

TE Vwgh Erkenntnis 1991/4/29 90/15/0174

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.04.1991

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

ABGB §1175;
AVG §68 Abs1;
AVG §69;
BAO §276 Abs1;
BAO §276 Abs2 idF 1989/660;
BAO §291;
BAO §294;
BAO §295;
BAO §296;
BAO §298;
BAO §299;
BAO §300;
BAO §303;
BAO §93 Abs2;
UStG 1972 §2 Abs1;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Wetzel, Dr. Steiner und Dr. Mizner, als Richter im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde der Sägegemeinschaft A in A gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 20. September 1990, Zl. 18-GA4BK-DVie/90, betreffend Umsatzsteuer 1982 bis 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.600,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit der im Instanzenzug ergangenen, nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Berufungsentscheidung wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen die im November 1989 zugestellten Bescheide des Finanzamtes Tamsweg betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1987 als unbegründet ab.

Die belangte Behörde ging dabei von folgenden Sachverhaltsannahmen aus:

Bei der Beschwerdeführerin sei am 10. Juni 1987 eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO durchgeführt worden. Dabei sei festgestellt worden, daß die Beschwerdeführerin eine kleine Säge betreibe, womit einerseits Bauholz für die Mitglieder der Gemeinschaft geschnitten werde, andererseits aber auch Lohnschnitt für Nichtmitglieder stattfinde. Die Säge werde von zwei physischen Personen auf Grund einer mündlichen Vereinbarung betreut, ohne daß ein Arbeitsverhältnis zur Gemeinschaft bestünde. Der Schriftführer der Beschwerdeführerin trage die Einnahmen und Ausgaben in einfacher Weise in ein Schulheft ein; zusätzlich seien Rechnungen und Bankauszüge vorhanden. Umsatzsteuer werde nicht ausgewiesen.

Folgende Einnahmen seien ermittelt worden:

Jahr:

Einnahmen von

Einnahmen von

Mitgliedern

Nichtmitgliedern:

1982:

S 28.243,50

S 49.832,50

1983:

S 36.301,50

S 43.094,--

1984:

S 65.440,--

S 39.260,--

1985:

S 93.076,10

S 35.972,--

1986:

S 19.187,18

S 79.187,18

Für das Jahr 1987 seien nach Angabe des Schriftführers die Einnahmen aus Lohnschnitten für Nichtmitglieder ungefähr so hoch wie im Jahr 1986.

Infolge der Nachschau seien durch das Finanzamt Salzburg-Stadt Umsatzsteuererklärungen für 1982 bis 1985 übersendet worden, die dann dem Finanzamt nach Ausfüllung retourniert worden seien. Die "Sägegemeinschaft A" sei in der Folge vom Finanzamt Salzburg-Stadt für die Jahre 1982 bis 1987 unter anderem zur Umsatzsteuer veranlagt

worden.

In den dagegen erhobenen Berufungen sei vorgebracht worden, daß lediglich eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliege, welche unter die Durchschnittsatzbesteuerung des § 22 UStG falle.

Das Finanzamt Salzburg-Stadt habe daraufhin der Berufung stattgegeben und die Zuständigkeit des Finanzamtes Tamsweg festgestellt.

Dieses habe für die Jahre 1982 bis 1987 eine Veranlagung mit folgender Begründung durchgeführt:

Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb gelte nur ein solcher, der ausschließlich einem land- und forstwirtschaftlichen Gesamtbetrieb zu dienen bestimmt sei. Dies sei bei einem Verarbeitungsbetrieb wie dem der Berufungswerber nur dann anzunehmen, wenn das zur Verarbeitung gelangende Holz aus dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb, also nicht aus einem Fremdbetrieb bzw. aus dem Betrieb eines Miteigentümers stamme. Weiters sei Voraussetzung für die Behandlung als Nebenbetrieb das Vorliegen derselben Eigentumsverhältnisse am Haupt- und Nebenbetrieb. Im gegenständlichen Fall würden jedoch bei den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der beteiligten Personen Einzelunternehmen, an der "Sägegemeinschaft A" hingegen Miteigentum vorliegen. Die Bewertung eines Verarbeitungsbetriebes als Nebenbetrieb richte sich auch grundsätzlich danach, ob durch einen solchen eine Ertragsteigerung des Forstbetriebes bewirkt werde, was ebenfalls nicht zutreffe. Die Durchführung von Lohnverarbeitung (Lohnschnitt) schließe regelmäßig die Annahme eines Nebenbetriebes aus, sofern die Lohnverarbeitung nicht nur gelegentlich oder in unbedeutendem Umfang, sondern nachhaltig vorgenommen werde. Letzteres sei anzunehmen, weil der Anteil durchschnittlich 50 Prozent betrage.

In rechtlicher Hinsicht vertrat die belangte Behörde zu dem von der Beschwerdeführerin in der Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes Tamsweg vorgetragenen Argument, es sei für die Jahre 1982 bis 1987 mit rechtskräftigen Bescheiden des Finanzamtes Salzburg-Stadt die Umsatzsteuer mit S 0,00 festgesetzt worden und seien diese Bescheide durch die Oberbehörde nicht aufgehoben worden, im wesentlichen folgende Auffassung:

Die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt hätten sich an eine nicht existente juristische Person gerichtet, und zwar die "SÄGEGENOSSENSCHAFT A", nicht aber an die Beschwerdeführerin, die "SÄGEGEMEINSCHAFT A". Diese Bescheide hätten daher gegenüber der Beschwerdeführerin keine Rechtswirkungen entfalten können, weil sie nicht für diese bestimmt gewesen seien. Es seien somit noch keine "gegen die Berufungswerber" wirksamen Bescheide "zustande gekommen", die eine Veranlagung durch das Finanzamt Tamsweg verhindern würden.

Die Wiedergabe der in der Sache selbst ergangenen Begründung des angefochtenen Bescheides kann aus verfahrensökonomischen Gründen unterbleiben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihren Rechten auf "richtige Anwendung des § 22 UStG" und Beachtung der Rechtskraft verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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.

Gemäß § 276 Abs. 1 BAO wirkt eine Berufungsvorentscheidung wie eine Entscheidung über die Berufung, wenn kein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht wird. Die Berufung wird in diesem Fall durch die Berufungsvorentscheidung erledigt.

Nach § 1175 ABGB wird durch einen Vertrag, vermöge dessen zwei oder mehrere Personen einwilligen, ihre Mühe allein, oder auch ihre Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen, eine Gesellschaft zu einem gemeinschaftlichen Erwerbe errichtet.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Für die Gründung einer Genossenschaft im Sinne des Genossenschaftsgesetzes (GenG) ist u.a. gemäß § 3 Abs. 1 Z. 1 und 3 GenG die Annahme einer Genossenschaftsfirma und die Eintragung des Genossenschaftsvertrages in das

Genossenschaftsregister (Firmenbuch) erforderlich.

Gemäß § 4 Abs. 1 leg. cit. muß die Genossenschaftsfirmen vom Gegenstand der Unternehmung entlehnt sein, die Bezeichnung "registrierte Genossenschaft", und je nach Beschaffenheit der Haftung (§ 2) den Beisatz: "mit unbeschränkter Haftung", "mit beschränkter Haftung" oder "mit Geschäftsanteilhaftung" enthalten.

Es entspricht ganz allgemein dem Wesen der Rechtskraft eines Bescheides, daß er prinzipiell unabänderlich ist (vgl. Stoll, BAO-Handbuch 697, 698); auch Berufungsvorentscheidungen erwachsen mangels rechtzeitigen Vorlageantrages in Rechtskraft (vgl. Stoll, a.a.O., 662 unter Berufung auf das hg. Erkenntnis vom 20. November 1964, Zl. 1620/63).

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die mit der angefochtenen Berufungsentscheidung bestätigten erstinstanzlichen Bescheide des Finanzamtes Tamsweg in allenfalls schon rechtskräftig ergangene Bescheide (Berufungsvorentscheidungen) des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend dieselbe Sache eingegriffen haben.

Dazu bedarf es der Klärung der Frage, ob die betreffenden Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes Salzburg-Stadt sich gegen dieselbe Partei richteten wie die Bescheide des Finanzamtes Tamsweg und ob dieselbe Sache von den in Rede stehenden Bescheiden betroffen war.

Nach Ausweis der vorgelegten Verwaltungsakten ergibt sich dazu folgendes Bild:

Die Beschwerdeführerin wurde auf Grund eines Gesellschaftsvertrages gegründet, der sie als "Interessenschaft zur Haltung einer Gattersäge" bezeichnet (OZl. 1). Im Protokoll vom 26. Februar 1954 ist wörtlich von einer "Sägegemeinschaft" die Rede (OZl. 2). In den Niederschriften des Finanzamtes Tamsweg vom 10. Juni 1987 (OZl. 3 und 4) ist jeweils von der "Sägegemeinschaft A" die Rede.

Die Nachschau vom 10. Juni 1987 betraf die "Sägegemeinschaft A", deren Obmann Richard N ist (OZl. 5).

Mit Bescheiden, je vom 14. Juni 1988 (OZl. 7, 13, 19, 24, 31 und 38) setzte das Finanzamt Salzburg-Stadt Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1987 im Ausmaß von S 9.663,-, S 9.161,-, S 4.595,-, S 15.823,-, S 11.790 und S 14.006,- fest, und zwar jeweils gegen die "SAEGEGEN. A z.H. N Richard, A 26, 9999".

Gegen alle diese Bescheide wurde Berufung erhoben (OZl. 39 und 40), und zwar mit der Begründung, es liege ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vor, der unter die Durchschnittsbesteuerung des § 22 UStG falle. Der Kopf des Berufungsschriftsatzes ist aus den Verwaltungsakten nicht ersichtlich, unterfertigt ist die Berufung von "N Richard", dem Obmann der Beschwerdeführerin.

Mit Berufungsvorentscheidungen je vom 1. September 1988 (OZl. 8, 14, 20, 26, 32 und 41), jeweils gerichtet an die "SAEGEGEN. A z.H. N Richard, A 26, 9999" wurde den Berufungen vom 15. Juli 1988 gegen die Bescheide vom 14. Juni 1988 über die Umsatzsteuer für 1982 bis 1987 stattgegeben und die Umsatzsteuer jeweils mit S 0,00 festgesetzt.

Mit Bescheiden vom 3. November 1988 (OZl. 11, 17, 23, 29, 34 und 44) setzte das Finanzamt Tamsweg gegen die "SAEGEGEMEINSCHAFT A z.H. N Richard, A 26, 9999" Umsatzsteuer für das Jahr 1982 mit S 9.663,-, für 1983 mit S 9.161,-, für 1984 mit S 13.212,-, für 1985 mit S 15.823,-, für 1986 mit S 11.790,- und für 1987 mit S 14.006,- fest.

In der gegen die oben angeführten Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt erhobenen Berufung (OZl. 39 und 40) war u.a. folgendes wörtlich ausgeführt worden:

"Bei unserer Sägegemeinschaft handelt es sich um einen Zusammenschluß von mehreren Land- und Forstwirten, die zum Zwecke der Bearbeitung des selbsterzeugten Holzes eine Säge betreiben"

Das Finanzamt Salzburg-Stadt hatte in der Folge an das Finanzamt Tamsweg das Ersuchen um Stellungnahme zur Berufung "insbesondere um Feststellung der Rechtsform (Genossenschaft oder Personenvereinigung)" gerichtet. Auf Seite 2 der Berufung OZl. 40 findet sich dazu ein undatierter, handschriftlicher Aktenvermerk mit folgendem Wortlaut:

"Der vorgelegte "Gesellschafts"vertrag beweist eindeutig, daß keine Genossenschaft vorliegt, sondern eine Mitunternehmergemeinschaft...."

Eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) stellt nach herrschender Lehre und Judikatur ein vertraglich begründetes Schuldverhältnis dar, wodurch sich die Teilnehmer verpflichten, zur Erreichung eines gemeinsamen Erwerbszweckes beizutragen. Eine, wenn auch nur lose Gemeinschaftsorganisation wird überwiegend verlangt (vgl. Strasser in Rummel, ABGB II1 Rz 1 und 11 zu § 1175 ABGB; OGH SZ 53/20 = HS 10272; JBI 1975, 659 = HS 9128 u.a.). Eine GesBR ist nach heute allgemein vertretener Ansicht keine juristische Person (vgl. Strasser in Rummel, a.a.O., Rz 13

zu § 1175 ABGB; Kastner-Doralt-Nowotny, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts⁵ 56). Sie kann eine Außengesellschaft sein (vgl. Strasser, a.a.O., Rz 15; Kastner-Doralt-Nowotny, a.a.O., 52) und kommt ihr auf Grund dieses Umstandes bei entsprechender Tätigkeit Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG zu (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 10. März 1981, Zlen. 976/78, 81/14/0023 ÖJZ 1982, 276 = HS 13166 sowie Kranich-Siegl-Waba, Mehrwertsteuerhandbuch⁵ Anm. 2 zu § 2 UStG). Die GesbR führt keine Firma im Sinne des Handelsgesetzbuches, wohl aber ist eine sogenannte Geschäftsbezeichnung (Etablissementbezeichnung) zulässig (vgl. Kastner-Doralt-Nowotny, a.a.O., 57). Eine Geschäfts- oder Etablissementbezeichnung ist nach herrschender Ansicht die Bezeichnung des Unternehmens, nicht des Unternehmers (vgl. Schuhmacher in Straube, Kommentar zum HGB Rz 6 vor § 17 HGB) und dem Unternehmensgegenstand entlehnt (vgl. Kastner-Doralt-Nowotny, a.a.O., 57). Nach den zuletzt zitierten Autoren kann eine GesbR, wenn sie eine Außengesellschaft ist, darüberhinaus auch einen Namen führen und besteht dafür im Sinne eines modernen Rechtsverkehrs ein anerkennenswertes Bedürfnis. Aus § 63 Abs. 1 GewO idFBGBI. Nr. 399/1988 folgern Kastner-Doralt-Nowotny (a.a.O.), daß der "Name" einer GesbR, die der Gewerbeordnung unterliegt, aus allen oder einigen Personennamen der Gesellschafter zu bilden ist, wobei wahrheitsgemäße Zusätze (§ 64 GewO) beigesetzt werden dürfen.

Nach Inhalt des vorgelegten Gründungsvertrages (OZl. 1 der Verwaltungsakten) vereinigten sich die dort Unterfertigten zum Zwecke der gemeinsamen Anschaffung und Benützung einer Gattersäge und der Schaffung einer Organisation, indem u.a. festgelegt wurde, daß die Gemeinschaft jährlich aus ihrer Mitte einen Obmann wählt, der die Wartung und den Einsatz der Säge zu überwachen hat. Aus der Niederschrift des Finanzamtes Tamsweg vom 10. Juni 1987 ergibt sich, daß die Säge nicht nur dem Holzschnitt der Gesellschafter dient, sondern auch zum Lohnschnitt für Nichtmitglieder erwerbsmäßig verwendet wird.

Bereits daraus folgt, daß es sich bei der beschwerdeführenden Sägegemeinschaft um eine GesbR handelt, die, weil sie eine Außengesellschaft ist und den Betrieb der Säge selbständig ausübt, Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist. Sie ist sohin auf Grund dieser materiell-rechtlichen Sondervorschrift Steuersubjekt und daher auch Partei im Abgabenverfahren (vgl. den hg. Beschluß vom 18. Februar 1983, Zl. 82/17/0175, sowie Stoll, BAO-Handbuch S. 179 Abs. 1). Die Bezeichnung "Sägegemeinschaft A" stellt im Sinne der obigen Ausführungen eine sogenannte Geschäftsbezeichnung dar.

Diese Sägegemeinschaft war auch Adressat der Bescheide (Berufungsvorentscheidungen) des Finanzamtes Salzburg-Stadt, weil der Umstand, daß die genannten Bescheide jeweils an die "SAEGEGEN. A ..." ergingen, insoweit keine entscheidende Rolle spielt, als dadurch im vorliegenden Fall die nach der hg. Judikatur erforderliche hinreichende Identifizierbarkeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Februar 1985, Zl. 84/14/0117, Slg. N.F. Nr. 5964/F) des Bescheidadressaten nicht verhindert wird. Insbesondere aus der in den genannten Bescheiden im Sinne des § 81 Abs. 2 BAO erfolgten Benennung des Zustellbevollmächtigten N Richard wird im Zusammenhang mit dem unstrittig allen Bescheiden zu Grunde gelegten Sägebetrieb der Gemeinschaft klar, daß es sich bei der Adressatin der Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt um jene GesbR handelt, die auch im vorliegenden Fall Beschwerdeführerin ist.

Daß das Finanzamt Salzburg-Stadt mit seinen Bescheiden (Berufungsvorentscheidungen) eine juristische Person, nämlich eine Genossenschaft im Sinne des Genossenschaftsgesetzes in Anspruch genommen hätte (die in Wahrheit gar nicht existiert), kann vor dem Hintergrund des auf der Berufungsschrift befindlichen, oben wiedergegebenen Aktenvermerkes allein aus dem in der Bezeichnung "SAEGEGEN." abgekürzt vorkommenden Terminus "GEN" nicht zwingend gefolgert werden, weil es sich dabei nicht um die für eine Genossenschaft im Sinne des Genossenschaftsgesetzes erforderliche Genossenschaftsfirma handelt. Hierzu hätte es eines der wesentlichen Zusätze des § 4 Abs. 1 GenG bedurft. In diesem Zusammenhang sei nicht unerwähnt, daß selbst die belangte Behörde in der Sachverhaltsdarstellung ihres Bescheides davon ausging, die vom Finanzamt Salzburg-Stadt vorgenommene Veranlagung habe die Beschwerdeführerin betroffen (arg.: "Sägegemeinschaft", S 3 Abs. 1 des angefochtenen Bescheides).

Da sohin bereits die Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes Salzburg-Stadt die nunmehrige Beschwerdeführerin betrafen und dort Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1987 je mit S 0,00 festgesetzt wurde und weil diese Berufungsvorentscheidungen mangels Vorlageantrages an die Abgabenbehörde zweiter Instanz jeweils in Rechtskraft erwachsen und in der Folge nicht behoben wurden, haben die danach ergangenen Bescheide des Finanzamtes Tamsweg, die mit der nunmehr angefochtenen Berufungsentscheidung bestätigt wurden, unzulässigerweise in die bestehende Rechtskraft der Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes Salzburg-Stadt

eingegriffen.

Indem die belangte Behörde dies nicht beachtete, hat sie ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, was gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG zu seiner Aufhebung führen muß.

Der Ausspruch über Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 5. März 1991, BGBl. Nr. 104, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

Schlagworte

Rechtskraft Umfang der Rechtskraftwirkung Allgemein Bindung der Behörde

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1990150174.X00

Im RIS seit

21.02.2002

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

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at