

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin gegen die als Bescheid des Finanzamtes X (FA) vom 5. November 2013 intendierte Erledigung betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2006 - 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung beschlossen:

Die Beschwerde vom 28. Februar 2014 gegen die als Bescheid des Finanzamtes X vom 5. November 2013 intendierte Erledigung betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2006 - 2012 und der Vorlageantrag vom 1. April 2014 zur dazu ergangenen Beschwerdevereinscheidung vom 16. März 2014 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO i.V.m. § 260 Abs 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Dem gegenständlichen Beschluss liegt folgender Sachverhalt zu Grunde, den das BFG in Würdigung der abgabenbehördlichen Aktenlage (FA-Veranlagungsakt der beschwerdeführenden Partei (Bf) mit den „Papierunterlagen“ und abgabenbehördliche Datenbankinhalte zur Bf), der Grundbuchdaten und des Ergebnisses der durchgeführten Beschwerdeverhandlung als erwiesen erachtet:

Die Bf, eine Miteigentumsgemeinschaft (MEG) von zunächst vier, später drei natürlichen Personen mit Wohnsitz in der BRD, besitzt seit 2006 in einer obersteirischen Ferienregion ein Ferienwohnhaus, das sie für Vermietungszwecke nutzt.

Strittig ist zwischen den Verfahrensparteien die Einkunftsquelleneigenschaft dieser Vermietungstätigkeit.

Die ursprünglich zu je 25% beteiligten Miteigentümer, zwei Ehepaare, stehen in einem Verwandtschaftsverhältnis zueinander (Eltern bzw. Tochter/Schwiegersohn).

Mit dem Tod des Vaters am tt.mm. 2017 ging dessen Anteil im Erbweg auf seine Gattin über, die seither zu 50% an der MEG beteiligt ist (grundbücherliche Änderung bereits durchgeführt). Tochter und Schwiegersohn haben unverändert je einen Anteil von 25% an der MEG inne.

Wann und mit welchen Unterlagen die (bis Dez. 2013 steuerlich nicht vertretene) Bf erstmals Kontakt mit dem FA aufnahm, blieb im Verfahren im Dunkeln.

In Beantwortung einer bescheidmäßigen Aufforderung des FA (Formular Verf 50) vom 29.Mai 2006 zur Bekanntgabe eines „in Österreich wohnhaften Zustellungsbevollmächtigten“, reichte der Bescheidadressat, der inzwischen verstorbene Miteigentümer-1 (Vater), am 26.Juni 2006 beim FA einen „Fragebogen bei beschränkter Steuerpflicht“ (Formular Verf 17) für „Miteigentümer1 und Mitbesitzer“ ein und nominierte als Zustellungsempfänger nach § 10 ZustellG den Miteigentümer „Miteigentümer2, c/o R.K., Inlandsadresse“.

Die Eingabeunterlagen vom 26. Juni 2006 tragen ausschließlich die Unterschrift des Miteigentümer-1.

Noch am selben Tag wurde R.K. vom FA im abgabenbehördlichen EDV-System als Zustellungsbevollmächtigter des neuen Steuersubjekts „Miteigentümer1 und Mitbesitzer“ erfasst. Dieser Status blieb bis 19.Juni 2008 aufrecht.

Im Zuge der Veranlagung 2006 reichte das Ehepaar-2 (Tochter/Schwiegersohn) im Mai 2008 beim FA neben einem von beiden unterzeichneten Verzicht der MEG (Bf) auf die Steuerbefreiung als Kleinunternehmer (Formular U 12) auch eine vom Ehepaar-1 (Eltern) unterzeichnete Vollmacht vom 18.Mai 2008 ein, durch welche Miteigentümer-2 „zur Abgabe von Steuererklärungen für die“ verfahrensgegenständliche „Liegenschaft“ ermächtigt wurde. Das Formular U 12 war vom Ehepaar-1 nicht unterzeichnet.

Nach der Zustellung vorläufiger Veranlagungsbescheide für 2006 vom 28. Mai 2008 an R.K. wurde dessen Zustellvollmacht am 19.Juni 2008 in der Datenbank ersatzlos gelöscht (lt. FA-Datenbank Eingabe „FON-Pflichtiger“).

Am 30.Sept. 2008 erfasste das FA in der abgabenbehördlichen Datenbank Miteigentümer-1 als Vertreter nach § 81 BAO. Auf welcher Basis diese Anmerkung erfolgte, war im durchgeführten Ermittlungsverfahren nicht feststellbar.

In der Beschwerdeverhandlung vor dem BFG konnte der Amtsbeauftragte eine formelle Bevollmächtigung bzw. Bestellung des Miteigentümer-1 als Vertreter der MEG nach § 81 BAO nicht bestätigen. Entsprechende Unterlagen bzw. Hinweise darauf finden sich weder in dem vom BFG angeforderten Veranlagungsakt des FA („Papierakt“), noch in der abgabenbehördlichen Datenbank.

Den einzigen Hinweis auf eine Funktion des Miteigentümer-1 als Vertreter der Bf nach § 81 BAO bildet nach dem Verfahrensergebnis die erwähnte Datenbankanmerkung des FA vom 30.Sept.2008.

Am selben Tag führte das FA die (vorläufige) Veranlagung für 2007 durch. Die dazu ergangenen EDV-Erledigungen weisen, ebenso wie sämtliche in der Folge zum Verfahrenszeitraum vermeintlich erlassenen „Veranlagungsbescheide“ als Empfänger „*Miteigentümer1 und Mitbes.*“ aus. Die Zustellverfügung lautet jeweils „*z.Hd. Miteigentümer1*“ bzw. „*z.Hd. Miteigentümer-1*“ an dessen Wohnadresse in StadtD.

Aus Sicht des BFG lässt die vom Ehepaar-1 im Mai 2008 an den Schwiegersohn erteilte Bevollmächtigung zur Einreichung von Abgabenerklärungen für die verfahrensgegenständliche Liegenschaft eine gesonderte und davon abweichende Nominierung des Miteigentümer-1 als Vertreter der Bf nach § 81 BAO nur vier Monate danach, wenig wahrscheinlich erscheinen. Dies umso mehr, als für eine derartige Nominierung/Bestellung jegliche Unterlagen fehlen.

Vor diesem Hintergrund geht das BFG davon aus, dass der Datenbankerfassung des FA vom 30.Sept. 2008 kein Bestellungsverfahren nach § 81 Abs. 1 bzw. Abs. 2 BAO für Miteigentümer-1 voranging, sondern die Anmerkung in der EDV im Zusammenhang mit der Veranlagung 2007 stand, für deren Abwicklung, nach Löschung des R.K. als Zustellungsbevollmächtigten, die Angabe eines Zustellempfängers erforderlich war.

Auch für eine Bevollmächtigung des Miteigentümer-1 als Zustellempfänger für abgabenbehördliche Erledigungen der Bf ohne formellen Bezug zu § 81 BAO finden sich im Verfahrensergebnis keine tragfähigen Hinweise. In der abgabenbehördlichen Datenbank ist zur Bf eine Zustellvollmacht erst wieder ab 6.Nov. 2019 erfasst, nun eingegeben vom und für den im Dez. 2013 zur Durchführung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens beauftragten steuerlichen Vertreter der Bf.

Die im anhängigen Verfahren bekämpften abgabenbehördliche Erledigung vom 5.Nov. 2013 erging – so wie die als Beschwerdevorentscheidung (BVE) intendierte Erledigung vom 16.März 2014 – an „*Miteigentümer1 und Mitbesitzer z.Hd. Miteigentmer-1.*“ und war, wie bereits die vorläufigen „Erstbescheide“ für den Verfahrenszeitraum, an dessen Wohnadresse in StadtD adressiert. Die Zustellungen erfolgten entsprechend der Zustellverfügung. Die Unterschriften auf den Zustellnachweisen belegen eine Empfangnahme durch Miteigentümer-1.

Sowohl die FA-Erledigung vom 5.Nov. 2013 als auch jene vom 16.März 2014 ergingen ohne Hinweise nach § 101 Abs. 3 BAO.

Die – innerhalb verlängerter RM-Frist – von der nunmehr engagierten steuerlichen Vertretung eingebrachte Beschwerde vom 28.Februar 2014 und der Vorlageantrag vom 1.April 2014

geben als Beschwerdeführer den oa. Wortlaut der bekämpften Erledigungen betreffend „Bescheidempfänger“ (samt Zustellverfügung) wieder.

II. Nach [§ 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), an die er ergeht (Adressat), gesetzmäßig zu bezeichnen.

Abgabenbehördliche Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung ([§ 97 Abs. 1 lit. a BAO](#)).

Die Wirksamkeit eines abgabenbehördlichen Bescheides setzt zwingend neben einer gesetzmäßigen Bezeichnung des/der Adressaten im Spruch auch dessen ordnungsgemäße Zustellung voraus. Da die Bescheidwirkung nur beim kumulativen Vorliegen beider Voraussetzungen eintritt, kommt der Unterscheidung zwischen dem Bescheidadressaten und dem Zustellempfänger des Bescheides entsprechende Bedeutung zu. Für bestimmte Fälle machen gesetzliche Zustellfiktionen ein tatsächliches Zugehen an sämtliche Bescheidadressaten entbehrlich (VwGH 20.12.2012, [2010/15/0029](#); 28.11. 2007, 2005/15/0043; Stoll, BAO-Kommentar, 1086).

§ 98 Abs. 1 BAO normiert für die Zustellung abgabenbehördlicher Erledigungen die Anwendung der Bestimmungen des Zustellgesetzes, BGBl. Nr. 200/1982 (ZustellG), (ausgenommen Abschnitt III/ Elektronische Zustellung), *soweit in der BAO nicht anderes bestimmt ist*.

Zivilrechtlich sind bei Miteigentum, sofern keine andere Vereinbarung getroffen wurde, alle Beteiligten gemeinsam vertretungsbefugt (Mehrstimmigkeitsprinzip nach Anteilen; §§ 833 ff ABGB).

Abgabenrechtlich enthält die BAO für Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, zu welchen u.a. MEG gehören, nachfolgende verfahrensrelevante Spezialbestimmungen, aus welchen teilweise Abweichungen von den Bestimmungen des ZustellG resultieren:

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.*“

„Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Solange und soweit eine Namhaftmachung im Sinn des ersten Satzes nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind hievon zu verständigen.“ ([§ 81 Abs. 2 BAO](#))

Namhaftmachungen und Bestellungen nach § 81 Abs. 2 BAO wirken zufolge Abs. 10 der Bestimmung auch im Beschwerdeverfahren.

Gemäß [§ 191 Abs. 1 lit. c BAO](#) idF BGBl I Nr. 70/2013 ergehen Feststellungsbescheide in den Fällen des [§ 188 BAO](#) „an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind“.

Laut Abs. 3 leg. cit. wirken Feststellungsbescheide nach § 188 BAO „gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.“

Nach [§ 101 Abs. 3 BAO](#) sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), „einer nach § 81 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.“

III.) Aus der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage resultiert, dass weder die verfahrensgegenständliche – als (Nicht-)Feststellungsbescheid (§188 BAO) für 2006 – 2012 intendierte - Erledigung des FA vom 5.Nov. 2013, noch die vermeintliche „BVE“ vom 16.März 2014 Rechtswirksamkeit erlangten.

Eine Bevollmächtigung des Miteigentümer-1 durch die drei weiteren Miteigentümer ist durch das Verfahrensergebnis nicht erwiesen. Bei Zustellung der genannten abgabenbehördlichen Erledigungen war nach dem Verfahrensergebnis tatsächlich für die Bf kein Zustellungsbevollmächtigter rechtswirksam nominiert bzw. bestellt.

Abgesehen von der Tatsache, dass eine "c/o-Bevollmächtigung" als solche keine wirksame Zustellungsbevollmächtigung darstellt (VwGH 12.11.1976, 2131/75), trug die mit Eingabe vom 26. Juni 2006 erfolgte Nominierung des „Miteigentümer2 c/o R.K., Inlandsadresse“ zum Zustellungsbevollmächtigten nach § 10 ZustellG lediglich die Unterschrift des Miteigentümer-1 und vermochte daher keine Wirkung für die gesamte Miteigentumsgemeinschaft auszulösen. Entsprechend verfügte die Bf auch danach über keinen befugten Zustellempfänger.

Nach der ersatzlosen elektronischen Löschung des R.K. als Zustellungsbevollmächtigten der MEG im Juni 2008 wurde dem FA keine weitere Person mit Befugnis zum Empfang von an die Bf gerichteten abgabenbehördlichen Erledigungen bekanntgegeben.

Das FA wiederum unterließ die Bestellung eines Vertreters nach § 81 Abs. 2 BAO, deren Wirksamkeit das Erlassen eines entsprechenden Bescheides erfordert hätte.

Eine bloße Duldungs- oder Anscheinsvollmacht genügt nach der VwGH-Judikatur für eine derartige Bestellung nicht. Vielmehr gehen alle vor der formellen Bestellung eines gemeinsamen Bevollmächtigten für eine Personengemeinschaft ausgefertigten, an einen Gemeinschaftler bzw an einen „Gemeinschaftler und Mitbes“ adressierten, diesem Gemeinschaftler zugestellten Erledigungen ins Leere und sind somit als Bescheide rechtlich nicht existent geworden. Das gilt nicht nur für die übrigen Gemeinschaftler, sondern auch für jenen, der unrichtigerweise als Bevollmächtigter behandelt und dem zugestellt wurde (vgl. VwGH 24.9.1999, [98/14/0134](#); 28.10.1998, [93/14/0218](#); 20.3.1989, [88/15/0131](#), je mwV).

Eine Heilung des Zustellmangels durch tatsächlichen Zugang an den/die rechtmäßigen Empfänger ist ausgeschlossen, da die Zustellverfügung weder an einen ordnungsgemäß bestellten Zustellungsbevollmächtigten der MEG noch an deren sämtliche Miteigentümer adressiert war. Selbst eine als wirksam qualifizierte Nominierung des Schwiegersohnes als Zustellungsbevollmächtigten der MEG durch Miteigentümer-1 im Juni 2006 hätte daher zu keinem anderen Ergebnis geführt. Einer Heilung durch späteren Zugang stand zudem der nachweisliche Empfang der Erledigungen durch Miteigentümer-1 entgegen.

Die Bestimmung des § 9 Abs. 5 ZustellG kommt zufolge § 98 iVm § 81 BAO nicht zum Tragen.

Aufgrund § 97 Abs. 1 BAO muss ein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO seinen sämtlichen Adressaten zugestellt sein oder als zugestellt gelten, um die durch § 191 Abs. 3 BAO normierte Wirksamkeit zu erlangen. Die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO ermöglicht eine verfahrensökonomische Umsetzung dieser Vorgabe. Sie ist auch für Bescheide anwendbar, mit denen ausgesprochen wird, dass eine Feststellung nach § 188 BAO zu unterbleiben hat. Fehlt ein Hinweis auf die Rechtsfolge des § 101 Abs. 3 BAO in einem derartigen Feststellungsbescheid, tritt die in dieser Gesetzesstelle vorgesehene Zustellwirkung in Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit einer solchen Feststellung geprägte Wesen insgesamt nicht

ein (vgl. z.B. VwGH 3.9.2019, [Ra 2019/15/0072](#); 18.10.2018, Ra 2018/15/0059; 2.7.2002, 98/14/0223, je mwV).

Da weder die im anhängigen Verfahren als Nichtfeststellungsbescheid nach § 188 BAO für 2006 – 2012 intendierte Erledigung des FA vom 5. Nov. 2013, noch die dazu vermeintlich ergangene BVE vom 16. März 2014 einen Hinweis auf die Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO enthielten, konnten diese Erledigungen auch unter dem Aspekt des § 101 Abs. 3 BAO keine Rechtswirkung entfalten.

Im Ergebnis erlangten die bekämpften Erledigungen des FA vom 5. Nov. 2013 bzw. 13. März 2014 somit keine Bescheidqualität.

Nach [§ 260 Abs. 1 lit. a BAO](#) sind Bescheidbeschwerden zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig sind. Zuzufolge [§ 264 Abs. 4 lit. e BAO](#) gilt dies auch für Vorlagenanträge.

Davon betroffen sind ua. Beschwerden und Vorlageanträge gegen abgabenbehördliche Erledigungen, denen mangels wirksamer Zustellung kein Bescheidcharakter zukommt (vgl. VwGH 27.4.1995, [93/17/0075](#) und Ritz, BAO⁶, § 260 Rz 8 mwV).

Unabdingbare Voraussetzung für die Zulässigkeit eines Antrages auf Entscheidung über eine Beschwerde durch das BFG ist zudem, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine wirksame Beschwerdevorentscheidung erlassen hat. Ein ohne diese Voraussetzung gestellter Vorlageantrag ist ebenfalls unzulässig (vgl. VwGH 8.2.2007, 2006/15/0371; 10.6.1991, 90/15/0111 und Ritz, BAO⁶, § 264 Tz 17).

Die im anhängigen Verfahren eingebrachte Beschwerde vom 28. Februar 2014 und der Vorlageantrag vom 1. April 2014 waren deshalb als unzulässig zurückzuweisen.

Hinweis gemäß § 191 Abs. 3 und § 101 Abs. 3 BAO

Dieser Beschluss wirkt gegen alle Beteiligten (bzw. deren Gesamtrechtsnachfolger), denen in der bekämpften Erledigung vom 5. Nov. 2013 keine Einkünfte zugerechnet wurden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Beschlusses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person (den inzwischen nominierten steuerlichen Vertreter) gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

Graz, am 26. November 2019