



Außenstelle Salzburg
Senat 2

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/0339-S/02 und RV/0352-S/02

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW, vertreten durch Dr. MS, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1993 bis 1996 und für 1999 **beschlossen**:

Die Berufungen werden als unzulässig zurückgewiesen.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die BW ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Co KG. Ihre Gesellschafter sind dabei laut Firmenbuch als persönlich haftende Gesellschafterin (Komplementärin) die US GmbH und als Kommanditisten GB und HB. Zusätzlich wurde mit Gesellschafterversammlung vom 2. März 1990 DW als weiterer "Kommanditist" aufgenommen. Im Firmenbuch fand diese Aufnahme keinen Niederschlag. Unter Pkt. III des Gesellschaftsvertrages wird festgelegt, dass Vertretung und Geschäftsführung für den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb der persönlich haftenden Gesellschafterin obliegen.

Streitgegenständlich sind die folgenden Ausfertigungen:

- Manuell ausgefertigter, undatierter Endgültiger Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1993 mit in Summe ATS 3.864.770
- Manuell ausgefertigte, undatierte Endgültige Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1994 bis 1996 jeweils mit ATS 0
- Automationsunterstützte ausgefertigter, Endgültiger Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1999 vom 2. April 2001 über ATS 0

Die gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen wurden mittels Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2000 (1993 bis 1996) und vom 2. Mai 2001 (1999) als unbegründet abgewiesen.

Alle Bescheide weisen in Ihrem Adressfeld als Empfänger ausschließlich die BW auf. Ein Hinweis auf einen anderen Empfänger fehlt auf allen Bescheiden. Einzig die zusätzliche Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen 1993 bis 1996 weist im Adressfeld als Empfänger die BW z.H. Dr. MS mit der Adresse des Dr. MS auf.

Dr. MS ist der mittels Vollmacht vom 7. September 1989 ausgewiesene steuerliche Vertreter der BW. Diese Vollmacht enthält als Vollmachtgeber die BW und unter anderem als Vordruck wörtlich die folgende Angabe, wobei der zweite Satzteil gestrichen wurde.

Gleichzeitig erteile(n) ich (wir) die Ermächtigung zum Empfang von Schriftstücken der Abgabenbehörde, welche nunmehr ausschließlich dem Bevollmächtigten zuzustellen sind.

In den aktenkundigen "Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften)" für 1993 bis 1996 und 1999 findet sich im Feld "Zustellungsvertreter (Name, Anschrift, Telefonnummer)" jeweils der Name der (einzigsten) Komplementärin US GmbH.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht ein Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Nach § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder eine Personengemeinschaft gerichtet sind, einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Damit gilt die Zustellung an alle Gesellschafter als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Wer für eine Kommanditgesellschaft zur Führung der Geschäfte im Sinne des § 81 Abs. 1 BAO bestellt ist, ergibt sich primär aus dem betreffenden Gesellschaftsvertrag. Subsidiär gelten die entsprechenden Bestimmungen des HGB bzw. des ABGB (siehe auch Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar², § 81 Rz 1 unter Hinweis auf §§ 161 und 164 HGB). Punkt III des vorliegenden Gesellschaftsvertrages vom 5. Juli 1989 bestimmt, dass die persönlich haftende Gesellschafterin die Gesellschaft vertritt und deren Geschäfte führt.

Im Beschwerdefall gilt somit die US GmbH als vertretungsbefugte Person im Sinne des § 81 BAO. Diese Tatsache wurde auch dadurch bekräftigt, dass sich in den Erklärungen über die Feststellung der Einkünfte diese Gesellschafterin jährlich wiederkehrend als "Zustellungsvertreter" findet.

Daraus folgt als Zwischenergebnis, dass die ausdrücklich an die Personengesellschaft gerichteten Bescheide mangels ordnungsgemäßer Zustellverfügung nicht wirksam werden konnten. Sie konnten nicht als gegenüber der Personengesellschaft ergangen angesehen werden, weil sie, um die Wirkung im Sinne des § 191 Abs. 3 BAO zu erreichen, nicht nur an die Gesellschaft zu richten gewesen wären, sondern an eine für die Gesellschaft vertretungsbefugte Person hätten zugestellt werden müssen (siehe auch VwGH vom 22.3.2000, 98/13/0168 und vom 20.3.1989, 88/15/0131).

Auch die Heilung eines Zustellmangels im Sinne des § 7 ZustellG kommt nicht in Frage. Die Anwendung dieser Bestimmung würde nämlich voraussetzen, dass eine vertretungsbefugte Person als Empfänger angegeben wird, was gerade in den streitgegenständlichen Fällen unterlassen wurde.

Wie oben dargestellt, wurde Dr. MS von der BW mittels Vollmacht unter Beifügung des Satzes "Gleichzeitig erteile(n) ich (wir) die Ermächtigung zum Empfang von Schriftstücken der Abgabenbehörde" zum steuerlichen Vertreter der BW bestellt. Trotz Streichung des 2. Satzteiles des Vordruckes gilt diese Beifügung prinzipiell - zumindest für

Feststellungsbescheide - als wirksame Zustellvollmacht (siehe auch VwGH vom 21.9.1993, 91/14/0136). Die vorliegende Vollmacht ist für die Lösung des wirksamen Ergehens der angefochtenen Bescheide nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aber deswegen irrelevant, da Dr. MS nicht in die Zustellverfügung aufgenommen wurde.

Die angefochtenen Feststellungsbescheide müssten, um rechtlich wirksam zu werden, aufgrund der ausdrücklichen Sondervorschrift des § 101 Abs. 3 BAO den/die VertreterIn im Sinne des § 81 BAO als Zustellempfänger aufweisen. Dies war eindeutig nicht der Fall. Die Zustellung erfolgte laut Zustellverfügung ausschließlich an die BW. Die Nennung des Dr. MS auf der Zustellungsverfügung der zusätzlichen Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen 1993 bis 1996 muss mangels Bescheidcharakter dieser Begründung für die Lösung des konkreten Problems als irrelevant beurteilt werden.

Wie vom steuerlichen Vertreter Dr. MS mittels Schreiben vom 10. November 2003 nochmals ausdrücklich bestätigt wurde, war dieser auch nie im Besitz der angefochtenen Originalbescheide. Er verfügte immer nur über Kopien bzw. Fax-Ausdrucke. Somit scheidet jedenfalls auch die Möglichkeit der Heilung des Zustellmangels aufgrund § 9 ZustG aus, weshalb auch darauf verzichtet werden kann, ein allfälliges Konkurrenzverhältnis zwischen der Bestellung des Dr. MS zum Zustellungsbevollmächtigten und der jährlich wiederkehrenden Erwähnung der US GmbH als Vertreterin im Sinne des § 81 BAO zu prüfen. Dr. MS führte in seinem Schreiben vom 5. November 2003 aus, dass eine Zustellung an die Komplementär-GmbH nicht zum Ausdruck gebracht werden sollte. Es sei eine Zustellung an seine Kanzlei vorgesehen gewesen.

Dazu kommt, dass in den manuell ausgefertigten endgültigen Bescheiden über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1993 bis 1996 jeder Hinweis auf die Zustellwirkung des § 101 Abs. 3 BAO fehlt. Erwähnt darf hier noch werden, dass dieser Hinweis auch auf allen händisch ausgefertigten Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes fehlt.

Zusammenfassend ist also festzustellen, dass alle angefochtenen Bescheide mangels Nennung des Vertreters im Sinne des § 81 BAO als Empfänger bzw. mangels wirksamer Zustellung und die händischen Bescheide für 1993 bis 1996 zusätzlich mangels des ausdrücklichen Hinweises auf die Zustellwirkung nicht wirksam erlassen wurden. Die Berufungen waren schon deshalb als unzulässig zurückzuweisen.

Wie schon erwähnt weisen auch die Berufungsvorentscheidungen (BVEs) die gleichen (Zustell)Mängel auf und gelten deshalb als nicht ergangen. Da ein Vorlageantrag rechtlich nur

dann vorgesehen ist, wenn vorher eine Berufungsvorentscheidung (wirksam) ergangen ist, war die Zurückweisung des Vorlageantrages auch aus diesem Grunde auszusprechen. Hat nämlich das Finanzamt im konkreten Fall keine BVE erlassen, kommt dem Antrag eine solche Qualifikation nicht zu (siehe VwGH vom 28.10.1997, 93/14/0146). Er ist somit ohne rechtliche Wirkung (VwGH vom 26.6.1990, 89/14/0122) und in der Folge zurückzuweisen.

Zur Adressierung und Zustellung dieses nunmehrigen Zurückweisungsbescheides erlaubt sich der Unabhängige Finanzsenat anzumerken, dass sich der steuerliche Vertreter mittels Eintragung in FinanzOnline vom 24.11.2003 nochmals ausdrücklich auf seine umfassende Zustellvollmacht berufen hat.

Salzburg, 14. Jänner 2004