bescheid als unbegründet abgewiesen.

Im Beschwerdefall kommt noch dazu, dass der Bescheid des Finanzamtes vom 26. September 1995 die Mitteilung enthält, eine Verständigung iSd § 81 Abs 2 letzter Satz BAO ergehe an fünf namentlich genannte Personen (an die Drittbeschwerdeführerin sowie an Klaus H, Gerhard M, Hans L und Brunhilde G). Diese Personen decken sich allerdings nur zum Teil mit jenen, denen das Finanzamt in der Folge im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO für die Jahre 1989 bis 1993 Einkünfte zugerechnet hat. Zutreffend rügt daher die Erstbeschwerdeführerin, der Bescheid des Finanzamtes lasse völlig offen, welche Personen von den Abgabenbehörden als Gesellschafter einer - Einkünfte erzielenden - Personenvereinigung angesehen worden seien.

Der erstangefochtene Bescheid war sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

2. Zweitangefochtener Bescheid

Soweit der zweitangefochtene Bescheid die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO betrifft, ist von Bedeutung, dass, wie sich dies aus den obigen Ausführungen unter 1. ergibt, der Bescheid nicht iSd § 101 Abs 3 BAO einer vertretungsbefugten Person nach § 81 BAO zugestellt worden ist. Da er aber auch nicht sämtlichen Personen, denen die Behörde Einkünfte zugerechnet wissen will (ehemalige Gesellschafter der von der Behörde angenommenen Gesellschaft nach bürgerlichem Recht), zugestellt worden ist, das Verfahren zur Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO jedoch durch das Erfordernis der Einheitlichkeit des zu erlassenden Feststellungsbescheides geprägt ist, kommt dem zweitangefochtenen Bescheid - soweit er die Feststellung von

Einkünften betrifft - auch nicht der Erstbeschwerdeführerin gegenüber, und sohin insgesamt keine Rechtswirksamkeit zu. Insoweit ist die gegen den zweitangefochtenen Bescheid erhobene Beschwerde gemäß § 34 Abs 1 VwGG zurückzuweisen.

Die Zurückweisung mangels Bescheidqualität der angefochtenen Erledigung geht jener vor, die sich hinsichtlich des Zweitbeschwerdeführers daraus ergäbe, dass er gegen die Erledigung des Finanzamtes nicht Berufung erhoben hat. Es sei aber darauf verwiesen, dass Personen, die sich am Berufungsverfahren über einen auch gegen sie gerichteten Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO nicht beteiligten, gegenüber der (ebenfalls einheitlich wirkenden) Berufungsentscheidung nur dann und nur insoweit das Recht zur Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof haben, als - was hier nicht der Fall wäre - durch die Berufungsentscheidung ihre rechtliche Stellung verschlechtert wird (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0217).

Der zweitangefochtene Bescheid spricht auch über die Festsetzung von Abgaben ab. Dem Grunde nach könnte er insoweit einen einheitlichen Abgabenbescheid iSd § 199 BAO darstellen, sind doch gemäß § 6 Abs 2 BAO die Gesellschafter einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung Gesamtschuldner. Allerdings ist der angefochtene Bescheid dem Zweitbeschwerdeführer und der Drittbeschwerdeführerin nicht iSd § 97 BAO bekannt gegeben und sohin ihnen gegenüber nicht wirksam geworden. Mangels einer wirksamen Vertreterbestellung nach § 81 Abs 2 BAO bestand nämlich kein gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter iSd § 81 Abs 7 BAO. Dass aber die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen der Zustellfiktion des § 101 Abs 1 BAO gegeben wären, wurde weder im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck gebracht, noch ergibt sich solches aus den Verwaltungsakten. Die Beschwerde des Zweitbeschwerdeführers und der Drittbeschwerdeführerin ist daher auch insoweit gemäß § 34 Abs 1 VwGG zurückzuweisen, als der zweitangefochtene Bescheid die Abgabenfestsetzung betrifft, vermag er doch dem Zweitbeschwerdeführer und der Drittbeschwerdeführerin gegenüber keine Wirksamkeit zu entfalten.

Soweit der zweitangefochtene Bescheid die Festsetzung von Abgaben betrifft, ist er allerdings mit der Zustellung an die Erstbeschwerdeführerin dieser gegenüber wirksam geworden.

Im Mittelpunkt der Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid steht, dass die erstinstanzlichen Bescheide von einer nicht mehr existierenden Behörde erlassen worden seien, und dass bei Festsetzung der Abgaben die Festsetzungsverjährung bereits eingetreten gewesen sei, zumal die Abgaben nicht als "hinterzogen" iSd § 207 Abs 2 BAO angesehen werden könnten.

§ 3 Abs 3 AVOG idF BGBl I 2003/124 lautet:

"Der Bundesminister für Finanzen hat mit Verordnung den Sitz (die Sitze) und den Amtsbereich der Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis in organisatorisch zweckmäßiger, einer einfachen und Kosten sparenden Vollziehung, wie auch den Bedürfnissen einer bürgernahen Verwaltung dienenden Weise nach regionalen Gesichtspunkten festzulegen. Zweckmäßige Regionalisierungen sind anzustreben. Eine darüber hinausgehende Zentralisierung ist zu vermeiden."

Aufgrund des § 3 Abs 3 AVOG erging die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über Sitz und Amtsbereiche der Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis (Wirtschaftsraum-Finanzämter-Verordnung), BGBl II 224/2003. Mit § 2 dieser Verordnung, die mit 1. Jänner 2004 in Kraft

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at