

TE Vwgh Erkenntnis 2003/3/26 2001/13/0302

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.03.2003

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/04 Steuern vom Umsatz;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

ABGB §1175;
UStG 1994 §12 Abs1 Z1;
UStG 1994 §21 Abs3;
VwGG §33 Abs1;
VwGG §34 Abs1;
ZustG §26 Abs2 idF 1998/I/158;
ZustG §2a Abs2 idF 1998/I/158;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2001/13/0303 2001/13/0304 2001/13/0305
2001/13/0307 2001/13/0309 2001/13/0311 2001/13/0313 2001/13/0315 2001/13/0316 2001/13/0314 2001/13/0312
2001/13/0310 2001/13/0308 2001/13/0306 Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2001/13/0301 E 26. März 2003

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. Ginthör, über die Beschwerden der beschwerdeführenden Parteien 1) BM GesmbH & Co KEG (2001/13/0302),
2) BO GesmbH & Co KEG (2001/13/0303), 3) BW GesmbH & Co KEG (2001/13/0304), 4) GN GesmbH & Co KEG (2001/13/0305),
5) GS GesmbH & Co KEG (2001/13/0306), 6) GW GesmbH & Co KEG (2001/13/0307), 7) KN GesmbH & Co KEG (2001/13/0308),
8) KS GesmbH & Co KEG (2001/13/0309), 9) LA GesmbH & Co KEG (2001/13/0310), 10) MO GesmbH & Co KEG (2001/13/0311),
11) MW GesmbH & Co KEG (2001/13/0312), 12) PD GesmbH & Co KEG (2001/13/0313), 13) PUM GesmbH & Co KEG (2001/13/0314),
14) PUO GesmbH & Co KEG (2001/13/0315) und 15) PUW GesmbH & Co KEG (2001/13/0316), alle in P und alle vertreten

durch MMag. Dr. Gerhard Sitkovich, Wirtschaftsprüfer in 1220 Wien, Eipeldauerstraße 48, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland jeweils vom 15. November 2001, Zlen. RV/205-15/19/2001 (2001/13/0302), RV/210- 15/19/2001 (2001/13/0303), RV/197-15/19/2001 (2001/13/0304), RV/208-15/19/2001 (2001/13/0305), RV/200-15/19/2001 (2001/13/0306), RV/204-15/19/2001 (2001/13/0307), RV/201-15/19/2001 (2001/13/0308), RV/207-15/19/2001 (2001/13/0309), RV/199-15/19/2001 (2001/13/0310), RV/196-15/19/2001 (2001/13/0311), RV/203-15/19/2001 (2001/13/0312), RV/206- 15/19/2001 (2001/13/0313), RV/198-15/19/2001 (2001/13/0314), RV/209-15/19/2001 (2001/13/0315) und RV/202-15/19/2001 (2001/13/0316), betreffend jeweils Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat Oktober 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Jede der beschwerdeführenden Parteien hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von jeweils 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die X. GesmbH & Co KG war auf dem Gebiet der Datenübertragung tätig und betrieb die Verteilung von Kabelfernsehsignalen.

In den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Verwaltungsakten finden sich Ablichtungen eines auf dem Geschäftspapier der X. GesmbH & Co KG abgefassten Schriftstückes, welches als "Absichtserklärung" überschrieben ist und folgenden Wortlaut hat:

"Die (X. GesmbH & Co KG) beabsichtigt, den Geschäftsbereich der Verteilung von Kabelfernsehsignalen abzugeben und den Geschäftsschwerpunkt auf Datentransfer und Breitbandkommunikation zu legen.

Die (X.) sucht potente Partner, die den abzugebenden Geschäftsbereich übernehmen und auf eigene Rechnung weiter betreiben.

Zur Vorbereitung einer geordneten Übergabe und den Rückzug aus dieser Tätigkeit werden einzelne KEG's geschaffen, die sinnvolle Einheiten des Kabelnetzes übernehmen werden. Die Einheiten sollen autark geführt werden, über das Signalangebot sowie die Weiterentwicklung des Netzes selbstständig entscheiden.

Vorerst stellt sich die (X. GesmbH) als Komplementärgesellschafterin zur Verfügung und übernimmt gegen Entgelt die Geschäftsführung. Die Auslösung der (X. GesmbH) aus dieser Funktion muss jederzeit möglich sein.

Die unten unterfertigten Personen erklären, sich an den zu schaffenden KEG's als Kommanditisten zu beteiligen, um die Schaffung der Gesellschaftsstrukturen zu ermöglichen. Sie erklären weiters ihr Einverständnis, diese Gesellschafterstellung auch treuhändig für Dritte zu halten.

Die unten unterfertigten Personen kommen daher überein:

1.

wirtschaftlich sinnvolle Kabelnetzeinheiten festzulegen

2.

die Verfassung der Gesellschaftsverträge in Auftrag zu geben

3.

Investoren zu suchen

4.

die Verfassung der Treuhandvereinbarungen in Auftrag zu geben."

Oberhalb der Überschrift dieses Schriftstückes findet sich die Datumsangabe "Wien, 09.9.1999". Unterfertigt wurde dieses Schriftstück von Kurt A., dem Geschäftsführer der X. GesmbH, sowie von einer Edeltraud A. und einem Thomas S.

Bei den beschwerdeführenden Parteien handelt es sich um 15 Kommanditerwerbsgesellschaften, die sich in ihrem Firmenwortlaut voneinander dadurch unterscheiden, dass der jeweils gleich lautenden Bezeichnung

"X. GesmbH & Co KEG" unterschiedlich gestaltete Kombinationen aus zwei oder drei Großbuchstaben vorangesetzt sind. Nach dem Inhalt der jeweils am 30. Oktober 1999 erfolgten Eintragung der beschwerdeführenden Kommanditerwerbsgesellschaften in das Firmenbuch liegen ihrer Gründung jeweils Gesellschaftsverträge vom 12. August 1999 zu Grunde und ist ihr persönlich haftender Gesellschafter jeweils die X. GesmbH, welche die beschwerdeführenden KEG's nach den Firmenbucheinträgen seit dem 30. Oktober 1999 auch selbständig vertritt. Als jeweils einzigen Kommanditisten weisen die Firmenbuchauszüge bei vier der beschwerdeführenden Gesellschaften Kurt A., den Geschäftsführer der X. GesmbH, bei weiteren vier

beschwerdeführenden Gesellschaften Edeltraud A. und bei drei

beschwerdeführenden Gesellschaften Thomas S., die beiden Mitunterzeichner der "Absichtserklärung" aus, während als einziger Kommanditist der übrigen vier beschwerdeführenden Gesellschaften eine Gabriele S. genannt ist.

In ihren Umsatzsteuervoranmeldungen für den Kalendermonat Oktober 1999 machten die beschwerdeführenden Kommanditerwerbsgesellschaften jeweils Vorsteuern im Ausmaß von S 345.600,-- geltend, für welche sie sich jeweils auf folgende, bei ihnen eingelangte Rechnungen beriefen:

.) Rechnung der X. GesmbH & Co KG vom 1. Oktober 1999 "Kabelfernsehverteilanlage (jeweiliger Ort) Übergabe per 1.10.1998" über S 900.000,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer im Betrage von S 180.000,--

.) Rechnung der X. GesmbH & Co KG vom 1. Oktober 1999 über "Verwaltungskostenbeitrag vom 1.10.1998 bis 30.9.1999" in Höhe von S 240.000,-- und "Signallieferung lt. Vertrag vom 1.10.1998 bis 30.8.1999" in Höhe von S 480.000,--, mit einem Gesamtrechnungsbetrag von somit S 720.000,--- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von S 144.000,--

.) Rechnung einer am Sitz der X. GesmbH & Co KG ihren Sitz habenden X. Marketing Services GmbH vom 31. Oktober 1999 über "Produktion und Vertrieb Lokalfernsehen für die Monate 1 bis 9/1999 a S 12.000,-- mit dem Rechnungsbetrag von S 108.000,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von S 21.600,--

Als steuerpflichtige Umsätze wurden von den beschwerdeführenden Kommanditerwerbsgesellschaften für den Kalendermonat Oktober 1999 jeweils Nettobeträge in Höhe von S 850.000,-- aus der "Pauschalabrechnung der Betriebsgebühren" des Kabelfernsehens "für 1.10.98 bis 30.9.99" an die X. GesmbH & Co KG vom 1. Oktober 1999 erklärt. Die daraus resultierenden Umsatzsteuerbeträge von jeweils S 170.000,-- wurden von der X. GesmbH & Co KG in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für den Kalendermonat Oktober 1999 als Vorsteuern geltend gemacht.

Im Ergebnis einer Prüfung der von den beschwerdeführenden Kommanditerwerbsgesellschaften geltend gemachten Vorsteuern kam der Prüfer zur Auffassung, dass der begehrte Vorsteuerabzug nicht zustehe, weil die Kommanditerwerbsgesellschaften zum Zeitpunkt bzw. im Zeitraum der in den Rechnungen genannten Lieferungen und Leistungen noch nicht existiert hätten. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes "beginne" eine GmbH "(ebenso wie eine KEG)" als Steuersubjekt nicht erst ab dem Zeitpunkt der Eintragung in das Firmenbuch, sondern bereits ab dem Zeitpunkt, zu dem der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen sei und die zu gründende Gesellschaft nach außen in Erscheinung trete, also niemals vor Abschluss des Gesellschaftsvertrages. Im vorliegenden Fall seien Lieferungen und Leistungen an die zu gründenden Gesellschaften nicht nur vor Eintragung ins Firmenbuch, sondern auch vor Abschluss eines Gesellschaftsvertrages und auch noch fast ein ganzes Jahr vor der Absichtserklärung vom 9. September 1999 erfolgt, weshalb die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht gegeben seien. Die in den Ausgangsrechnungen vom 1. Oktober 1999 an die X. GesmbH & Co KG ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge würden aus denselben Gründen nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet.

Nachdem das Finanzamt der Auffassung des Prüfers folgende Umsatzsteuerfestsetzungbescheide für den Kalendermonat Oktober 1999 erlassen hatte, mit welchen die geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt worden waren, erhoben die beschwerdeführenden Kommanditerwerbsgesellschaften jeweils Berufung mit dem Vorbringen, dass ein Steuersubjekt schon vorliege, wenn nach außen in Erscheinung tretende wirtschaftliche Aktivitäten gesetzt würden. Vom Zeitpunkt der Aufnahme der nach außen gerichteten Aktivitäten bis zur rechtlichen Entstehung einer Gesellschaft liege eine so genannte Vorgründungsgesellschaft als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht vor, welche Steuersubjekt der Umsatzsteuer sei. Auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages komme es nicht an, weil es sich dabei um einen Rechtsakt handle, der auch mündlich gesetzt werden könne, bevor er in schriftlicher Form festgehalten werde, und der nach außen nicht in Erscheinung trete. Der Zeitpunkt des Abschlusses des

Gesellschaftsvertrages sei daher denkbar ungeeignet, die Frage des wirtschaftlichen Tätigwerdens nach außen zu beurteilen. Die wirtschaftlichen Aktivitäten der beschwerdeführenden Kommanditerwerbsgesellschaften hätten bereits im Oktober 1998 begonnen, als die Übergabe von Kabelfernsehanlagen erfolgt und die Vereinbarungen über Signallieferung sowie das Tragen der Betriebsgebühren und der Verwaltungskosten getroffen worden seien. Dieser Umstand würde durch die zwischen den beteiligten Gesellschaften gestellten Rechnungen und die entsprechenden Vereinbarungen dokumentiert. Die Absichtserklärung enthalte hinsichtlich ihres Datums einen Schreibfehler, der "auf die beachtliche Anzahl der '9er' in diesem Datum zurückzuführen" sei. Das korrekte Datum dieser Erklärung sei jedenfalls der 9. September 1998, was durch Befragung der beteiligten Personen relativ einfach hätte geklärt werden können.

In einer zu den erhobenen Berufungen jeweils erstatteten Stellungnahme wandte der Prüfer ein, dass ein noch nicht einmal in konkreter Absicht existierendes Unternehmen doch nicht liefern oder leisten oder Lieferungen oder Leistungen erhalten könne. Wenngleich eine KEG der GesmbH nicht gleichgehalten werden könne, sei der Beginn der Eigenschaft als Steuersubjekt doch nie vor das Datum der Absichtserklärung zur Gründung eines Unternehmens zu legen. Dass es sich beim Datum der Absichtserklärung um einen Schreibfehler handle, glaube der Prüfer nicht. Dafür, dass die Absicht zur Gründung der Kommanditerwerbsgesellschaften erst mit dem 9. September 1999 entstanden und das Datum auf der Absichtserklärung daher richtig sei, gebe es mehrere Indizien. Obwohl die Lieferungen der Kabelfernsehverteilanlagen angeblich mit dem 1. Oktober 1998 erfolgt seien, sei eine Rechnung darüber erst am 1. Oktober 1999 erstellt worden. Der Verwaltungskostenbeitrag und der Signallieferungsbeitrag würden erst am 1. Oktober 1999 für den Gesamtzeitraum Oktober 1998 bis September 1999 vorläufig pauschal abgerechnet, was seinen Grund darin habe, dass noch gar nicht erhoben worden sei, wie viele Kabelfernsehteilnehmer jede einzelne Kommanditerwerbsgesellschaft habe. Dass man für eine solche Feststellung mehr als ein Jahr Zeit brauchen sollte, sei wenig glaubwürdig. Zu Prüfungsbeginn am 26. April 2000 habe ein Signallieferungsvertrag noch nicht vorgelegt werden können, weil zu diesem Zeitpunkt lediglich ein noch zu ändernder Entwurf existiert habe, der weder datiert noch unterschrieben gewesen sei. Die Kosten für die Produktion und den Vertrieb des Lokalfernsehens für die Monate Oktober bis Dezember 1998 seien noch der X. GesmbH & Co KG in Rechnung gestellt worden; erst der Zeitraum Jänner bis September 1999 sei den neu gegründeten Kommanditerwerbsgesellschaften in Rechnung gestellt worden. Nach außen in Erscheinung tretende wirtschaftliche Aktivitäten existierten, wenn man die Verrechnung von Signallieferungen etc. als solche Aktivitäten ansehe, auch erst ab Oktober 1999. Die 15 neu gegründeten Kommanditerwerbsgesellschaften seien "reine Verrechnungsfirmen" und existierten "eigentlich nur auf dem Papier". Es gebe nur Verrechnungen zwischen den Kommanditerwerbsgesellschaften einerseits und der X. GesmbH & Co KG sowie der X. Marketing Services GmbH andererseits. Über die Lieferung der sich bereits an Ort und Stelle befindenden Kabelfernsehanlagen (angeblich am 1. Oktober 1998 übergeben) seien erst am 1. Oktober 1999, also genau ein Jahr später, Rechnungen ausgestellt worden. Die Lieferung selbst könne in diesem Fall nicht als nach außen in Erscheinung tretende wirtschaftliche Aktivität gewertet werden, weil sie nicht sichtbar gewesen und lediglich "auf dem Papier" erfolgt sei. Ein Datum dafür sei beliebig wähl- und bestätigbar gewesen. Ein gültiger Signallieferungsvertrag sei auch noch nicht vorhanden, die zu verrechnenden Betriebsgebühren und Verwaltungskosten in der endgültigen Höhe desgleichen noch nicht berechnet. Der einzige Grund für die Gründung der 15 Kommanditerwerbsgesellschaften liege nach der Aussage von Kurt A. (Geschäftsführer der X. GesmbH) in der Befreiung von AKM-Gebühren von Kabelfernsehgesellschaften, die weniger als 500 Teilnehmer hätten, welche Bedingung voraussichtlich von 14 der 15 Kommanditerwerbsgesellschaften erfüllt sei. Die AKM habe diese Konstruktion allerdings nicht anerkannt. Damit sich die Gründungskosten der 15 Kommanditerwerbsgesellschaften möglichst rasch amortisierten, sei alles unternommen worden, um die Gründung und das Tätigwerden der Kommanditerwerbsgesellschaften möglichst weit rückdatieren zu können. Würden sich aus der Konstruktion dieser Verrechnungsgesellschaften steuerliche Vorteile ergeben, dann müsste von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes gesprochen werden.

In einer Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme wurde von den beschwerdeführenden Gesellschaften dem Prüfer jeweils vorgeworfen, zu den entscheidenden Fragen des Abschlusses eines rechtswirksamen Gesellschaftsvertrages und zum Auftreten nach außen keine Erhebungshandlungen gesetzt zu haben. Der Prüfer komme zu seinen Schlussfolgerungen lediglich auf Grund der Beurteilung von Rechnungen und den darin enthaltenen Abrechnungszeiträumen, ohne die Gesellschafter der Kommanditerwerbsgesellschaften sowie an der Gründung beteiligte Dritte, wie Notar, Anwalt und Steuerberater, befragt zu haben. In diesem Sinne würden "weitere Recherchen

der Berufungsbehörde" angeregt und werde eine Rechnung des mit der Firmenbucheintragung befassten Notars beigelegt, welche belege, dass dieser "in der Causa" bereits ab März 1999 tätig gewesen sei. Es ergebe sich daraus zum einen, dass der Entschluss zur Gründung einer Gesellschaft jedenfalls vor März 1999 gefasst worden sei "(genauer Zeitpunkt durch Befragung der Gesellschafter ermittelbar)" und dass auch das Auftreten nach außen erfüllt sei.

Mit einem weiteren Schreiben legten die beschwerdeführenden Gesellschaften dem Finanzamt jeweils Schriftstücke vor, welche sie als Beleg dafür bezeichneten, dass die Absichtserklärung tatsächlich schon am 9. September 1998 und nicht erst am 9. September 1999 unterzeichnet worden sei, und brachten vor, dass die übermittelten Unterlagen anschaulich belegten, dass die wirtschaftlichen Aktivitäten der beschwerdeführenden Gesellschaften bereits Mitte des Jahres 1998 gesetzt worden seien.

Die vorgelegten Schriftstücke bestanden jeweils in einem Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen vom 16. Juni 1998 über die Bewertung des Kabelfernsehnetzes "der Firma X.", welches Gutachten an die X. GesmbH & Co KG adressiert ist. Dieses Gutachten sei nach dem Vorbringen der beschwerdeführenden Gesellschaften an das Finanzamt die Grundlage für die Verträge der Kommanditerwerbsgesellschaften mit der X. GesmbH & Co KG gewesen. Ein Bezug zu den beschwerdeführenden Gesellschaften ist dem Inhalt des Gutachtens nicht zu entnehmen. Die Rechnung des gerichtlich beeideten Sachverständigen für seine Tätigkeit ist mit dem 16. Juni 1998 datiert und richtet sich an die X. GesmbH & Co KG. Neben der an früherer Stelle bereits dargestellten Absichtserklärung wurden mit den Schreiben der beschwerdeführenden Gesellschaften auch eine jeweils an sie adressierte Honorarnote eines öffentlichen Notars vom 17. November 1999 mit dem Betreff "Firmenbuch" und einem Leistungszeitraum vom 19. März 1999 bis 17. November 1999 sowie einem Leistungsinhalt vorgelegt, welcher die Errichtung des Gesellschaftsvertrages vom 12. August 1999, die Gebührenanzeige hiefür, die Verfassung der diesbezüglichen Firmenbucheingabe, die Beglaubigung von Unterschriften und die Besorgung des neuesten Firmenbuchauszuges "samt Nebenarbeiten" umfasst. Ferner enthielten die vorgelegten Schriftstücke auch jeweils zwei Vertragswerke. Das eine Vertragswerk nennt als Vertragspartner die X. GesmbH & Co KG "als Verkäuferin und Optionsstellerin" einerseits und die jeweilige Kommanditerwerbsgesellschaft als "Käuferin und Optionsadressatin andererseits", wobei sich die Vertragswerke voneinander nur durch die Lokalisierung der jeweiligen Kabelfernsehanlage unterscheiden. Datiert sind die Verträge mit dem 16. August 1999, unterfertigt sind sie für die X. GesmbH & Co KG von Kurt A. als dem Gesellschaftsführer deren Komplementär-GesmbH und für die jeweilige KEG ebenfalls von Kurt A. als Geschäftsführer der (identischen) Komplementär-GesmbH der jeweiligen KEG, wobei sich auf Seiten der für die KEG geleisteten Unterschrift des Kurt A. mit Ausnahme der Fälle, in denen Kurt A. auch als Kommanditist der KEG auftrat, auch noch eine weitere Unterschrift, nämlich augenscheinlich jene des jeweiligen Kommanditisten findet. Das jeweils andere Vertragswerk ist mit dem 16. Oktober 1998 datiert und unterscheidet sich von den mit dem 16. August 1999 datierten Vertragswerken in hier interessierender Hinsicht lediglich in der jeweiligen Bezeichnung der "Käuferin und Optionsadressatin" durch Benennung einer KEG mit einem abweichenden Firmenwortlaut (Hintanstellung einer Buchstaben- und Zahlenkombination nach der Bezeichnung KEG und Beifügung des Ausdrucks "in Gründung"). Des Weiteren waren den dem Finanzamt vorgelegten Urkunden jeweils auch noch Schreiben der X. GesmbH & Co KG an zwei Urheberrechtsverwertungsgesellschaften vom 18. Juni 1999 angeschlossen, in welchen diesen Gesellschaften gegenüber behauptet wurde, dass die X. GesmbH & Co KG ihre Kabelfernsehanlagen mit Stichtag 1. Oktober 1998 an die 15 Kommanditerwerbsgesellschaften verkauft habe, welche ihre jeweiligen Anlagen mit weniger als 400 Teilnehmern betrieben. Im Konvolut der vorgelegten Unterlagen findet sich schließlich jeweils auch noch ein Antwortschreiben einer dieser Urheberrechtsverwertungsgesellschaften an die X. GesmbH & Co KG vom 2. Juli 1999, in welchem der Standpunkt geäußert wird, dass die Aufteilung des Betriebs eines Kabelnetzes in mehrere gesonderte Gesellschaften nichts daran ändern könne, dass dieses Kabelnetz aus Sicht der Urheberrechtsverwertungsgesellschaft als Einheit anzusehen sei, weshalb um Überweisung der noch offenen Sendeentgelte ersucht werde.

Mit den nunmehr angefochtenen, den beschwerdeführenden Parteien am 20. November 2001 zugestellten Bescheiden wurden die Berufungen der beschwerdeführenden Parteien gegen die Bescheide des Finanzamtes über die Festsetzung der Umsatzsteuer für Oktober 1999 als unbegründet abgewiesen. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges führte die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden gleich lautend aus, dass Voraussetzung für den Vorsteuerabzug die Unternehmereigenschaft der beschwerdeführenden Gesellschaften beim Leistungsbezug sei. Für die Begründung der Unternehmereigenschaft komme es nicht auf den handelsrechtlichen

Entstehungszeitpunkt der Gesellschaft an. Bis zur Eintragung der Gesellschaft sei sie eine solche nach bürgerlichem Recht. Bereits mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages und der hinzutretenden Teilnahme am Wirtschaftsleben sei die Gesellschaft Unternehmer. Es stehe auch der Vorsteuerabzug aus den Gründungskosten einer bis zum Abschluss des schriftlichen Gesellschaftsvertrages bestehenden Gesellschaft zu und es könnten Vorleistungen an die Gesellschaft bürgerlichen Rechtes, sofern diese nach außen hin im Namen der werdenden Gesellschaft in Erscheinung trete, der künftig entstehenden Gesellschaft zugerechnet werden, wenn sie innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes vor dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages erbracht worden wären. Eine nach außen hin erkennbare wirtschaftliche Aktivität könne beispielsweise in der Eröffnung eines Bankkontos gesehen werden, weil damit die Aufnahme geschäftlicher Kontakte mit einer außenstehenden Person bewirkt werde. Dem Vorbringen der beschwerdeführenden Parteien, sie wären bereits seit Oktober 1998 infolge nach außen hin erkennbarer wirtschaftlicher Aktivitäten Unternehmer gewesen, könne nicht gefolgt werden. Einerseits sei die Eröffnung eines Bankkontos durch die beschwerdeführenden Parteien erst im Juli 2000 erfolgt, andererseits sei auch die Rechnungslegung und die Bezahlung der streitgegenständlichen Rechnungen erst nach dem Oktober 1999 erfolgt, weshalb eine Teilnahme der beschwerdeführenden Kommanditerwerbsgesellschaften am Wirtschaftsleben bereits mit Oktober 1998 nicht begründet angenommen werden könne. Die zwischen der X. GesmbH & Co KG und den Kommanditerwerbsgesellschaften getroffenen schriftlichen Vereinbarungen hätten "nur das Innenverhältnis der Gesellschaften betroffen" und könnten daher nicht zu einer anderen umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung führen. Hinsichtlich jener Vorleistungen zur Aufnahme der Geschäftstätigkeit der beschwerdeführenden Kommanditerwerbsgesellschaften, die innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes vor Abschluss des Gesellschaftsvertrages an diese ausgeführt worden seien, könne ein Vorsteuerabzug nicht versagt werden, wobei als überschaubar eine Zeitspanne von drei Monaten angenommen werden könne. Insoweit könnten die streitgegenständlichen Rechnungen durch den Rechnungsaussteller berichtigt werden, welche Berichtigung nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 zuzulassen wäre.

In ihren am 27. Dezember 2001 gegen diesen Bescheid überreichten Beschwerden wird von den beschwerdeführenden Parteien die Aufhebung der angefochtenen Bescheide jeweils mit der Erklärung begehrt, dass sich die beschwerdeführenden Gesellschaften durch die angefochtenen Bescheide in ihrem Recht auf Geltendmachung von Vorsteuern als verletzt ansehen.

Die belangte Behörde hat jeweils die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und Gegenschriften erstattet, in denen sie neben einem Vorbringen zur Sache auch den aufrechten Bestand der jeweils angefochtenen Bescheide zum Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung mit der Begründung verneint hat, es seien in der betroffenen Angelegenheit vor der jeweiligen Beschwerdeerhebung Jahresveranlagungsbescheide über die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 erlassen worden, mit deren Ergehen die bescheidmäßigen Festsetzungen der Umsatzsteuervorauszahlungen für den Kalendermonat Oktober 1999 außer Kraft getreten seien.

In den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Verwaltungsakten finden sich Ausfertigungen solcher Jahresveranlagungsbescheide, die an die jeweilige beschwerdeführende Kommanditerwerbsgesellschaft zu Handen des Geschäftsführers deren Komplementärgesellschaft mbH, der X. GesmbH, unter Angabe der Postleitzahl "1125" gerichtet, im Fall der achbeschwerdeführenden Partei mit dem 11. Dezember 2001 und in den Fällen aller anderen beschwerdeführenden Parteien mit dem 7. Dezember 2001 datiert sind.

Die mit dieser Aktenlage jeweils konfrontierten beschwerdeführenden Parteien erwideren dem Vorbringen der belangten Behörde in den Gegenschriften über Aufforderung durch den Verwaltungsgerichtshof, dass ihnen die Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 1999 nicht zugestellt worden seien, weshalb die von der belangten Behörde gesehene rechtliche Wirkung nicht habe eintreten können.

Nachdem die belangte Behörde von diesen Stellungnahmen der beschwerdeführenden Parteien mit der Aufforderung zur allfälligen Erstattung von Beweisanboten für die Zustellung der Jahresumsatzsteuerbescheide in Kenntnis gesetzt worden war, erstattete sie jeweils eine Äußerung, in welcher sie die Behauptung, 15 Umsatzsteuerbescheide an 15 beschwerdeführende Parteien wären dem gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten nicht zugestellt worden, als "völlig unglaublich" bezeichnete, weil es höchst unwahrscheinlich sei, dass 14 Umsatzsteuerbescheide mit dem Datum 7. Dezember 2001 und ein Umsatzsteuerbescheid mit dem Datum 11. Dezember 2001 auf dem Postwege jeweils hätten verloren gehen sollen. Zudem habe "die steuerliche Vertretung" bereits zu einem Zeitpunkt, in welchem die Beschwerden noch in Vorbereitung gewesen seien, der Erstbehörde gegenüber telefonisch den Erhalt sämtlicher

Bescheide durch den Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft bestätigt, wie sich aus einem vorgelegten Aktenvermerk des Finanzamtes vom 24. April 2002 ergebe.

Angeschlossen war diesen Äußerungen der belangten Behörde jeweils die Ablichtung eines Schriftstückes folgenden Inhaltes:

"Aktenvermerk zur St.Nr. ... Rev. ... X. am 24.4.2002:

Anlässlich eines Rückzahlungsantrages durch den GF der obigen Gesellschaften, bei dem die Geldvollmacht fehlte, wurde von mir (GL H.) die Steuerberaterin ... tel. kontaktiert. Im Zuge des Gespräches kam die Rede auf die bereits ergangenen Umsatz- und Feststellungsbescheide für die Jahre 1999. Von der Steuerber. wurde gesprächsweise erwähnt, dass die gen. Bescheide vom (Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft) erhalten wurden und eine Rechnungsberichtigung wird aber nicht in Erwägung gezogen, weil der Schritt zum VwGH vorgezogen wird. Nach ca. 1 Woche sprach (Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft) pers. vor - zur Vorlage der Geldvollmacht - und bestätigte dies, ohne darauf angesprochen worden zu sein. Das Datum ist mir nicht mehr bekannt.

Am 23.4.2002 kontaktierte die Steuerberaterin tel. die Sachbearbeiterin ... und ersucht um Zusendung der 15 Umsatzsteuerbescheide in Kopie für das Jahr 1999, weil diese nicht von (Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft) erhalten wurden, auf den Hinweis, dass es fast nicht möglich sei, dass 15 Bescheide, die nicht am selben Tag erlassen wurden, am Postweg verloren gehen, wurde nicht geantwortet.

Es ist grundsätzlich nicht üblich, Erstbescheide mit Rsb zuzustellen.

Im gegenst. Fall wurden die Bescheide 'normal' zugestellt, weil aus den Ausführungen in der BE angenommen werden konnte, dass von der Möglichkeit der Rechnungsberichtigung Gebrauch gemacht werden würde.

H."

Die beschwerdeführenden Parteien stellten in ihren Äußerungen hiezu die Richtigkeit des nachträglich abgefassten Aktenvermerks in Frage und trugen vor, dass dieser Aktenvermerk nicht geeignet sei, den fehlenden Nachweis einer Zustellung der Bescheide zu ersetzen. In diesem Zusammenhang trugen sie verschiedene Umstände vor, welche die Bekundungen dieses Aktenvermerks ihrer Auffassung nach nicht plausibel erscheinen ließen.

Die belangte Behörde holte nach Konfrontation mit diesem Vorbringen der beschwerdeführenden Parteien jeweils einen Bericht des Finanzamtes über die Zustellung der Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 1999 ein, in welchem es heißt, dass die Umsatzsteuerbescheide an die Gesellschaften zu Handen des Geschäftsführers ihrer Komplementärgesellschaften als Zustellbevollmächtigten ohne Rückschein zugestellt worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden ihres sachlichen Zusammenhangs wegen zur gemeinsamen Beratung und Beschlussfassung verbunden und erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, wird ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen durch die Erlassung eines Umsatzsteuerbescheides, der den gleichen Zeitraum umfasst, derart außer Kraft gesetzt, dass er ab der Erlassung des Veranlagungsbescheides keine Rechtswirkungen mehr entfalten kann (vgl. die hg. Beschlüsse vom 2. Juli 2002, 2000/14/0191, vom 22. November 2001, 98/15/0096, und vom 22. März 2000, 97/13/0239). Richtet sich eine Beschwerde gegen einen im Instanzenzug ergangenen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen, dann stellt die Erlassung eines Jahresumsatzsteuerbescheides, der den Zeitraum des vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpften Umsatzsteuervorauszahlungsbescheides umfasst, somit ein Prozesshindernis dar, das im Falle seines Vorliegens schon vor dem Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung zur Zurückweisung der Beschwerde, im Falle seines Eintretens erst nach Beschwerdeerhebung zur Einstellung des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zufolge Gegenstandslosigkeit der Beschwerde zu führen hat.

Wie sich aus den Bestimmungen des § 33 Abs. 1 VwGG und des § 34 Abs. 3 VwGG ergibt, hat der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen der Prozessvoraussetzungen und damit auch das Fehlen eines Prozesshindernisses ("negative Prozessvoraussetzung") in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu prüfen und einen der meritorischen Erledigung der Beschwerde entgegenstehenden Umstand von Amts wegen wahrzunehmen. In den Beschwerdefällen hat die belangte Behörde in ihren Gegenschriften mit der Behauptung des Vorliegens den streitgegenständlichen Zeitraum umfassender Jahresumsatzsteuerbescheide für das Jahr 1999 ein der meritorischen

Erledigung der Beschwerden entgegenstehendes Hindernis behauptet, welcher Behauptung die beschwerdeführenden Parteien mit dem Vorbringen entgegengetreten sind, dass ihnen ein solcher Bescheid entgegen den behördlichen Behauptungen nicht zugestellt worden sei.

Da die in den Verwaltungsakten einliegenden Jahresumsatzsteuerbescheide für das Jahr 1999 gegenüber den beschwerdeführenden Parteien im Grunde des § 97 Abs. 1 lit. a BAO nur durch Zustellung rechtsbeständig werden konnten, eine solche Zustellung zwischen den Parteien der verwaltungsgerichtlichen Verfahren aber strittig ist, sah sich der Verwaltungsgerichtshof dazu verhalten, im Sinne seiner Obliegenheit zur amtswegigen Prüfung des Vorliegens der Prozessvoraussetzungen die strittige Frage der Zustellung der Umsatzsteuerbescheide für das Kalenderjahr 1999 an die beschwerdeführenden Parteien auf dem Wege eines von ihm durchgeführten Ermittlungsverfahrens zu klären. Zu diesem Zweck wurden von dem mit der Vorbereitung der Entscheidung in den Beschwerdefällen nach § 14 Abs. 1 VwGG betrauten Berichter die Verfasserin des behördlichen Aktenvermerks vom 24. April 2002, ADir. Helene H., die in diesem Aktenvermerk genannte Sachbearbeiterin Maria K., die ebenfalls darin genannte Steuerberaterin Helga S. und der Geschäftsführer der Komplementärgesellschaften der beschwerdeführenden Parteien, Kurt A., als Zeugen nach den gemäß § 62 Abs. 1 VwGG anzuwendenden Bestimmungen der §§ 48 ff AVG vernommen und zudem nach § 46 AVG in Verbindung mit § 62 Abs. 1 VwGG eine telefonische Auskunft vom Vorstand des Postamtes 1120 Wien eingeholt. Dieses durchgeführte Ermittlungsverfahren erbrachte folgende Ergebnisse:

Der Geschäftsführer der Komplementärgesellschaften der beschwerdeführenden Parteien, Kurt. A., sagte auch nach Vorhalt der in den Verwaltungsakten einliegenden Jahresumsatzsteuerbescheide und Erinnerung an die Wahrheitspflicht und die Folgen einer falschen Beweisaussage vor Gericht aus, die an die beschwerdeführenden Kommanditerwerbsgesellschaften gerichteten Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 1999 nicht erhalten zu haben. Erklären könnte er dies nur mit schon des Öfteren aufgetretenen Problemen des zuständigen Zustellpostamtes 1120 Wien mit der Zustellung von Postsendungen an ihn. Bei einer Adressierung der Bescheide an die Postleitzahl 1125 seien Fehlsendungen noch wahrscheinlicher, weil es sich dabei nicht um das für ihn zuständige Zustellpostamt handle. Mehrmals dem Finanzamt gegenüber getätigte Hinweise auf die richtige Postleitzahl hätten nichts gefruchtet. Als er an einem Nachmittag bei ADir. Helene H. vorgesprochen habe, um ihr Geldvollmachten und Belege zu überbringen, müsse dies der 12. Februar 2002 gewesen sein. Dass er bei dieser Gelegenheit davon gesprochen habe, dass der Verwaltungsgerichtshof angerufen würde, könne schon sein; über erhaltene Bescheide habe er aber sicher nicht gesprochen, weil er die Veranlagungsbescheide 1999 tatsächlich nicht erhalten habe.

Die Steuerberaterin Helga S. gab an, im Telefongespräch mit einer Finanzbeamten auf eine Geldvollmacht angesprochen worden zu sein und die anrufende Beamte auf Kurt. A. verwiesen sowie dieser auch dessen Telefonnummer gegeben zu haben. An sonstige Gesprächsinhalte habe sie keine Erinnerung. Etwas Wichtiges oder etwas Längereres könnte es nicht gewesen sein, weil sie neben dem Telefon immer einen Notizblock liegen habe, auf welchem sie Wichtiges aus einem Telefongespräch zu vermerken pflege, was in diesem Fall aber nicht geschehen sei. An einen Gesprächsinhalt, wie ihn ADir. Helene H. schildere, habe sie keine Erinnerung. Es schiene ihr auch seltsam, derlei mit einer Bediensteten der Finanzkasse, für welche sie die anrufende Beamte zunächst gehalten habe, zu erörtern. Dass sie gesagt haben solle, dass ein Gang zum Verwaltungsgerichtshof erwogen werde, erschien deswegen schon nicht stimmig, weil zum Zeitpunkt dieses Telefongesprächs etwa Ende Jänner 2002 die Verwaltungsgerichtshofbeschwerden ja schon überreicht gewesen seien. Sie arbeite mit Kurt A. schon sehr lange zusammen und habe es nie erlebt, dass er ihr Bescheide des Finanzamtes nicht gebracht hätte. Auf ihre Frage, ob er die Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 1999 erhalten habe, habe er dies mit der Bemerkung verneint, dass er ihr alles zu bringen pflege, was er erhalte. Konfrontiert mit der Unwahrscheinlichkeit des Verlustes von 15 Postsendungen könne sie dazu nur sagen, dass es auch in ihrer Steuerberatungskanzlei vorkomme, dass an diese Postsendungen zugestellt würden, die gar nicht für sie bestimmt seien. In der Vorweihnachtszeit könne es schon passieren, dass Sendungen auf dem Postweg verloren gingen.

Die Sachbearbeiterin Maria K. gab an, mit den gegenständlichen Verfahren nur im Umfang der Datenbearbeitung in der EDV befasst gewesen ein. Sie habe lediglich einmal einen Anruf der Steuerberaterin mit dem Ersuchen um Übersendung der Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 1999 erhalten, in welchem die Steuerberaterin erklärt habe, dass Kurt A. diese Bescheide nicht bekommen habe. Über den Umstand, dass 15 Bescheide auf dem Postweg verloren

gegangen sein sollten, habe sie sich gewundert und dies der Gruppenleiterin ADir. Helene H. erzählt, welche das Weitere übernommen habe. Auf Grund der Kenntnis vom Aktenvermerk von ADir. Helene H. wisse sie, dass dieses Telefongespräch im April 2002 stattgefunden habe.

ADir. Helene H. gab in ihrer Vernehmung am 6. November 2002 an, in den betroffenen Fällen die rechtliche Überprüfung der zu erlassenden Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 1999 vor der Eingabe der Daten in die EDV vorgenommen zu haben, weil nach Lage des Falles klar gewesen sei, dass eine von den Erklärungen abweichende Erledigung ergehen müssen. Im Regelfall würden die Daten vorher vom Sachbearbeiter eingegeben, sodass eine Überprüfung erst nach Eingabe in die EDV durch einen Bearbeitungsvermerk (Bearbeitungshinweis) ausgelöst werde. Getrennt ergehende Bescheide würden durch das Bundesrechenzentrum in separaten Kuverts zugestellt, wobei das auf der Ausfertigung rechts oben abgedruckte Bescheiddatum den Tag bezeichne, an welchem die Erledigung das Bundesrechenzentrum verlasse. In einem der betroffenen Umsatzsteuerfälle sei es trotz der vorherigen rechtlichen Überprüfung zu einem Bearbeitungsvermerk gekommen, welcher das spätere Bescheidatum in diesem Fall erkläre. Aus Anlass der Bearbeitung von Guthabensansprüchen habe sie das Fehlen einer Geldvollmacht festgestellt und die Steuerberaterin diesbezüglich angerufen, welche ihr mitgeteilt habe, dass sie sich hiezu an Kurt A. wenden müsse. Es habe sich um ein angenehmes Gespräch mit konstruktivem Gesprächsklima gehandelt, in dessen Verlauf das Gespräch auch auf die Berufungsentscheidungen der belangten Behörde gekommen sei. Sie habe bei dieser Gelegenheit darauf hingewiesen, dass das Finanzamt das Jahr 1999 ja schon veranlagt habe und dass auch die weiteren Jahre würden veranlagt werden können, worauf die Steuerberaterin gesagt habe: "Ja, aber wir ziehen den Weg zum VwGH vor." Hieraus habe ADir. Helene H. geschlossen, dass die Veranlagungsbescheide für das Jahr 1999 schon erhalten worden sein mussten. Zur Anlegung eines Aktenvermerkes über dieses Gespräch habe sie damals keine Notwendigkeit gesehen. Der Zeitpunkt dieses Telefongesprächs müsste Ende Jänner, Anfang Februar 2002 gewesen sein. Im April 2002 habe sie von der Sachbearbeiterin Maria K. erfahren, dass diese von der Steuerberaterin mit dem Ersuchen um Übersendung der Umsatzsteuerbescheide 1999 angerufen worden sei. Darüber sei ADir. Helene H. überrascht gewesen, weil sie doch bei ihrem Gespräch mit der Steuerberaterin den Eindruck gewonnen habe, dass die Umsatzsteuerbescheide 1999 bereits zugegangen seien. Sie habe daraufhin die zuständige Sachbearbeiterin bei der belangten Behörde angerufen und dieser den Sachverhalt mitgeteilt, worauf sie von der Sachbearbeiterin der belangten Behörde die Empfehlung erhalten habe, aus dem Gedächtnis einen Aktenvermerk anzulegen. Wegen der Geldvollmacht habe ADir. Helene H. sich dann an Kurt A. gewandt, welcher mit den Geldvollmachten bei ihr zwischen dem

1. und dem 4. Februar 2002 erschienen sei. Auch bei diesem Termin sei sie ins Gespräch über die Sache gekommen und auch hier sei ihr von Kurt A. erklärt worden, dass und weshalb er den Gang zum Verwaltungsgerichtshof vorziehe. Auch in diesem Gespräch habe die Beamtin erwähnt, dass das Jahr 1999 ja schon veranlagt sei und auch bei dieser Gelegenheit sei dies von Kurt A. bestätigt worden.

In der Fortsetzung ihrer Vernehmung am 13. November 2002 gab ADir. Helene H. an, den genauen Wortlaut der Reaktion der Steuerberaterin auf ihre Erklärung, dass 1999 schon veranlagt sei, nicht mehr in Erinnerung zu haben. Die Steuerberaterin habe jedenfalls "ja" gesagt und dann sei ein Hinweis auf den Gang zum Verwaltungsgerichtshof gekommen. Ob die Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes in der Zukunftsform oder in der Vergangenheitsform erklärt worden sei, könne sie nicht mehr sagen. Beim Gespräch mit Kurt A. sei es so gewesen, dass er ihr die Ursachen für die Gründung so vieler Gesellschaften erklärt und ebenfalls auf die Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen habe, wobei die Beamtin auch hier den genauen Wortlaut nicht mehr wiedergeben könne. Auf ihre Erklärung, dass ja schon veranlagt worden sei, sei Kurt A. nach Erinnerung der Beamtin überhaupt nicht eingegangen, weshalb die Protokollierung in der letzten Aussage, wonach die Veranlagung von Kurt A. "bestätigt" worden sei, insofern undeutlich sei, als Kurt A. auf dieses Thema tatsächlich gar nicht eingegangen sei. Über die Frage einer Zustellung der Bescheide sei weder mit der Steuerberaterin noch mit dem Geschäftsführer gesprochen worden, weil dies damals kein Thema gewesen sei. Sie habe nur die jeweils erfolgten Veranlagungen erwähnt und von Seiten ihrer Gesprächspartner seien ihr der Weg zum Verwaltungsgerichtshof und die Gründe dafür entgegengehalten worden. Ende Jänner oder Anfang Februar werde jedem auch zur Umsatzsteuer veranlagten Steuerpflichtigen eine Gesamtdarstellung der Jahresbuchungen zugesandt. Die Kurt A. zugesandte Jahresübersicht über das Jahr 2001 weise unter Position 8 den Zeitraum 1999 und die Abgabenart "U" auf. Auch aus dieser Übersicht hätte Kurt A. das Ergehen

der Jahresveranlagung 1999 erkennen müssen. Einen Ausdruck über diese Übersicht legte die Zeugin bei und bemerkte dazu, dass die ausgewiesene Kennzahl 144 die Erlassung eines endgültigen Umsatzsteuerbescheides bezeichne.

Der Vorstand des Postamtes 1120 Wien gab am 13. November 2002 telefonisch an, dass das Postamt 1120 Wien das Zustellpostamt für den gesamten 12. Wiener Gemeindebezirk sei. Das Postamt 1125 Wien käme hingegen für eine Sendung nur dann in Betracht, wenn der Empfänger bei diesem Postamt ein Postfach hätte, weil Zustellungen vom Postamt 1125 Wien nicht durchgeführt würden. Lange daher eine mit der Postleitzahl 1125 Wien versehene Sendung, die zugestellt werden müsse, beim Postamt 1125 Wien ein, dann werde eine solche Sendung an das Postamt 1120 Wien zum Zwecke der Zustellung weitergeleitet, was naturgemäß zu Verzögerungen in der Zustellung führe. Dass Poststücke - zumal in der Vorweihnachtszeit - verloren gingen, komme angesichts täglicher Sendungen in Millionenzahl immer wieder vor.

Diese Ermittlungsergebnisse wurden den Parteien der verwaltungsgerichtlichen Verfahren mit Verfügung des Gerichtshofs vom 13. November 2002, 2001/13/0302 bis 0316-23, gemäß § 45 Abs. 3 AVG in Verbindung mit § 62 Abs. 1 VwGG zur Kenntnis gebracht und es wurde ihnen die Gelegenheit gegeben, binnen zwei Wochen nach Zustellung dieser Verfügung zum Ergebnis der Beweisaufnahmen Stellung zu nehmen.

Die beschwerdeführenden Parteien machten von dieser Gelegenheit Gebrauch, indem sie auf behauptete Widersprüchlichkeiten in den Bekundungen von ADir. Helene H. hinwiesen und zur Versendung der Jahreszusammenfassung vorbrachten, dass diese erst Ende März oder Anfang April erfolge und dass zudem die Buchungszeile auf diesem Schriftstück nicht so beschaffen sei, dass für den Geschäftsführer eine Zustellung der Jahresbescheide hätte zu erkennen sein müssen. Die belangte Behörde machte von der eingeräumten Gelegenheit zur Stellungnahme zu den Beweisergebnissen keinen Gebrauch.

Auf Grund der dargestellten Ermittlungsergebnisse stellt der Verwaltungsgerichtshof fest, dass eine Zustellung der Veranlagungsbescheide zur Umsatzsteuer für das Kalenderjahr 1999 an die beschwerdeführenden Kommanditerwerbsgesellschaften nicht als erwiesen angenommen werden kann.

Diese Feststellung gründet sich auf folgende Erwägungen des Gerichtshofes zur Beweiswürdigung:

Dass der Verlust von 15 Sendungen auf dem Postweg, von denen 14 mit dem gleichen Datum und die 15. mit einem anderen Datum versendet wurden, als Umstand anzusehen ist, der nach der Lebenserfahrung eher unwahrscheinlich anmutet, ist eine Einschätzung der belangten Behörde, der im Grundsätzlichen beizupflichten ist. Dass ein solcher Umstand aber ungeachtet der relativen Unwahrscheinlichkeit seines Eintretens tatsächlich doch eintreten kann, ist aber, wie dies aus den Erhebungen beim Vorstand des Postamtes 1120 Wien hervorleuchtet, auch nicht auszuschließen. Im konkreten Fall muss die Wahrscheinlichkeit des Verlustes der Postsendungen durch zwei Umstände als erhöht angesehen werden: Der eine Umstand liegt im Zeitpunkt der Versendungen, der mit dem 7. Dezember und dem 11. Dezember in die Vorweihnachtszeit fiel, in welcher die Zahl der Postbeförderungen notorisch höher als sonst ist. Der andere Umstand liegt in der Adressierung der Jahresumsatzsteuerbescheide an ein Postamt, welches zur Zustellung dieser Bescheide nicht zuständig war und die Sendungen deshalb an das zuständige Zustellpostamt weiterleiten musste, was geeignet sein konnte, das Verlustrisiko durch den zusätzlichen Versandungsweg entsprechend zu erhöhen. Der unter Wahrheitspflicht und der Sanktion einer falschen Beweisaussage vor Gericht abgelegten Aussage des Kurt A., die an die beschwerdeführenden Gesellschaften adressierten Jahresumsatzsteuerbescheide für das Jahr 1999 nicht erhalten zu haben, kann die von der belangten Behörde gesehene Unwahrscheinlichkeit eines Verlustes der Sendungen auf dem Postweg nicht in einer Weise erfolgreich entgegen gehalten werden, welche die Zeugenaussage des Geschäftsführers der Komplementärgesellschaften der beschwerdeführenden Parteien deswegen schon als unglaubwürdig erscheinen lassen würde.

Der mit dem Aktenvermerk vom 24. April 2002 hervorgerufene Eindruck, sowohl die Steuerberaterin der beschwerdeführenden Parteien als auch der Geschäftsführer ihrer Komplementärgesellschaften hätten der den Aktenvermerk verfassenden Bediensteten des Finanzamtes gegenüber den Erhalt der Jahresumsatzsteuerbescheide für das Jahr 1999 zugestanden, wurde durch das Ergebnis der Beweisaufnahmen vor dem Verwaltungsgerichtshof entscheidend geschwächt. Da die Zeugin ADir. Helene H. als Verfasserin des Aktenvermerks bei ihrer letzten Vernehmung vor dem Verwaltungsgerichtshof aufgeklärt hat, dass die Frage der Zustellung der Jahresumsatzsteuerbescheide 1999 und deren Erhalt durch Kurt A. konkret gar kein Thema der von ihr geführten

Gespräche, und zwar weder jenes mit der Steuerberaterin noch jenes mit Kurt A., gewesen ist, erweist sich der Inhalt des Aktenvermerks entgegen dem durch ihn hervor gerufenen Anschein nur als die Wiedergabe einer von der Verfasserin dieses Aktenvermerks gezogenen Schlussfolgerung, zu der sich ADir. Helene H. offensichtlich dadurch veranlasst sah, dass ihre Gesprächspartner auf ihre Hinweise über erfolgte Veranlagungen nicht mit der Mitteilung reagierten, dass Veranlagungsbescheide nicht zugestellt worden wären. Dies findet freilich seinen auch aus dem Gesamtzusammenhang der Bekundungen der Zeugin ADir. Helene H. hervorleuchtenden Grund darin, dass es ihren Gesprächspartnern offensichtlich darum ging, auf die Bekämpfung der angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide ungeachtet der in den angefochtenen Bescheiden aufgezeigten Möglichkeit zur Rechnungsberichtigung hinzuweisen, ohne dass sie für das Thema einer erfolgten Veranlagung der Jahresumsatzsteuer Interesse aufgebracht hätten. Von einem Eingeständnis einer erfolgten Zustellung der Jahresumsatzsteuerbescheide 1999 gegenüber ADir. Helene H. durch die Steuerberaterin oder den Geschäftsführer der Komplementärgesellschaften kann nach dem Inhalt der Aussage der Zeugin ADir. Helene H. keine Rede sein. Ihre dem Inhalt des - Monate später errichteten - Aktenvermerkes zu Grunde liegende bloße Schlussfolgerung aus dem seinerzeitigen Ausbleiben einer auf das Fehlen einer Zustellung der Bescheide hinweisenden Reaktion ihrer Gesprächspartner konnte nicht dazu ausreichen, die Tatsache einer Zustellung der Bescheide als erwiesen anzunehmen. Der Hinweis der Zeugin ADir. Helene H. auf die allen veranlagten Steuerpflichtigen zu Beginn des Folgejahres übersandte Gesamtdarstellung der Jahresbuchungen schließlich konnte zur Lösung der gestellten Beweisfrage nichts beitragen, weil es nicht darum ging, ob der Geschäftsführer der Komplementärgesellschaften der beschwerdeführenden Parteien ein Ergehen der Jahresumsatzsteuerbescheide 1999 aus der Übersicht nachträglich hätte erkennen können, sondern allein darum, ob er diese Bescheide tatsächlich erhalten hat.

In rechtlicher Hinsicht ist an die gemäß § 2a Abs. 2 Zustellgesetz für die Zustellung durch die Post sinngemäß anzuwendende Bestimmung des § 26 Abs. 2 Zustellgesetz in ihrer durch BGBl. I Nr. 158/1998 gestalteten Fassung zu erinnern, nach welcher Bestimmung im Falle der Zustellung ohne Zustellnachweis auch bei der Postzustellung vermutet wird, dass die Zustellung am dritten Werktag nach der Übergabe des Schriftstücks an die Post vorgenommen wurde, wobei die Behörde im Zweifel die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen hat. Nach ständiger - auch für die durch BGBl. I Nr. 158/1998 gestaltete Rechtslage weiterhin anwendbarer - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss im Fall einer Zustellung ohne Zustellnachweis der Beweis der erfolgten Zustellung gegenüber der Bestreitung eines Empfängers von der Behörde auf eine andere Weise erbracht werden, wobei im Falle eines Misslingens dieses Beweises die Behauptung der Partei über die nicht erfolgte Zustellung als richtig anzunehmen ist (vgl. etwa die bei Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze I2 (1998), zu § 26 Zustellgesetz wiedergegebene Judikatur ebenso wie die Nachweise bei Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung2, Tz. 3 zu § 26 Zustellgesetz).

Da der belangten Behörde der auf ihr lastende Beweis einer Zustellung der Jahresumsatzsteuerbescheide 1999 an die beschwerdeführenden Kommanditergesellschaften nach der vom Verwaltungsgerichtshof getroffenen Feststellung nicht gelungen ist, ist davon auszugehen, dass die in den Verwaltungsakten liegenden Jahresumsatzsteuerbescheide für das Jahr 1999 gegenüber den beschwerdeführenden Parteien aus dem Grunde des § 97 Abs. 1 lit. a BAO rechtlich nicht wirksam geworden sind. Das von der belangten Behörde in ihren Gegenschriften geltend gemachte Prozesshindernis liegt daher nicht vor, weshalb dem Verwaltungsgerichtshof die meritorische Erledigung der Beschwerden aufgetragen bleibt, zu der Folgendes auszuführen ist:

Nach § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Voraussetzung der Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist damit die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft sowohl des Erbringlers als auch des Empfängers der Lieferung oder sonstigen Leistung, wobei die Unternehmereigenschaft im Zeitpunkt der (Beendigung der) Leistung gegeben sein muss (Ruppe, UStG 19942, § 12 Tz. 19). Während die Unternehmereigenschaft der Erbringer der verrechneten Lieferungen und sonstigen Leistungen in den Beschwerdefällen nicht in Streit steht, wurde den beschwerdeführenden Parteien die Berechtigung zum Vorsteuerabzug in den angefochtenen Bescheiden mit der Begründung abgesprochen, dass es ihnen als Empfängern

der verrechneten Lieferungen und sonstigen Leistungen zu den in den gelegten Rechnungen genannten Leistungszeitpunkten und Leistungszeiträumen an der Unternehmereigenschaft gefehlt hätte. Zu dieser Beurteilung kam die belangte Behörde aus der rechtlichen Überlegung, dass die beschwerdeführenden Kommanditerwerbsgesellschaften bis zum Zeitpunkt ihrer Eintragung im Firmenbuch am 30. Oktober 1999 als Gesellschaften bürgerlichen Rechtes existiert hätten und in dieser Form umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft nur dadurch hätten erwerben können, dass sie durch nach außen hin erkennbare wirtschaftliche Aktivitäten als Gesellschaft bürgerlichen Rechtes in Erscheinung getreten wären und am Wirtschaftsleben teilgenommen hätten. Dies sei aber nicht der Fall gewesen.

Im Umfang der rechtlichen Beurteilung der Voraussetzungen des Entstehens von umsatzsteuerlicher Unternehmereigenschaft der beschwerdeführenden Kommanditerwerbsgesellschaften treten diese der behördlichen Rechtsanschauung, die als zutreffend zu erkennen ist (zu den Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes siehe etwa die hg. Erkenntnisse vom 17. September 1996, 92/14/0060, und vom 29. November 1994, 93/14/0150, sowie Ruppe, UStG 19942, § 2 Tz. 22, zur Rechtslage im Falle einer Kommanditerwerbsgesellschaft nach dem Erwerbsgesellschaftengesetz, BGBl. Nr. 257/1990, siehe Krejci, EGG (1991), § 3 Rz. 11), nicht entgegen. Was die beschwerdeführenden Parteien bekämpfen, ist die behördliche Beurteilung, sie wären zu den in Rede stehenden Leistungszeitpunkten und Leistungszeiträumen noch nicht (als Gesellschaften bürgerlichen Rechtes) nach außen hin in Erscheinung getreten.

Soweit die beschwerdeführenden Parteien der belangten Behörde in diesem Zusammenhang eine Verletzung von Verfahrensvorschriften durch das Unterlassen einer Befragung bestimmter Personen, nämlich der Unterfertiger der "Absichtserklärung" vom 9. September "1998" sowie des Notars, vorwerfen, muss ihnen im Grundsätzlichen zunächst erwidert werden, dass es an ihnen gelegen wäre, im Verwaltungsverfahren taugliche Beweisanträge (siehe hiezu etwa die hg. Erkenntnisse vom 27. Februar 2001, 97/13/0091, vom 23. November 2000, 95/15/0123, und vom 22. Februar 2000, 95/14/0077) zu stellen, was sie in der rechtlich gebotenen Weise nicht getan haben. Feststellungen zum tatsächlichen Zeitpunkt der Abfassung der Absichtserklärung vom 9. September (1998 oder 1999) waren in den Beschwerdefällen im Übrigen nicht mehr bedeutsam, weil die belangte Behörde die Verneinung der Unternehmereigenschaft der beschwerdeführenden Gesellschaften - anders als der Prüfer - nicht mehr mit dem Fehlen eines Willensentschlusses zur Gesellschaftsgründung zu den Leistungszeitpunkten, sondern mit dem Fehlen eines Auftretens der als Gesellschaften bürgerlichen Rechtes anzusehenden Personenvereinigungen nach außen begründet hat.

Dass die belangte Behörde die von den beschwerdeführenden Parteien vorgelegten Urkunden verfehlt gewürdigt hätte, indem sie diesen Schriftstücken kein Auftreten der Gesellschaften bürgerlichen Rechtes nach außen hin entnommen hatte, ist ein Beschwerdevorwurf, der unbegründet ist, weil sich diesen Urkunden nämlich tatsächlich ein Auftreten der jeweiligen Gesellschafter der nunmehr beschwerdeführenden Kommanditerwerbsgesellschaften als Gesellschaften bürgerlichen Rechtes entgegen der Beschwerdeauffassung nicht entnehmen ließ:

Das Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen vom 16. Juni 1998 war ebenso wie die dafür gelegte Honorarnote an die X. GmbH & Co KG und nicht an eine der beschwerdeführenden Parteien gerichtet; dem Inhalt des Gutachtens ist nicht der geringste Hinweis auf die beschwerdeführenden Parteien oder eine Absicht ihrer Gründung zu entnehmen. Die mit dem 9. September 1999 datierte Absichtserklärung ist vom Geschäftsführer der Komplementärgesells

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