

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, vertreten durch die tangaroa Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen den an die KommanditgesellschaftX gerichteten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt AA vom 23. November 2015 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO in Verbindung mit § 278 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

I. Verfahrensgang

1. Im Anschluss an eine bei der Kommanditgesellschaft durchgeführte Nachschau gemäß § 144 BAO erließ das Finanzamt am 23. November 2015 einen Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007, der an die Personengesellschaft zu Händen des Gesellschafters (Kommanditisten) AB gerichtet wurde und diesem (zu Händen seiner mit Zustellvollmacht ausgestatteten steuerlichen Vertreterin) am 26. November 2015 auch zugestellt wurde. Zur Begründung wurde im Bescheid auf die Niederschrift vom 3. Jänner 2013 über das Ergebnis der Nachschau verwiesen.

2. Gegen diesen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO erhob AB (durch seine ausgewiesene steuerliche Vertreterin) am 16. Dezember 2015 Beschwerde, mit der er die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Nichtfeststellung der Einkünfte für das Jahr 2007 beantragte.

Der Beschwerdeführer brachte - neben materiellrechtlichen Einwendungen - in verfahrensrechtlicher Hinsicht vor, dass der Bescheidadressat (die Kommanditgesellschaft) nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gesellschaft im Jahr 2007 im Firmenbuch gelöscht worden sei. Die „Zustellung“ an die gelöschte Kommanditgesellschaft sei unwirksam.

3. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24. November 2016 wurde die Beschwerde des AB gegen den Feststellungsbescheid vom 23. November 2015 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen.

Rechtsfähige Personengesellschaften würden nicht bereits mit ihrer Auflösung und Löschung im Firmenbuch, sondern erst mit der Liquidation des gesamten Gesellschaftsvermögens und dem Abschluss aller Abgabenverfahren enden. Vollbeendigung und damit der Verlust der Parteifähigkeit der Gesellschaft trete demnach erst dann ein, wenn kein verwertbares und verteilbares Gesellschaftsvermögen mehr vorhanden sei und auch keine Bescheide an die Gesellschaft mehr zu erlassen seien.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beeinträchtige die Auflösung einer Personengesellschaft und ihre Löschung im Firmenbuch ihre Parteifähigkeit jedenfalls solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten (ua. zum Bund, wenn Abgabenerhebungsverfahren noch offen seien) noch nicht abgewickelt seien. Die Löschung im Firmenbuch stehe einer Bescheiderlassung an die Personengesellschaft solange nicht im Wege, als noch Abwicklungsbedarf bestehe und noch nicht alles Gesellschaftsvermögen verwertet und verteilt sei.

Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 sei daher an die Personengesellschaft erlassen worden, da die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht beendet gewesen sei. Dies bedeute, dass der angefochtene Bescheid gerechtfertigt an die Kommanditgesellschaft zu Handen des ehemaligen Gesellschafters AB ergangen sei und daher volle „Rechtskraft“ entfalte.

4. Am 12. Dezember 2016 stellte AB (durch seine ausgewiesene steuerliche Vertreterin) den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. In verfahrensrechtlicher Hinsicht wurde ergänzend ausgeführt, dass aufgrund der (mangels Verjährung) zeitlich unbeschränkten Möglichkeit der Erlassung von Feststellungsbescheiden eine weiterhin mögliche Zustellung von Feststellungsbescheiden an eine seit nunmehr acht Jahren gelöschte Kommanditgesellschaft, deren Erlassung ja zudem für die gelöschte Gesellschaft keine vermögensrechtliche Auswirkung haben könne, dem Grundsatz der Rechtssicherheit widerspreche. Folgerichtig könnte daher eine Personengesellschaft niemals beendet werden, da jederzeit, auch Jahrzehnte nach ihrer Löschung, Feststellungsbescheide ergehen könnten. Und dies, obwohl diese Bescheide keine Auswirkung auf das bereits verteilte Vermögen der Gesellschaft hätten.

5. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 12. Jänner 2017 zur Entscheidung vorgelegt. Mit Beschluss vom 18. Juli 2019, GZ. RV/xxx, wurde die Beschwerde des AB vom 16. Dezember 2015 vom Bundesfinanzgericht gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO in Verbindung mit § 278 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen, weil der angefochtene Feststellungsbescheid nicht wirksam erlassen worden sei. Der Beschluss wurde ausschließlich an den Beschwerdeführer (infolge zwischenzeitig eingetretenen Todes an die „*Verlassenschaft nach AB*“) adressiert und diesem bzw. der Verlassenschaft (zu Händen der mit Zustellvollmacht ausgestatteten steuerlichen Vertreterin) am 24. Juli 2019 durch Hinterlegung zugestellt.

6. Gegen den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 18. Juli 2019, GZ. RV/xxx, brachte das Finanzamt AA beim Verwaltungsgerichtshof eine außerordentliche Revision ein.

7. Mit Beschluss vom 23. Jänner 2020, Zahl, hat der Verwaltungsgerichtshof die Revision zurückgewiesen. Er führte dabei aus, dass das Bundesfinanzgericht mit Rechtskraftwirkung für alle am Feststellungsverfahren Beteiligten habe aussprechen wollen, dass der vor ihm bekämpfte Feststellungsbescheid nicht wirksam geworden sei. Dennoch habe das Bundesfinanzgericht seine - gleichfalls im Rahmen eines Feststellungsverfahrens ergangene - Erledigung nur an den Beschwerdeführer und nicht an alle Gesellschafter adressiert und zugestellt. Damit habe jedoch die - als Beschluss intendierte - Erledigung des Bundesfinanzgerichtes im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit einer solchen Feststellung geprägte Wesen insgesamt keine Rechtswirksamkeit erlangt (Hinweis auf zB VwGH 18.10.2018, Ra 2018/15/0059, mwN).

8. Mit Beschluss vom 24. Februar 2020, GZ. RV/xx, stellte das Bundesfinanzgericht beim Bezirksgericht Z gemäß § 82 Abs. 1 BAO den Antrag, das Bezirksgericht Z möge zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Kommanditgesellschaft „Kommanditgesellschaft“ (FN abc), insbesondere zur Ermöglichung der im Beschwerdeverfahren an diese vorzunehmenden Zustellungen, einen Kurator für die Komplementär-GmbH „Komplementär-GmbH“ (FN cde) bestellen.

Mit Beschluss vom 9. März 2020, GZ. efg, hat das Bezirksgericht Z XY zum Kurator für die Komplementär-GmbH „Komplementär-GmbH“ (FN cde) bestellt.

II. Sachverhalt

1. Die Kommanditgesellschaft „Kommanditgesellschaft“ (im Folgenden kurz: Kommanditgesellschaft) hatte ihren Sitz in Z mit der Geschäftsanschrift Ort1, A-Straße. Die Kommanditgesellschaft, die ihren Gewinn/Verlust gemäß § 5 EStG 1988 für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (1. Februar bis 31. Jänner) ermittelte, wurde im Firmenbuch unter der FN abc erfasst (Ersteintragung am 2. Mai 1929 im Handelsregister unter HRA a). Zur Vertretung und Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft war die als Komplementärin und persönlich haftende Gesellschafterin eingetretene F-GmbH berechtigt und verpflichtet. Sie vertrat die Kommanditgesellschaft seit dem 5. Oktober 1983 selbständig. Als Kommanditisten waren (zuletzt) RS (mit einer Vermögenseinlage von 1.744.000,00 ATS) und AB (mit einer Vermögenseinlage von 10.000,00 ATS) an der Kommanditgesellschaft beteiligt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes P vom 23. November 2005, GZ. 123, wurde über das Vermögen der Kommanditgesellschaft der Konkurs eröffnet. Infolge Eröffnung des Konkursverfahrens wurde die Kommanditgesellschaft aufgelöst. Mit Beschluss des Landesgerichtes P vom 27. August 2007, GZ. 123, wurde der Konkurs gemäß § 139 KO nach Schlussverteilung aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote von 9,12 %. Mit Beschluss des Landesgerichtes P vom 10. September 2007, GZ. 123, wurde die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig. Seit dem 7. Mai 2011 (Datum der Eintragung im Firmenbuch) ist die Kommanditgesellschaft aufgelöst und gelöscht.

2. Die „F-GmbH“ (im Folgenden kurz: Komplementär-GmbH) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 10. Juni 1983 samt Nachtrag vom 16. August 1983 gegründet und am 24. August 1983 im Handelsregister unter HRB b eingetragen (Erfassung im Firmenbuch sodann unter der FN cde). Sie hatte ihren Sitz in Z mit der Geschäftsanschrift Ort1, B-Straße. Das Stammkapital der Komplementär-GmbH betrug 500.000,00 ATS. Als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH war RS seit dem 24. August 1983 selbständig vertretungsbefugt. Als Gesellschafter waren (zuletzt) RS und AB mit einem Anteil von je 50 % (geleistete Stammeinlage von jeweils 250.000,00 ATS) an der Komplementär-GmbH beteiligt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes P vom 31. März 2006, GZ. 456, wurde über das Vermögen der Komplementär-GmbH der Konkurs eröffnet. Infolge Eröffnung des Konkursverfahrens wurde die Komplementär-GmbH aufgelöst. Mit Beschluss des Landesgerichtes P vom 26. Juni 2006, GZ. 456, wurde der Konkurs gemäß § 166 KO mangels Kostendeckung aufgehoben. Mit Beschluss des Landesgerichtes P vom 11. Juli 2006, GZ. 456, wurde die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig. Die Firma der Komplementär-GmbH wurde auf „Komplementär-GmbH“ geändert, die Komplementär-GmbH wurde seit dem 11. Juli 2006 vom bisherigen Geschäftsführer RS als Liquidator selbständig vertreten. Seit dem 30. August 2006 (Datum der Eintragung im Firmenbuch) ist die Firma der Komplementär-GmbH gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Z vom 9. März 2020, GZ. efg, wurde Rechtsanwalt zum Kurator für die Komplementär-GmbH „Komplementär-GmbH“ bestellt.

3. Am 23. November 2015 erließ das Finanzamt im Anschluss an eine bei der Kommanditgesellschaft durchgeführte Nachschau gemäß § 144 BAO einen Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007, der im Adressfeld wie folgt lautete:

„Fa. Kommanditgesellschaft

z.H. Herrn BA

vertreten durch: Steuerberatungsgesellschaft

Straße

Ort“

Der Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 23. November 2015 wurde dem Kommanditisten AB zu Händen seiner mit Zustellvollmacht ausgestatteten steuerlichen Vertreterin (an

deren Adresse) am 26. November 2015 auch zugestellt. Von der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO hat das Finanzamt keinen Gebrauch gemacht.

Gegen diesen Feststellungsbescheid erhob AB (durch seine ausgewiesene steuerliche Vertretlerin) am 16. Dezember 2015 Beschwerde, mit der er die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Nichtfeststellung der Einkünfte für das Jahr 2007 beantragte.

4. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus durchgeführten Firmenbuchabfragen.

Streit besteht nun darüber, ob der dem Kommanditisten AB zugestellte Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 23. November 2015 Wirksamkeit erlangen konnte.

III. Rechtslage

Gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 Zivilprozessordnung ist sinngemäß anzuwenden.

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 § 190 Abs. 1 BAO in der Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, finden auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 188 BAO die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach § 191 Abs. 3 zweiter Satz BAO in der Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, wirken Feststellungsbescheide iSd § 188 BAO gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt gemäß § 97 Abs. 1 lit. a BAO bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung.

Damit ein (Nicht)Feststellungsbescheid die ihm nach § 191 Abs. 3 zweiter Satz BAO zukommende Wirkung entfalten kann, muss er den betreffenden Personen nach § 97 Abs. 1 BAO zugestellt sein oder als zugestellt gelten (vgl. VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0115).

Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), sind gemäß § 101 Abs. 3 BAO in der Fassung des AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird. § 101 Abs. 3 BAO erlaubt eine vereinfachte Zustellung an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit durch Zustellung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person (vgl. VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0061).

Gemäß § 81 Abs. 1 BAO sind abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO in der ab dem 1. Jänner 2014 geltenden Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde.

IV. Erwägungen

1. Dem Einwand des Beschwerdeführers zufolge habe der angefochtene Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 2007 am 23. November 2015 gar nicht gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO an die Kommanditgesellschaft ergehen können, weil diese zu diesem Zeitpunkt bereits aufgelöst und gelöscht gewesen sei.

Im Hinblick auf § 93 Abs. 2 BAO ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im **Bescheidspruch, zu dem auch das Adressfeld zählt**, kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. etwa VwGH 21.7.1993, 91/13/0162; VwGH 13.3.1997, 96/15/0118; VwGH 17.12.1998, 98/15/0086; VwGH 21.10.1999, 99/15/0121; VwGH 2.8.2000, 99/13/0014; VwGH 16.2.2006, 2006/14/0011; VwGH 12.12.2007, 2005/15/0040; VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131; VwGH 27.4.2016, 2013/13/0003).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes **zur BAO** beeinträchtigt die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind (vgl. zB VwGH 27.5.1999, 99/15/0014; VwGH 29.3.2006, 2001/14/0091; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131; VwGH 27.4.2016, 2013/13/0003). Zu diesen

Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (vgl. Kotschnigg, ZUS 2012/12, 32f, mwN; Ritz, BAO⁶, § 79 Tz 10; vgl. auch zB VwGH 25.11.2002, 2002/14/0133; VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142; VwGH 26.8.2009, 2004/13/0115; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131; VwGH 27.4.2016, 2013/13/0003). Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt (vgl. etwa VwGH 27.1.2011, 2008/15/0218) sein kann, ist ein „*Abwicklungsbedarf*“ im Sinne der angeführten Rechtsprechung gegeben (vgl. dazu auch Kotschnigg, UFSaktuell 2005, 300, 305).

Der Beschwerdeführer AB hat (durch seine ausgewiesene steuerliche Vertreterin) als Kommanditist der Kommanditgesellschaft gegen einen Bescheid des Finanzamtes Beschwerde erhoben, mit dem die Einkünfte der Kommanditgesellschaft für das Jahr 2007 gemäß § 188 BAO festgestellt worden sind. Damit war hinsichtlich der Kommanditgesellschaft als Gewinnermittlungssubjekt ein „*Abwicklungsbedarf*“ im Sinne der angeführten Rechtsprechung gegeben, weshalb der Feststellungsbescheid gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO - der Auffassung des Finanzamtes folgend - zu Recht an die nicht beendete Kommanditgesellschaft „Kommanditgesellschaft“ ergangen ist (vgl. nochmals VwGH 27.4.2016, 2013/13/0003).

2. Feststellungsbescheide an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO) sind gemäß § 101 Abs. 3 BAO einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Sie gelten damit an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als zugestellt, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Die persönlich haftende Komplementärin „Komplementär-GmbH“ ist gemäß § 81 Abs. 1 BAO vertretungsbefugte Person der Kommanditgesellschaft „Kommanditgesellschaft“, die abgabenrechtlichen Pflichten der Kommanditgesellschaft sind von ihr als Geschäftsführerin zu erfüllen (vgl. etwa auch den „*Aufnahmevertrag*“ vom 10. August 1995 betreffend die Aufnahme des Beschwerdeführers AB als weiteren Kommanditisten). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass der Oberste Gerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen hat (vgl. zB OGH 7.8.2008, 6 Ob 138/08z, mwN), dass eine Vollbeendigung einer Komplementärgesellschaft so lange nicht eintreten kann, als die Kommanditgesellschaft noch besteht; sie ist ja auch im Abwicklungsstadium kraft Gesetzes weiterhin zur Geschäftsführung und Vertretung der Kommanditgesellschaft verpflichtet und daher erst vollbeendet, wenn sie keine Rechte und Pflichten mehr gegenüber der Kommanditgesellschaft hat.

Der Beschwerdeführer AB war jedenfalls zu keinem Zeitpunkt gemäß § 81 BAO vertretungsbefugte Person der Kommanditgesellschaft. Dessen ungeachtet wurde die angefochtene - als Feststellungsbescheid intendierte - Erledigung vom 23. November 2015 - dem Adressfeld (= Spruchbestandteil) des Bescheides zufolge - an die Kommanditgesellschaft zu Händen des Beschwerdeführers AB gerichtet und diesem (zu Händen seiner mit Zustellvollmacht ausgestatteten steuerlichen Vertreterin) auch zugestellt. Die Zustellungsbevollmächtigte des AB, nämlich

die „Steuerberatungsgesellschaft“ in Ort2, war erst recht zu keinem Zeitpunkt gemäß § 81 BAO vertretungsbefugte Person der Kommanditgesellschaft.

Damit ist aber die angefochtene - als Feststellungsbescheid intendierte - Erledigung vom 23. November 2015 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 nicht rechtswirksam ergangen. Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren ergehen und nicht einer gemäß § 81 BAO vertretungsbefugten Person zugestellt werden, sondern zB an einen der (nicht vertretungsbefugten) Gesellschafter, werden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes überhaupt nicht wirksam; und zwar weder gegen die Personenvereinigung noch gegen irgendeinen Gesellschafter, auch nicht gegen denjenigen, dem bzw. dessen Vertreter das Schriftstück zugestellt wurde (vgl. VwGH 20.3.1989, 88/15/0131; VwGH 31.3.2017, Ra 2015/13/0041; vgl. auch Ritz, BAO⁶, § 101 Tz 8). Der Feststellungsbescheid ist auch mit dem Teil seines Inhaltes, der sich an den Zustellungsempfänger persönlich richtet, nicht wirksam erlassen (VwGH 20.3.1989, 88/15/0131).

Gemäß § 7 ZustellG gilt die Zustellung im Falle von Zustellmängeln als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist. In der angefochtenen Erledigung vom 23. November 2015 wird jedoch keine vertretungsbefugte Person der Kommanditgesellschaft als Empfänger angegeben, weshalb der vorliegende Sachverhalt von § 7 ZustellG nicht erfasst und eine „Heilung des Zustellmangels“ nicht möglich ist (vgl. zB VwGH 22.3.2000, 98/13/0168; VwGH 31.3.2017, Ra 2015/13/0041).

3. Von der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO hat das Finanzamt keinen Gebrauch gemacht. Der angefochtenen - als Feststellungsbescheid intendierten - Erledigung vom 23. November 2015 ist ein Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO unzweifelhaft nicht zu entnehmen. Von der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO kann die Abgabenbehörde Gebrauch machen, sie muss dies aber nicht (vgl. VwGH 2.8.2000, 99/13/0014, mwN); an die Personengemeinschaft gerichtete Bescheide können wirksam auch dadurch zugestellt werden, dass sie sämtlichen Mitgliedern der Personengemeinschaft zugestellt werden (vgl. VwGH 5.10.1994, 94/15/0004; VwGH 20.12.2012, 2010/15/0029).

Davon kann im Streitfall nicht ausgegangen werden. Die von AB angefochtene Erledigung vom 23. November 2015 lautete im Adressfeld (= Spruchbestandteil) wie folgt:

„Fa. Kommanditgesellschaft

z.H. Herrn BA

vertreten durch: Steuerberatungsgesellschaft

Straße

Ort“

Diese - im Rahmen eines Feststellungsverfahrens ergangene - **Erledigung** wurde ausschließlich dem Kommanditisten AB (zu Händen seiner mit Zustellvollmacht ausgestatteten steuerlichen Vertreterin) zugestellt, nicht aber auch den beiden anderen Gesellschaftern der Kommanditge-

sellschaft (konkret der Komplementär-GmbH „Komplementär-GmbH“ und dem Kommanditisten RS). Damit hat jedoch die - als Feststellungsbescheid intendierte - Erledigung des Finanzamtes im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit einer solchen Feststellung geprägte Wesen insgesamt keine Rechtswirksamkeit erlangt (vgl. zB VwGH 18.10.2018, Ra 2018/15/0059, mwN; vgl. auch VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0115, das Vorverfahren in dieser Beschwerdesache vor dem Bundesfinanzgericht betreffend).

4. Für das Bundesfinanzgericht ist in diesem Zusammenhang entscheidend, dass das Finanzamt am 23. November 2015 neben der von AB angefochtenen Erledigung noch zwei weitere - als Feststellungsbescheid intendierte - Erledigungen betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 erlassen hat, die zum einen an die Kommanditgesellschaft zu Händen des Gesellschafters (Kommanditisten) RS und zum anderen an die Kommanditgesellschaft zu Händen der Komplementär-GmbH gerichtet wurden und diesen Personen (teilweise zu Händen des ausgewiesenen Vertreters) auch zugestellt wurden. Im Adressfeld (= Spruchbestandteil gemäß § 93 Abs. 2 BAO; vgl. VwGH 24.9.2008, 2008/15/0204; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0017) dieser Feststellungsbescheide wurden somit unterschiedliche Bescheidadressaten angeführt. Diesen weiteren - als Feststellungsbescheid intendierten - Erledigungen vom 23. November 2015 ist ein Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO ebenfalls nicht zu entnehmen.

Vom Finanzamt wurde nicht **ein Feststellungsbescheid** erlassen, der allen drei Beteiligten der Kommanditgesellschaft zugestellt worden wäre, sondern - wie das Finanzamt in seiner außerordentlichen Revision vom 5. August 2019 gegen den in dieser Beschwerdesache ergangenen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 18. Juli 2019, GZ. RV/xxx, selbst eingeräumt hat (vgl. Revisionschrift, Seite 7, 2. Absatz) - **drei verschiedene Feststellungsbescheide**. Im Hinblick auf die unterschiedliche Spruchgestaltung (Adressfeld) liegen unzweifelhaft drei verschiedene Feststellungsbescheide vor, die - jeder für sich - auf ihre Wirksamkeit hin zu untersuchen sind. Für die von AB angefochtene Erledigung ist eine Wirksamkeit jedenfalls nicht gegeben.

5. In seinem Beschluss vom 23. Jänner 2020, Zahl, mit dem die Revision des Finanzamtes gegen den in dieser Beschwerdesache ergangenen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 18. Juli 2019, GZ. RV/xxx, zurückgewiesen wurde, hat der Verwaltungsgerichtshof in einem obiter dictum zur Bedeutung der „zu Händen“-Zeile als Bezeichnung der jeweiligen Zustellungsempfänger iSd § 5 ZustellG Stellung genommen und auf seine bisherige Rechtsprechung (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0061, mwN) verwiesen. In diesem Erkenntnis führte der Verwaltungsgerichtshof aus wie folgt:

„18 WM als nach § 81 BAO namhaft gemachte vertretungsbefugte Person war bei der als Bescheid intendierten Erledigung vom 6. Dezember 2013 nicht als Empfänger (etwa mit dem Zusatz ‚zHd‘) angeführt. Auch der Rückschein weist nicht seine Nennung auf.

19 Daraus folgt aber, dass die an die Personengesellschaft gerichtete Erledigung vom 6. Dezember 2013 mangels ordnungsgemäßer Zustellverfügung (Benennung des Vertreters nach § 81

BAO als Empfänger) nicht wirksam werden konnte. Sie konnte nicht als gegenüber der Personengesellschaft ergangen angesehen werden, weil sie, um ihre Wirkung iSd § 191 Abs. 3 BAO zu erreichen, nicht nur an die Gesellschaft zu richten gewesen wäre, sondern auch an eine für die Gesellschaft vertretungsbefugte Person (als Empfängerin) hätte zugestellt werden müssen (vgl. VwGH 22.3.2000, 98/13/0168, sowie 20.3.1989, 88/15/0131).

20 *Zufolge der ausdrücklichen Anordnung des § 101 Abs. 3 BAO, dass die dort bezeichneten schriftlichen Ausfertigungen an eine gemäß § 81 BAO vertretungsbefugte Person zuzustellen sind, kommt auch eine Heilung des Zustellmangels nicht in Betracht. Gemäß § 7 ZustG gilt im Falle von Zustellmängeln die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Schriftstück dem von der Behörde angegebenen Empfänger tatsächlich zugekommen ist. Allerdings hat die Abgabenbehörde in ihrer Ausfertigung vom 6. Dezember 2013 gerade die vertretungsbefugte Person nicht als Empfängerin angeführt. Da solcherart der Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO nicht nachgekommen worden ist, kommt § 7 ZustG nicht zur Anwendung, weil dieser ja voraussetzt, dass eine vertretungsbefugte Person als Empfänger angegeben wird. Ob und wem die Ausfertigung tatsächlich zugekommen ist, ist nicht entscheidend (vgl. nochmals VwGH 22.3.2000, 98/13/0168, sowie 31.3.2017, Ra 2015/13/0041).*

21 *Auch eine Heilung gemäß § 9 Abs. 3 ZustG kommt nicht in Betracht, weil die Angabe einer ‚nach § 81 vertretungsbefugten Person‘ für die Anwendung der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO konstitutive Voraussetzung ist und es sich insofern nicht um eine bloße Zustellbevollmächtigung handelt.“*

Die persönlich haftende Komplementärin „Komplementär-GmbH“ ist gemäß § 81 Abs. 1 BAO vertretungsbefugte Person der Kommanditgesellschaft „Kommanditgesellschaft“. Die Komplementär-GmbH wurde bei der von AB angefochtenen - als Feststellungsbescheid intendierten - Erledigung vom 23. November 2015 nicht als Empfänger (etwa mit dem Zusatz „zu Händen“) angeführt.

6. Da die angefochtene - als Feststellungsbescheid intendierte - Erledigung sohin nicht wirksam erlassen worden ist, musste die gegen diese Erledigung eingebrachte Bescheidbeschwerde des AB gemäß § 260 Abs. 1 BAO mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes (§ 278 BAO) als unzulässig zurückgewiesen werden. Liegen die Voraussetzungen für eine Zurückweisung vor, so ist diese Erledigungsart zwingend. Für ein Ermessen bleibt diesfalls kein Raum (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2678).

7. Ergänzend ist noch Folgendes festzuhalten: Die an die Kommanditgesellschaft zu Händen des Gesellschafters (Kommanditisten) RS gerichtete - als Feststellungsbescheid intendierte - weitere Erledigung vom 23. November 2015 ist aus den vorstehenden Gründen ebenfalls unwirksam.

Die dritte - als Feststellungsbescheid intendierte - Erledigung vom 23. November 2015 wurde zwar gemäß § 101 Abs. 3 BAO an die Kommanditgesellschaft zu Händen der Komplementär-

GmbH, somit zu Handen der nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person, gerichtet; diese Erledigung enthält aber keinen Hinweis auf die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO (Wirkung der Zustellung für alle Beteiligten). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 12.9.1996, 96/15/0161; VwGH 2.7.2002, 98/14/0223; VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028; VwGH 28.1.2005, 2001/15/0092) entfaltet ein solcher Feststellungsbescheid, der keinen Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO enthält, in seinem Abspruch über die Feststellung (bzw. das Unterbleiben einer Feststellung) von Einkünften nach § 188 BAO im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit einer solchen Feststellung geprägte Wesen insgesamt keine Wirkung. Diese Erledigung wurde überdies ausschließlich der Komplementär-GmbH zugestellt, nicht aber auch den beiden anderen Gesellschaftern (Kommanditisten) der Kommanditgesellschaft. Eine Zustellung an sämtliche Mitglieder der Personengemeinschaft wurde damit nicht bewirkt.

8. Der Beschwerdeführer AB hat gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Gemäß § 274 Abs. 3 Z 1 iVm Abs. 5 BAO kann von einer mündlichen Verhandlung ungeachtet eines Antrages abgesehen werden, wenn die Beschwerde als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen ist (§ 260 BAO). Von der beantragten mündlichen Verhandlung konnte somit aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen abgesehen werden, da die gegenständliche Beschwerde gemäß § 260 Abs. 1 BAO wegen Unzulässigkeit zurückzuweisen war.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Im Hinblick auf die zu beurteilende Rechtsfrage der Bescheidqualität der angefochtenen Erledigung der belangten Behörde und die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen konnte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 17. August 2020