

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht fasst durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***StV*** (nun ***StV***), ***StV-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Dezember 2020 gegen die als Bescheide intendierten Erledigungen des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (nun Finanzamt Österreich) vom 11. November 2020 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 Bundesabgabenordnung (BAO) für die Jahre 2016 und 2017 zu Steuernummer ***BfStNr*** den Beschluss:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Hinweis

Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung dieses Beschlusses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person bzw. die Zustellungsbevollmächtigte nach § 9 Abs. 1 Zustellgesetz (ZustG) gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung als vollzogen (§ 101 Abs. 3 zweiter Satz BAO).

Begründung

I. Bisheriger Verfahrensgang:

Mit Bescheiden des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (nun Finanzamt Österreich) über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 11. November 2020 wurden die im Kalenderjahr 2016 und 2017 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb der ***Bf*** (im Folgenden: Beschwerdeführerin) festgestellt. Die Bescheide waren an die Beschwerdeführerin zu Händen der steuerlichen Vertreterin adressiert. Die Erledigungen enthielten den Hinweis, dass diese Bescheide gegen alle Beteiligten wirken, denen Einkünfte zugerechnet würden

(§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheide an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gelte die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin mit Anbringen vom 10. Dezember 2020 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte die Entscheidung durch den Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Die Behörde habe den Sachverhalt mangelhaft bzw. gar nicht ermittelt, den Bescheiden einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt und die Bescheide über die Festsetzung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre „2007 bis 2015“ mangelhaft begründet. Die Behörde habe es unterlassen darzustellen, warum Vermittlungsaufwendungen von 25 bis 45 % des Umsatzes nicht fremdüblich seien, aber ein Gewinn von bis zu 67,78 % vom Umsatz fremdüblich sein soll. Die Beschwerdeführerin verfüge über spezielle Kenntnisse und sei darauf angewiesen, Aufträge in ihrem speziellen Segment vermittelt zu bekommen. Im Zuge der Außenprüfung seien die angeführten Fremdleistungen zur Gänze gestrichen und sämtliche Vorsteuern nicht anerkannt worden. Die Behörde habe behauptet, dass es sich um Scheinrechnungen handle, ohne tatsächliche Beweise vorzulegen. Die Beweislast für den Scheincharakter trage die Behörde. Es liege eine rechtswidrige Verweigerung des Betriebsausgabenabzuges vor, weil es sich bei allen als Fremdleistungen erfassten Rechnungen um tatsächlich erbrachte Leistungen von tatsächlich existierenden Unternehmen handle.

Das Finanzamt Österreich trat im Zuge der Finanzorganisationsreform mit 1. Jänner 2021 an die Stelle des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (§ 323b Abs. 1 BAO).

Am 7. April 2021 wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 10. Dezember 2020 gegen die Bescheide vom 11. November 2020 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2016 und für 2017 mit (aus dem elektronischen Abgabensinformationssystem generierten) Beschwerdevorentscheidungen als unbegründet ab und verwies auf die gesondert zugehende Begründung. Die Beschwerdevorentscheidungen waren an die Beschwerdeführerin zu Händen der steuerlichen Vertreterin adressiert und enthielten den Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO. Datiert mit 6. April 2021 erging die als „Berufungsvorentscheidung“ bezeichnete (und unter Zuhilfenahme eines Textverarbeitungssystems erstellte) Begründung.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 4. Mai 2021 fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht, woraufhin das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorlegte.

Die vorliegende Beschwerdesache wurde mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 26. August 2024 zum 1. September 2024 der Gerichtsabteilung 3012 zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Durch den Eintritt des Kommanditisten ***KO*** (und Ausscheiden der Gesellschafterin ***GS***) wurde die ***OG*** per 3. September 2020 in die ***Bf*** umgewandelt.

Mit den als Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO intendierten Erledigungen vom 11. November 2020 wurden die im Kalenderjahr 2016 und im Kalenderjahr 2017 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt. Die Erledigungen sind an die ***Bf*** gerichtet und wurden zu Händen der ***StV*** (nun ***StV***) zugestellt. Sie enthalten den Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO.

Die ***StV*** ist die steuerliche Vertreterin und Zustellungsbevollmächtigte der ***Bf*** („unter Berufung auf die erteilte Vollmacht“). Der Abgabenbehörde gegenüber wurde sie nicht als „nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person“ namhaft gemacht.

Der Vertreter nach § 81 BAO der ***Bf*** ist ***KP***.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt und der Beschwerdeführerin vorgelegten Aktenteilen.

Aus den als Bescheiden intendierten Erledigungen selbst geht hervor, dass diese an die Beschwerdeführerin gerichtet waren und der steuerlichen Vertreterin zugestellt wurden. Eine Zustellung an den Vertreter nach § 81 BAO bzw. an alle Gesellschafter ergibt sich aus den Akten nicht.

Dass die ***StV*** von der ***Bf*** zur steuerlichen Vertretung bevollmächtigt wurde, geht aus den Eingaben (Beschwerde, Vorlageantrag) hervor (Beschwerdeführer: „***Bf***“, „gegen die umseitig bezeichneten Bescheide erhebe ich innerhalb offener Rechtsmittelfrist durch meinen bevollmächtigten Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde“, „ich stelle den Antrag“, gezeichnet: „***Bf***“, „wir berufen uns gemäß § 88 Abs. 9 WTBG auf die uns erteilte Vollmacht und stellen namens und im Auftrag unseres obengenannten Mandanten (= ***Bf***) den Antrag gemäß § 264 BAO“...). Weder aus den Akten noch aus den Eingaben der Beschwerdeführerin ist ersichtlich, dass die steuerliche Vertreterin als „nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person“ namhaft gemacht wurde.

Die „nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person“ der ***Bf*** ist im elektronischen Abgabeninformationssystem (Grunddatenverwaltung) eingetragen. Daraus und auch aus den

Eingaben geht nicht hervor, dass die *****StV***** vom Vertreter nach § 81 BAO, *****KP*****, bevollmächtigt wurde.

Vor diesem Hintergrund nimmt das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen an.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Zurückweisung)

Im Beschwerdefall ist zu klären, ob die als Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2016 und 2017 intendierten Erledigungen vom 11. November 2020 wirksam erlassen wurden.

Nach § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide. Eine Bescheidbeschwerde gegen ein Schriftstück ohne Bescheidcharakter, wie zum Beispiel gegen einen mangels Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid, ist daher als nicht zulässig zurückzuweisen (siehe *Ritz/Koran* BAO⁸ § 260 Rz 8, mwN).

Ein Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Nach § 191 Abs. 3 zweiter Satz BAO wirken Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) nicht nur gegen die Personenvereinigung selbst sondern gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden. Die Wirksamkeit eines Feststellungsbescheides tritt laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur beim kumulativen Vorliegen folgender Voraussetzungen ein:

1. der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO bzw. § 191 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 93 Abs. 2 BAO),
2. der **Bescheid muss seinem Adressaten (im Wege eines Vertreters nach § 81 BAO) zugestellt sein** und
3. der **Bescheid muss allen Personen**, denen (gemeinschaftliche) Einkünfte zugerechnet werden, **kraft Zustellfiktion als zugestellt gelten** (§ 97 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen würde dem Grundsatz der Einheitlichkeit des Gewinnfeststellungsverfahrens widersprechen und steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen (siehe dazu VwGH 22. September 2021, Ra 2020/15/0091).

Erledigungen werden gemäß § 97 Abs. 1 BAO dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

Damit ein 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 30.10.2024, Ra 2023/13/0188).

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO in der im Beschwerdefall geltenden Fassung vor der Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2023, BGBl I Nr. 110/2023, kann ein **Feststellungsbescheid, der an eine Personenvereinigung** (Personengemeinschaft) **ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet** ist (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer **nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zugestellt** werden. 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. Diese Zustellfiktion wirkt für alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft.

Von der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO muss die Behörde allerdings nicht zwingend Gebrauch machen; an die Personenvereinigung gerichtete Bescheide können wirksam auch dadurch zugestellt werden, dass sie sämtlichen Mitgliedern der Personenvereinigung zugestellt werden (vgl. VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091).

Nach § 81 Abs. 2 BAO haben dann, wenn zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit mehrere Personen in Betracht kommen, diese eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen.

KP als nach § 81 BAO namhaft gemachte vertretungsbefugte Person war bei den als Bescheiden intendierten Erledigungen vom 11. November 2020 nicht als (formeller) Empfänger (mit dem Zusatz zu Handen) angeführt. Die Erledigungen wurden auch nicht sämtlichen Mitgliedern der Personenvereinigung, sondern entsprechend der Zustellverfügung der bevollmächtigten steuerlichen Vertretung zugestellt. Daraus folgt, dass die an die ***Bf*** gerichteten Erledigungen mangels ordnungsgemäßer Zustellverfügung (Bezeichnung des Vertreters nach § 81 BAO als Empfänger) nicht wirksam werden konnten. Sie konnten nicht als gegenüber der Personenvereinigung ergangen angesehen werden, weil sie, um ihre Wirkung im Sinne des § 191 Abs. 3 BAO zu erreichen, nicht nur an die Gesellschaft (als materielle Empfängerin) zu richten gewesen wären, sondern auch an eine für die Gesellschaft vertretungsbefugte Person (als formellen Empfänger) hätten zugestellt werden müssen (siehe VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0061, mwN).

Aufgrund 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 das Finanzamt in seinen Ausfertigungen vom 11. November 2020 die vertretungsbefugte Person gerade nicht als formellen Empfänger angeführt. Da der Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO nicht nachgekommen wurde, kommt § 7 ZustG nicht zur Anwendung, weil dieser ja voraussetzt, dass eine vertretungsbefugte Person als Empfänger angegeben wird (vgl. dazu *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 7 ZustG Rz 4). Auch eine Heilung gemäß § 9 Abs. 3 ZustG kommt nicht in Betracht. Für die Anwendung der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur im Beschwerdefall anwendbaren Rechtslage vor Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2023 die Angabe einer „nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person“ konstitutive Voraussetzung. Es handelt sich insofern nicht um eine bloße Zustellbevollmächtigung (vgl. zu alledem erneut VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0061).

Die steuerliche Vertreterin war keine nach § 81 BAO namhaft gemachte Person. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die ***StV*** von der Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren bevollmächtigt wurde bzw. eine aufrechte Vollmacht vorlag. Im Abgabeninformationssystem scheint ***KP*** als Vertreter nach § 81 BAO der ***Bf*** auf. Die Zustellfiktion für Zustellungsbevollmächtigte nach § 9 Abs. 1 ZustG wurde erst mit BGBl I Nr. 110/2023 in § 101 Abs. 3 BAO aufgenommen. Auch wurde die steuerliche Vertretung nicht von der nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person bevollmächtigt. Die Erledigungen konnten daher mangels ordnungsgemäßer Bezeichnung des Vertreters gemäß § 81 BAO als formellen Empfänger und Zustellung an denselben nicht wirksam werden.

Die als Bescheide intendierten Erledigungen erlangten im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit der Feststellung geprägte Wesen eines Bescheides nach § 188 BAO insgesamt keine Rechtswirksamkeit (vgl. VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0062, mwN).

Da es sich bei den Erledigungen vom 11. November 2020 mangels wirksamer Erlassung um Nichtbescheide handelt, sind diese keiner Beschwerde zugänglich. Die Beschwerde war daher gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 8.2.2007, 2006/15/0371).

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Gemäß § 274 Abs. 3 Z 1 BAO kann im Fall der Zurückweisung der Beschwerde als unzulässig von einer beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen werden. Das Absehen von der beantragten mündlichen Verhandlung liegt im Ermessen und ist im vorliegenden Fall verfahrensökonomisch zweckmäßig, weil für den Ausspruch der Zurückweisung eine mündliche Erörterung der Sach- und Rechtslage nicht erforderlich ist. Eine Unbilligkeit des Absehens von der mündlichen Verhandlung ist nicht erkennbar. Daher wird das Ermessen dahingehend geübt, dass von der mündlichen Verhandlung abgesehen wird.

Gemäß § 272 Abs. 4 BAO ergeht dieser Beschluss durch die Berichterstatlerin.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die Verletzung des Grundsatzes der Einheitlichkeit des Gewinnfeststellungsverfahrens die Unwirksamkeit einer Erledigung bewirkt. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 17. März 2026