



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Mag. Christian Seywald, Elfriede Fischer und Johann Gamper im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier, nach der am 25. Jänner 2012 durchgeführten mündlichen Verhandlung, über die Berufung des Bw, vertreten durch steuerl. Vertreter, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Adr. steuerl. Vertreter, vom 13. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 26. Juli 2010, mit dem der Antrag vom 21. Juli 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Feststellungsbescheides 2008 betreffend Geschäftsherrin3 & atypisch Stille abgewiesen wurde, entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 26. Juli 2010 wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO vom 21. Juli 2010 wegen rechtlicher Nichtexistenz des aufzuhebenden Feststellungsbescheides ausspricht.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beteiligte sich als atypisch stiller Gesellschafter an der streitgegenständlichen Geschäftsherrin mit der ursprünglichen Firma GeschäftsherrinDrei. und der geänderten Firma Geschäftsherrin3, die in der vorliegenden Berufungsentscheidung als *3. Geschäftsherrin* bezeichnet werden wird.

**A)** Ablauf des auf den Bw bezogenen Verfahrens:

Mit Schreiben vom 21. Juli 2010 richtete der Bw, vertreten durch steuerl. Vertreter, an das Finanzamt A den Antrag auf Aufhebung der dem Einkommensteuerbescheid 2008 des Bw, St.Nr. B1 (des Finanzamtes B2) zugrundeliegenden bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes A zur St.Nr. 3neu, *3. Geschäftsherrin* und atypisch stille Gesellschafter, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes.

Verwiesen wurde auch auf Erledigungen im Einkommensteuerverfahren des Bw (Einkommensteuerbescheid 2008 vom 23. Dezember 2009 und Berufungsvorentscheidung vom 18. Mai 2010; vgl auch UFS-Akt B1 15ff). [Hierzu ist anzumerken, dass der Senat (Wien) 7 des Geschäftsbereiches Steuern und Beihilfen für allfällige Rechtsmittel gegen derartige Bescheide des Finanzamtes B2 aufgrund der Geschäftsverteilung nicht zuständig sein kann.]

Begründend wurde auf Abschnitt 5.1 der Richtlinien zur Einkünftefeststellung (Erlass des BMF vom 7. Dezember 2009), RZ 5906 der EStR 2000 sowie UFS 7.9.2006, RV/0442-S/03 und UFS 23.11.2005, RV/0104-K/05 verwiesen.

Das Ergehen eines dem Einkommensteuerbescheid 2008 zugrundeliegenden Nichtfeststellungsbescheides sei anzunehmen. Aber dem Bw sei jedenfalls kein Nichtfeststellungsbescheid zugesandt worden.

Das Finanzamt A erließ einen mit 26. Juli 2010 datierten Bescheid an den Bw zu Händen seines steuerlichen Vertreters, mit dem der Antrag vom 21. Juli 2010 betreffend die Aufhebung des Feststellungsbescheides 2008 gemäß § 299 BAO betreffend die *3. Geschäftsherrin* & atypisch Stille abgewiesen wurde.

Begründet wurde dies damit, dass gemäß § 299 BAO ein Bescheid nur aufgehoben werden könne, wenn sich sein Spruch als nicht richtig erweise. Der Aufhebungsantrag werde mit einer falschen Bescheidadressierung begründet. Die Rechtswidrigkeit des Spruches werde im Aufhebungsantrag nicht behauptet; die Adressierung sei nicht Teil des Spruches. [Hierzu ist anzumerken, dass laut Punkt **F** der Begründung der vorliegenden Berufungsentscheidung die Adressierung eines rechtlich existierenden Bescheides an den (materiellen) Bescheidadressaten (hier: an *3. Geschäftsherrin* & atypisch Stille) ein Teil des Bescheidspruches wäre. Wegen der rechtlichen Nichtexistenz der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 in Sachen *3. Geschäftsherrin* & atypisch Stille wird aber auf die Begründung des Bescheides vom 26. Juli 2010 ohnehin nicht einzugehen sein. Dahingestellt kann auch bleiben, ob die Bezeichnung des Zustellempfängers (vereinzelt auch formeller Bescheidadressat genannt; hier: *3. Geschäftsherrin*) auch ein Teil des Spruches eines (rechtlich existenten) Bescheides wäre.]

Mit Schreiben vom 13. August 2010 erhob der Bw, vertreten durch steuerl. Vertreter, Berufung gegen den vorgenannten Bescheid vom 26. Juli 2010 mit dem Begehren, dem Antrag auf

Aufhebung gemäß § 299 BAO stattzugeben. Die Begründung des Aufhebungsantrages wurde damit ergänzt, dass die Begründung des Bescheides vom 26. Juli 2010 nicht mit dem Aufhebungsantrag vom 21. Juli 2010 übereinstimme. Erstens sei der Aufhebungsantrag vom 21. Juli 2010 nicht mit einer falschen Bescheidadressierung begründet worden und zweitens sei der Antrag auf Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gestellt worden. Beantragt wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und eine mündliche Verhandlung.

Mit Schreiben vom 10. November 2011 hielt der Referent dem Bw die sachverhaltsmäßigen und rechtlichen Gründe für die zu erwartende Entscheidung vor, ausdrücklich ohne der Entscheidung des gesamten Berufungssenates vorzugreifen.

Klarzustellen ist, dass Gegenstand der vorliegenden Entscheidung über die Berufung vom 13. August 2010 nur der o.a. Bescheid vom 26. Juli 2010 ist, welcher sich wiederum auf den Antrag vom 21. Juli 2010 hinsichtlich eines (vermeintlichen) Bescheides, der vor dem 21. Juli 2010 ergangen wäre, bezieht. („Vermeintlicher“ Bescheid deshalb, weil die Nichtigkeit des 2008 betreffenden Feststellungsbescheides aus 2009 das Ergebnis der vorliegenden Berufungsentscheidung ist.) Das Finanzamt A hat aufgrund ähnlicher Entscheidungen des UFS wie der vorliegenden Berufungsentscheidung angekündigt (bzw dies bereits durchgeführt), neue Bescheide in Sachen Einkünfte(nicht)feststellung betreffend *3. Geschäftsherrin & (ehemalige) stille Gesellschafter* an alle Beteiligten (und somit auch an den Bw) zu erlassen, welche die Mängel der (nichtigen) Bescheide vom 11. November 2009 (vgl unten Punkte **E** bis **G**) nicht aufweisen sollen. Diese neuen Bescheide unterscheiden sich also wesentlich von den nichtigen Bescheiden vom 11. November 2009 und auch von den gar nicht als Bescheiderlassung gedachten innerbehördlichen Maßnahmen vom 14. und 15. Dezember 2009 (zu diesen siehe Punkt **D**). Ein derartiger neuer, an den Bw erlassener Bescheid in Sachen Einkünfte(nicht)feststellung 2008 betreffend *3. Geschäftsherrin & (ehemalige) stille Gesellschafter* ist nicht derselbe, lediglich verbesserte und erstmals wirksam erlassenen Bescheid vom 11. November 2009 (bzw. vom 14. bzw 15. Dezember 2009), sondern ein anderer Bescheid als der vermeintliche Feststellungsbescheid betreffend 2008, der vor dem 21. Juli 2010 ergangen wäre.

**B)** Zur *3. Geschäftsherrin* (Inhaberin des Handelsgewerbes/Handelsgeschäftes iSd § 178 HGB, Inhaberin des Unternehmens iSd § 179 UGB) ist aus dem Firmenbuch ersichtlich:

Am 8. August 2006 wurde unter FN3 die „GeschäftsherrinDrei.“ mit Sitz in a und Geschäftsanschrift Adresse1inA durch das Landesgericht a in das Firmenbuch eingetragen. Die Erklärung über die Errichtung dieser Gesellschaft (*3. Geschäftsherrin*) datierte vom 19. Juni 2006; ein Nachtrag hierzu vom 15. Juli 2006.

Am 10. Juli 2007 wurde durch das Landesgericht c die Verlegung des Sitzes der *3. Geschäftsherrin* nach OrtBeiC und die Geschäftsanschrift Adresse2inOrtBeiC in das Firmenbuch eingetragen.

Am 9. Februar 2008 wurde durch das Landesgericht a bei der *3. Geschäftsherrin* in das Firmenbuch eingetragen:

- Firmenänderung auf „Geschäftsherrin3 “,
- Sitzverlegung nach D,
- Geschäftsanschrift Adresse3inD.

Am 23. Dezember 2008 wurde durch das Landesgericht a die Verlegung des Sitzes der *3. Geschäftsherrin* nach a und die Geschäftsanschrift Adresse1inA in das Firmenbuch eingetragen.

Als Geschäftsführer der *3. Geschäftsherrin* war ab Beginn bis 29. Februar 2008 und von 23. Dezember 2008 bis 3. Juli 2010 Ing. HerrP eingetragen.

Am 3. Juli 2010 wurde infolge der rechtskräftigen Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG die Auflösung der *3. Geschäftsherrin* im Firmenbuch eingetragen; ihre Firma wurde auf „Geschäftsherrin3 in Liquidation“ geändert. Am 28. Dezember 2010 wurde die amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit in das Firmenbuch eingetragen.

**C)** Zum Steuerakt (Papierakt) betreffend *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* des Finanzamtes, (+Ausdrucke aus elektronischem Steuerakt im UFS-Akt zu „[*3. Geschäftsherrin*] & atypisch Stille (betr. div. GZ.)“,) hinsichtlich der Bildung und Vertretung der behaupteten Mitunternehmerschaft:

Die *3. Geschäftsherrin* schloss mit stillen Gesellschaftern in mehreren Beteiligungsunden/-tranchen in den Jahren 2006 bis 2008 Gesellschaftsverträge ab:

- Tranche 2006/I (per 31.8./1.9.2006): mit 97 Personen (davon 3 doppelt angeführt) laut von der *3. Geschäftsherrin* am 31. Mai 2007 beim Finanzamt in c eingebrachter Liste/Tabelle, wobei der Bw nicht angeführt ist;
- Tranche 2007/I (per 31.1./1.2.2007): mit 5 Personen laut von der *3. Geschäftsherrin* am 31. Oktober 2007 beim Finanzamt eingebrachter Liste/Tabelle, wobei der Bw nicht angeführt ist;
- Tranche 2007/II (per 31.8./1.9.2007): mit 101 Personen (davon 3 doppelt angeführt) laut von der *3. Geschäftsherrin* am 30. Mai 2008 eingebrachter Liste/Tabelle, wobei der Bw nicht angeführt ist;

- Tranche 2008/I (per 31.3./1.4.2008) mit 36 Personen, wobei der Bw mit einem Einzahlungsbetrag inkl. Agio (vorvorletzte Spalte) iHv 10.600 € und einem Nominale (vorletzte Spalte) = atypisch stille Einlage (letzte Spalte) iHv jeweils 10.000,00 € angeführt ist;
- Tranche 2008/II (per 31.8./1.9.2008) mit 21 Personen, wobei der Bw nicht angeführt ist.

Die jeweils neun Monate nach dem Zusammenschlußstichtag erfolgende Meldung an das Finanzamt korrespondiert mit der Aussage in den Musterverträgen, wonach es sich um Zusammenschlüsse gemäß Art IV UmgrStG handle: Gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 iVm § 13 Abs 1 UmgrStG kann der Stichtag bis zu neun Monate vor Meldung an das Finanzamt (bei Vorgängen ohne Firmenbucheintragung) liegen.

Das Finanzamt C (FA Nr. FA-Nr.C) vergab für die *3. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter* am 4. September 2007 die St.Nr. (FA-Nr.C-)3alt.

Als Vertreter gemäß § 81 BAO wurde bei dieser Steuernummer vom Finanzamt in der EDV am 4. September 2007 die Wirtschaftstreuhandgesellschaft<sup>3</sup> und am 5. Oktober 2007 die *3. Geschäftsherrin* erfasst.

Zur Beurteilung, ob überhaupt jemand rechtlich zur Vertretung gemäß § 81 BAO berufen worden war – vorausgesetzt, es gab eine abgabenverfahrensrechtlich rechtsfähige (parteifähige) Personenvereinigung / Personengemeinschaft – und, wenn ja, wer, sind (abgesehen von jeweils einem Vertragsmuster je Beteiligungstranche) folgende zwei Schriftstücke aktenkundig:

Mit einem von der *3. Geschäftsherrin* – datiert mit 31. Mai 2007 – unterfertigten Formular 'Verf16' wurde dem Finanzamt C bekanntgegeben:

Ort der Geschäftsleitung: adresse2inOrtBeiC;

Beginn der unternehmerischen Tätigkeit: 31. August 2006;

Rechtsform: Atypisch stille Gesellschaft;

keines der vier Kästchen betreffend Vollmacht zur steuerlichen Vertretung, Auftrag zur Anmeldung, Vollmacht zum Empfang sämtlicher Schriftstücke, Vertreter gemäß § 81 BAO war angekreuzt, jedoch war in der Zeile zwischen den letzten beiden Kästchen angegeben: „Zustelladresse: wirtschaftstreuhandgesellschaft<sup>3</sup>, Adr.Wirtschaftstreuhandgesellschaft<sup>3</sup>“

Am 28. August 2007 wurde vom Finanzamt C eine „Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme“ aufgenommen, woran laut Unterschriften seitens des Finanzamtes ein Erhebungsorgan und seitens *3. Geschäftsherrin & atypische stille Gesellschafter* zwei Personen teilnahmen; die erste der Unterschriften kann HerrP zugeordnet werden; zur zweiten dieser Unterschriften ist nach der Aktenlage keine

Zuordnung möglich. (Die Niederschrift enthält weder den Namen des Leiters der Amtshandlung noch der anwesenden Parteien in Klarschrift.)

Unter „Die Buchhaltung wird vorgenommen von“ ist angegeben: „wirtschaftstreuhandges.3, Adr.Wirtschaftstreuhandgesellschaft3“

Unter ‘Angaben zum Geschäftsführer’ ist angegeben: „Hr. Ing. P – GmbH“; darunter ist unter ‘Angaben zur zeichnungsberechtigten Person’ angegeben: „w.o.“.

Weiter unten wird ausgeführt: „Die Geschäftsführung und Vertretung nach aussen steht nur der Geschäftsherrin, der [3. Geschäftsherrin] zu.“

In den Musterverträgen zu den Beteiligungstranchen heißt es, wobei „KurzbezeichnungGeschäftsherrinDrei“ die Kurzbezeichnung der 3. Geschäftsherrin ist: „Zur Geschäftsführung und Vertretung ist nur die KurzbezeichnungGeschäftsherrinDrei berechtigt und verpflichtet. Im Außenverhältnis ist nur die KurzbezeichnungGeschäftsherrinDrei berechtigt aufzutreten. Der atypisch stille Gesellschafter ist im Innenverhältnis wie ein Gesellschafter mit den Rechten und Pflichten eines Kommanditisten zu behandeln. Die KurzbezeichnungGeschäftsherrinDrei erklärt, dass sie bei sämtlichen außergewöhnlichen Maßnahmen die Zustimmung der Gesellschafter einholen wird.“

Als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter erfasste das Finanzamt C bei der der 3. Geschäftsherrin & atypisch Stille zugeordneten Steuernummer am 4. September 2007 die wirtschaftstreuhandges.3. Diese wurde am 27. September 2007 (über FinanzOnline) durch die Wirtschaftstreuhandgesellschaft1 ersetzt, welche diese Eintragung am 16. März 2009 (über FinanzOnline) löschte. Am 23. April 2009 wurde über FinanzOnline Steuerberater2 als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter eingetragen. Dieser wurde am 22. Oktober 2009 vom Finanzamt gelöscht.

Zur Beurteilung, ob und wer und wie lange als gewillkürter Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter – vorausgesetzt, es gab eine abgabenverfahrensrechtlich rechtsfähige (partei-fähige) Personenvereinigung / Personengemeinschaft – rechtswirksam bestellt war, ist neben den o.a. beiden Schriftstücken auch aus der o.a. Eintragung als Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter über FinanzOnline eine diesbezügliche Berufung auf die jeweils erteilte Bevollmächtigung durch die Wirtschaftstreuhandgesellschaft1 am 27. September 2007 sowie durch Mag. Steuerberater2 am 23. April 2009 gegeben. Eine weitere abgabenverfahrensrechtlich vorgesehene elektronische Eingabe ist in der Zurücklegung der Vollmacht durch die Wirtschaftstreuhandgesellschaft1 am 16. März 2009 zu erblicken.

Niederschriftlich widerrief Ing. HerrP im Beisein von Organwaltern des damals aktenführenden Finanzamtes C am 21. Oktober 2009 die gegenüber Stb. Mag. Stb2 erteilten Vollmachten u.a. für „KurzbezeichnungGeschäftsherrinDrei“.

**D)** Zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften (Einkünfteerklärungen) iZm der *3. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten sowie zur abgabenbehördlichen Außenprüfung und deren [gescheiterte; vgl unten Punkte **E** bis **H**] bescheidmäßige Umsetzung:

[Anm: Genaugenommen konnte es sich nur um vermeintliche Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften handeln: Denn die *3. Geschäftsherrin*, die die Einkünfte-„Erklärung“ für das Jahr 2006 unterfertigte, war nicht die Vertreterin gemäß § 81 BAO der Personenmehrheit, die aus der *3. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzt war, wie unter Punkt **G** gezeigt werden wird. Vielmehr war diese Personenmehrheit – vorausgesetzt, dass sie überhaupt abgabenverfahrensrechtlich parteifähig war – nur durch gleichlautende Erklärungen aller Gesellschafter/Mitglieder aktiv handlungsfähig. Für solche gleichlautenden Erklärungen aller Gesellschafter/Mitglieder zum Zweck einer rechtsgeschäftlichen Bevollmächtigung oder einer elektronischen Einbringung der Einkünfte-Erklärung gibt es jedoch keine Anhaltspunkte. Deshalb stellt auch die elektronisch eingebrachte Einkünfte-„Erklärung“ für das Jahr 2007 nur eine vermeintliche Erklärung dar.]

Aufgrund eines Prüfungsauftrages des Finanzamtes C vom 30. Jänner 2008 begann ein Betriebsprüfer des Finanzamtes C am 4. März 2008 eine Außenprüfung bei *3. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschaft*.

Nachdem die elektronische Einreichung der Einkünfte-„Erklärung“ 2006 gescheitert war, wurde eine von der *3. Geschäftsherrin* am 31. März 2008 unterfertigte „Erklärung“ der Einkünfte der *3. Geschäftsherrin und atypisch stille Gesellschafter* für 2006 eingereicht, worin der Bw nicht angeführt war.

Am 16. Februar 2009 wurde eine Einkünfte-„Erklärung“ für 2007 betreffend *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* elektronisch eingebracht, worin der Bw nicht angeführt war.

Für das Jahr 2008 wurde keine Einkünfteerklärung – auch keine vermeintliche – betreffend *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* eingebracht.

Die Schlussbesprechung über die Außenprüfung fand am 21. Oktober 2009 statt; die Niederschrift darüber wurde noch für das Finanzamt C aufgenommen.

Mit Schreiben auf Formular Verf58 betreffend Aktenabtretung vom 22. Oktober 2009 teilte das Finanzamt C dem Finanzamt A mit, dass die *3. Geschäftsherrin & atyp. stille Gesellschaft* den Ort der Geschäftsleitung am 23. Dezember 2008 nach a verlegt habe.

Auf einer Beilage zum Aktenabtretungsformular Verf58 wurde ausgeführt: „... sind vom FA a (FAnr.A) die neuen Steuernummern zu vergeben. Anschließend sind die Prüfungsfälle durch

den zuständigen Teamleiter im BP 2000 wieder an das jetzt nur noch für den Prüfungsabschluss zuständige FA C freizugeben. Nach Abholung des Prüfungsfalles durch den Teamleiter und Zuteilung an den jeweiligen Prüfer kann eine neue AB-Nr. [Anm: Auftragsbuch-Nummer] vergeben werden, die dann allerdings nur noch für interne Zwecke gedacht ist. Nach Außen bleibt die alte AB-Nr. aufrecht. Die Berichts- und Bescheidausfertigung erfolgt dann durch das FA-c im Namen des FA a unter Angabe der neuen Steuernummer jedoch der alten AB-Nr. Die körperlichen Akten verbleiben bis zur endgültigen Erledigung des Betriebsprüfungsverfahrens beim FA cc und werden nach Abschluß sämtlicher Verfahren an das neu zuständige FA a (FAnr.A) übermittelt."

Die (EDV-mäßige) Aktenabtretung erfolgte am 2. November 2009, wobei das Finanzamt A der *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* die Steuernummer 3neu zuteilte.

Laut Vorhaltsbeantwortungen des Finanzamtes A vom September 2010 ist der Prüfungsfall dann auch tatsächlich wieder dem Finanzamt C elektronisch zum Zweck der sogenannten Prüfung in Nachbarschaftshilfe zugeteilt worden. [Anm: Mit dem hier nicht unmittelbar verständlichen Begriff der Nachbarschaftshilfe war ursprünglich gemeint, dass das zuständige Finanzamt einem Betriebsprüfer, der in einem benachbarten Finanzamt – genaugenommen: in dem für ein benachbartes Gebiet örtlich zuständigen Finanzamt – tätig war, den schriftlichen Prüfungsauftrag erteilte. Dieser – einen Bescheid darstellende und notwendigerweise schriftliche (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 148 Tz 1ff) – Prüfungsauftrag enthält iSd § 148 Abs 1 BAO das Prüfungsorgan als namentlich bezeichnete Person.]

Der beim Finanzamt C tätige Betriebsprüfer, der die Außenprüfung durchgeführt hatte, erstellte den mit 6. November 2009 datierten Außenprüfungsbericht mit dem Finanzamt A als Behördenbezeichnung.

Der Teamleiter dieses Betriebsprüfers beim Finanzamt C ist Herr S.

Ein verwaltungsinterner Organisationserlass weist die Approbationsbefugnis für Bescheide, die nach einer in sogenannter Nachbarschaftshilfe durchgeführten Prüfung ergehen, dem Teamleiter des Betriebsprüfers zu (vgl Punkt **E**).

[Anm: Wie noch auszuführen ist, wird in der vorliegenden Berufungsentscheidung jedoch davon ausgegangen, dass verwaltungsinterne Erlässe die Approbationsbefugnis im Sinne des § 96 Satz 1 BAO nicht außenwirksam an Organwalter eines anderen Finanzamtes übertragen können. Die Verbindlichkeit dieses Erlasses innerhalb der weisungsgebundenen Abgabenverwaltung (ohne UFS) ist hier nicht zu thematisieren.]

Hinsichtlich des gegenüber den Anlegern behaupteten Unternehmensgegenstandes der *3. Geschäftsherrin* – insbesondere Entwicklung eines verteilten Datenbankmanagement-Systems – wird im Betriebsprüfungsbericht dargestellt, dass dies nur in der Verbuchung von



vermeintlichen Know-how-Ankäufen und Fertigstellungsarbeiten bestanden habe, wobei Lieferanten die Geschäftsherrin1 und die Geschäftsherrin2 gewesen wären. Die behaupteten Ankaufrispreise seien sofort als Aufwand abgesetzt worden mit dem Argument, dass es sich insgesamt wegen der eigenen Fertigstellungsarbeiten um nicht aktivierbaren Herstellungsauswand gehandelt hätte.

Die betreffenden Eingangsrechnungen seien zu einem wesentlichen Teil nicht bezahlt worden. Der Betriebsprüfer schloss aus

- Nichtvorhandensein von Personal bei der *3. Geschäftsherrin* zur Entwicklung oder Weiterentwicklung von Know-how;
- der Beurteilung der nach Urganzen vorgelegten Dokumentationen des zugekauften Know-how, welche sich als Kopien aus Büchern, im Internet frei zugängliche Fachartikel, frei zugänglichen Publikationen von Universitäten etc, erwiesen;
- den Aussagen des HerrP: „Ich und sämtliche Firmen, in denen ich tätig war und Funktionen ausübte, haben niemals Leistungen von den in den Rechnungen angeführten Personen erhalten. Es fand kein Leistungsaustausch mit diesen Personen statt.“ Er habe erst nach Prüfungsbeginn die der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen (Datenträger) erstellt, um die vorgenommenen Verrechnungen plausibel erscheinen zu lassen. Dies habe er im Auftrag und auf Druck der tatsächlichen Machthaber getan, weil er der einzige im Unternehmensverband gewesen sei, der das notwendige technische Wissen gehabt habe, die verrechneten Leistungen gegenüber der Betriebsprüfung plausibel und glaubhaft erscheinen zu lassen;

dass die *3. Geschäftsherrin* kein Know-how und keine sonstigen werthaltigen Leistungen erhalten habe.

Es habe insbesondere mangels Gewinnerzielungsabsicht im Sinne der Markteinkommens- theorie keine Einkunftsquelle gegeben; und die Tätigkeit sei als nicht einkommensteuerbar einzustufen.

Am 12. November 2009 wurden dem HerrP – mit einem Textverarbeitungsprogramm erstellte – Ausfertigungen folgender Schreiben übergeben, auf denen jeweils das Finanzamt A als Behörde angegeben war und die für dessen Vorständin von Herrn S unterzeichnet waren:

- mit 11. November 2009 datierter ‘Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO’, gerichtet an *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *3. Geschäftsherrin*, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2006 betreffend der *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* unterbleibe für die

namentlich angeführten 101 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw nicht angeführt ist;

- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *3. Geschäftsherrin*, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2007 betreffend der *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* unterbleibe für die namentlich angeführten 156 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw nicht angeführt ist;
- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *3. Geschäftsherrin*, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2008 betreffend der *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* unterbleibe für die namentlich angeführten 171 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw angeführt ist.

Diese 'Feststellungsbescheide' enthalten jeweils den Hinweis: „Der Bescheid hat Wirkung gegenüber allen oben genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften § 191 iVm § 190 Abs.1 BAO. Mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 iVm § 190 Abs.1 BAO).“ Die Begründung sei dem angeschlossenen Bericht über die Ergebnisse der Außenprüfung zu entnehmen.

Folgende Maßnahmen waren hingegen finanzverwaltungsintern und können mangels Bekanntgabe durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO) keine Bescheide im rechtlichen Sinne darstellen. Diese Maßnahmen führten insb zu Mitteilungen über die festgestellten Einkünfteanteile für die Einkommensteuerakten der (behaupteten) Mitunternehmer:

- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTE GEM. § 188 BAO 2006“ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009  
an *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille*  
„z.H. Finanzamt cc“  
zur Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 101 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw nicht angeführt ist.
- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTE GEM. § 188 BAO 2007“ des Finanzamtes A vom

14. Dezember 2009

an *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille*

„z.H. Finanzamt cc“

zur Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 156 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw nicht angeführt ist.

- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTE GEM. § 188 BAO 2008“ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009  
an *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille*  
„z.H. Finanzamt cc“  
zur Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 156 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw nicht angeführt ist.
- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTE GEM. § 188 BAO 2008“ des Finanzamtes A vom 15. Dezember 2009  
an *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille*  
„z.H. FINANZAMT CC“  
zur Berichtigung gemäß § 293 BAO des vorgenannten Bescheides vom 14. Dezember 2009, sodass die Anteile des Jahres 2008 an den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv Null für 171 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null festgestellt würden.

**E)** Beurteilung der (vermeintlichen) Bescheide in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* durch die Berufungsbehörde hinsichtlich § 96 BAO:

a) Vorbringen des Finanzamtes A als Amtspartei in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. September 2010:

Für die *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* sei das Finanzamt A zuständig gewesen. Die Prüfung sei durch das Finanzamt C im Auftrag des aktenführenden Finanzamtes im Wege der „Nachbarschaftshilfe“ erfolgt. [Anm: Wie oben bereits erwähnt, hat dieser Begriff der „Nachbarschaftshilfe“ nichts mehr mit benachbarten Zuständigkeitsbereichen des aktenführenden Finanzamtes und desjenigen Finanzamtes, das die Dienststelle des beauftragten Betriebsprüfers ist, zu tun.]

Die Abwicklung von Prüfungen im Wege der „Nachbarschaftshilfe“ sei durch verwaltungsinterne Organisationsvorschriften vorgesehen und folgendermaßen geregelt: Das

aktenführende Finanzamt übertrage den Prüfungsfall an das prüfende Finanzamt durch Freigabe der Akten im elektronischen Verfahren BP 2000. Damit werde das prüfende Finanzamt beauftragt und ermächtigt, die Prüfung eigenverantwortlich abzuwickeln. In den verwaltungsinternen Organisationsvorschriften sei auch festgelegt, dass durch das prüfende Finanzamt für das aktenführende Finanzamt im Anschluss an die Prüfung zu erstellende Bescheide approbiert würden. Bei „händischen“ Bescheiden erfolge die Approbation der Bescheide durch die Unterschrift des Teamleiters, in dessen Team die Prüfung abgewickelt worden sei. [Anm: „Händisch“ bedeutet heute: ‘nicht über die zentrale EDV erstellt’. Früher wurden Bescheide, die nicht über die zentrale EDV erstellt wurden, tatsächlich oft handschriftlich auf Formularen ausgefertigt.]

Der für die Vorständin des Finanzamtes A approbierende Herr S habe daher als durch interne Organisationsvorschriften beauftragter Organwalter des Finanzamtes A gehandelt.

Sinn und Bedeutung der Unterschrift der schriftlichen Ausfertigung des die Erledigung genehmigenden Organwalters liege darin, das Erlassen der Erledigung mit Wissen und Willen des hiefür nach der internen Behördenorganisation zuständigen Zeichnungsberechtigten und damit für die Handlung verantwortlichen Organwalters nachzuweisen. Zur Approbation eines Bescheides sei berufen, wer nach den Organisationsvorschriften den behördlichen Willen zu bilden habe. Im monokratischen System sei das der Behördenleiter bzw. das von ihm ermächtigte Organ. Wer zur Unterschriftsleistung ermächtigt sei, ergebe sich aus den behördeninternen Organisationsregelungen (Verweis auf *Stoll*, BAO-Kommentar, § 96 S 992).

Erforderlich sei für die Rechtswirksamkeit eines Bescheides die Unterschrift einer für die betreffende Behörde an sich approbationsbefugten Person (Verweis auf *Ritz*, BAO-Kommentar, § 93 Rz 25 mwN). Selbst wenn diese Person nach der internen Geschäftsverteilung für die Approbation des konkreten Verwaltungsaktes nicht befugt gewesen sei, sei dies unmaßgeblich (Verweis auf VwGH 20.12.1996, 95/17/0392).

b) Zur gesetzlichen Regelung:

Die vermeintlichen Feststellungsbescheide hätten als schriftliche Erledigungen iSd § 97 Abs. 1 lit. a BAO durch Zustellung von schriftlichen Ausfertigungen iSd § 96 BAO ergehen sollen.

§ 96 BAO bestimmt: *„Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, daß die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. Ausfertigungen, die mittels*

*automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt."*

Da die dem HerrP am 12. November 2009 übergebenen Ausfertigungen der vermeintlichen Feststellungsbescheide eine Unterschrift aufwiesen, wurde schon deshalb der Tatbestand des letzten Satzes von § 96 BAO nicht zur Gänze erfüllt und die Genehmigungsfiktion trat schon deshalb nicht ein. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob unter „automationsunterstützter Datenverarbeitung“ auch ein Textverarbeitungssystem oder nur die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) zu verstehen ist (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 96 Tz 7 sowie *Ellinger u.a.*, BAO<sup>3</sup> § 96 E45 und E46 zu diesem Thema), und ob die hier außerhalb der Behörde, die auf den gegenständlichen, vermeintlichen Feststellungsbescheiden angegeben ist, vorgenommene Erstellung von vermeintlichen Bescheiden/Ausfertigungen mittels eines Textverarbeitungsprogrammes überhaupt vom letzten Satz des § 96 BAO erfasst würde, denn Letzteres könnte durch E49 zu § 96 BAO in *Ellinger u.a.* sowie durch VwGH 16.12.2010, 2009/15/0002 in Zweifel gezogen werden.

Auch ein Anwendungsfall des zweiten Satzes von § 96 BAO (Beglaubigung der zuzustellenden Ausfertigung *[„Für die Richtigkeit der Ausfertigung ...“]*, wobei der Genehmigende das interne Geschäftsstück eigenhändig unterfertigt hat) liegt hier nicht vor.

Nach der Judikatur muss derjenige, *„der die Erledigung genehmigt hat“*, auch zu einer solchen Genehmigung berechtigt sein (bzw. im Falle der Überschreitung einer vorhandenen Approbationsbefugnis als berechtigt gelten), damit ein Bescheid wirksam werden kann:

- Die Unterschrift einer für die betreffende Behörde an sich approbationsbefugten Person ist erforderlich; ob diese Person nach der internen Geschäftsverteilung für die Approbation des konkreten Verwaltungsaktes befugt war, ist unmaßgebend (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 93 Tz 25; vgl. auch *Ellinger u.a.*, BAO<sup>3</sup> § 96 E35 bis E38). Im Regelfall werden nur der Behörde zugeordnete Organwalter approbationsbefugt sein (vgl. auch VwGH 16.12.2010, 2009/15/0002), wenn Stoll in seinem BAO-Kommentar ausführt auf Seite 992 unten: *„Wer zur Unterschriftsleistung ermächtigt ist, ergibt sich im allgemeinen aus den behördeninternen Organisationsregelungen.“* und auf Seite 993 Mitte: *„Zusammenfassend ergibt sich also, daß bei monokratisch organisierten Behörden, wenn nicht nach außen wirksame Vorschriften (Gesetze, Verordnungen) anderes anordnen, für die von einer Behörde zu erlassenden Erledigungen der Behördenleiter verantwortlich ist und ihm die Unterzeichnung oder Genehmigung obliegt. Sofern nicht verbindliche Vorschriften Gegenteiliges normieren, darf der Behördenleiter die Besorgung der Aufgaben der*

*Behörde auf die ihr zugeordneten Organwalter durch einen inneren Akt übertragen ..."*

Daraus könnte geschlossen werden, dass die Übertragung einer Aufgabe auf eine Person, die nicht als Organwalter der zuständigen Behörde zugeordnet ist, als Grundlage ein Gesetz oder eine Verordnung benötigen. Für die Übertragung der Aufgabe 'Außenprüfung' an einen nicht dem zuständigen Finanzamt zugeordneten Betriebsprüfer in einem konkreten Einzelfall ist dann zwar § 148 Abs. 1 BAO anzusehen. Jedoch endet die Aufgabe 'Außenprüfung' mit Schlussbesprechung (§ 149 Abs. 1 BAO) und Berichterstattung (§ 150 BAO). Die Aufgabe 'Approbation' (Genehmigung, Unterfertigung) der zur Umsetzung der Prüfungsergebnisse ergehenden Bescheide wird von § 148 Abs. 1 BAO nicht erfasst und es sind auch keine anderen gesetzlichen Bestimmungen zur Ermöglichung der Erteilung der Approbationsbefugnis an nicht dem zuständigen Finanzamt zugeordnete Organwalter ersichtlich. (Vgl aber anschließend die Ansicht des Verfassungsgerichtshofes zur Möglichkeit der Erteilung solcher Approbationsbefugnisse)

- Zumindest nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes können für eine Behörde nicht nur Personen approbationsbefugt sein, deren Dienststelle diese Behörde ist (oder die dieser Behörde dienstzugeteilt sind), wie aus folgenden Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes zu Großbetriebsprüfern, deren Dienststelle nicht die zuständige Behörde (Finanzamt) ist, hervorgeht (VfGH 12.10.1993, V63/93): *„... Das Auftreten als Organ des – allein zuständigen – Finanzamtes darf aber keine bloße Fiktion sein. Die Amtshandlung kann nur dann dem Finanzamt zugeordnet werden, wenn das Finanzamt in allen Stadien für den Steuerpflichtigen erkennbar Herr des Verfahrens bleibt. Gewiß darf der Leiter des als monokratische Behörde eingerichteten Finanzamtes den Organen der mit der Betriebsprüfung betrauten Großbetriebsprüfung die Gestaltung des Ermittlungsverfahrens und die (vorläufige) rechtliche Würdigung überlassen und Approbation erteilen. Aber er bleibt nur dann Herr des Verfahrens, wenn er von Amts wegen oder über Anregung eines Verfahrensbeteiligten jederzeit in das Ermittlungsverfahren eingreifen, die rechtliche Würdigung an sich ziehen und die Approbationsbefugnis zurücknehmen kann..."*

c) Zu den im AÖF verlautbarten und als Erlässe bezeichneten Regelungen:

Die dem Erkenntnis VfGH 12.10.1993, V63/93, zugrundeliegende Rechtslage ist insbesondere dadurch gekennzeichnet gewesen, dass die Dienstanweisung Betriebsprüfung (DBP) im Amtsblatt der Finanzverwaltung (AÖF) kundgemacht worden war. Mit diesem Erkenntnis hat der Verfassungsgerichtshof unter anderem den zweiten Satz von Abschnitt 1.7 Abs. 5 der DBP vom 30.7.1991, AÖF Nr. 280 aufgehoben, der gelautet hatte: *„Die Approbation ist in diesen Fällen stets vom Vorstand des zuständigen Finanzamtes an die Gruppenleiter der*

*Großbetriebsprüfung delegiert.* "Unter anderem diesem Satz hatte der Verfassungsgerichtshof Rechtswirkungen für die Allgemeinheit beigemessen, ihn als Rechtsverordnung qualifiziert und mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt sowie wegen offenkundigen Fehlens einer für die Wirkungen erforderlichen gesetzlichen Deckung aufgehoben.

Im AÖF wurde unter Nr. 214/2008 ein Organisationshandbuch der Finanzverwaltung – OHB (Erlass d. BM f. Finanzen vom 7. Juli 2008, BMF-280000/0021-IV-2/2008) veröffentlicht. Dieser Erlass, mit dessen Präambel die DBP aufgehoben wurde, wird im Folgenden als 'öffentliches OHB' abgekürzt. Sein Abschnitt 8.4 lautet – genauso wie in der Wiederverlautbarung vom 2.2.2010 (Erlass d. BM f. Finanzen vom 2. Februar 2010, BMF-280000/0016-IV/2/2010):

#### *„8.4. Nachbarschaftshilfe/Verwaltungshilfe*

##### *Definition*

*Ist die Durchführung eines Prüfungsverfahrens durch Organe der örtlich zuständigen Behörde unzulässig, nicht möglich oder erscheint es aus Gründen der Verwaltungsökonomie zweckmäßig, kann die Prüfung auch Organen einer anderen Behörde übertragen werden. Die örtliche Zuständigkeit bleibt davon unberührt. Der/die Prüfer/in wird als Organ der örtlich zuständigen Behörde tätig."*

Der zuletzt zitierte Satz steht in Zusammenhang mit dem Vorbringen des Finanzamtes als Amtspartei. Überdies könnte der Inhalt dieses Satzes als normative Aussage aufgefasst werden. Infolge der Veröffentlichung im AÖF wird beim 'öffentlichen OHB' – ebenso wie bei der seinerzeitigen DBP – wohl das Kundmachungsminimum / Mindestmaß an Publizität (vgl. *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup>, Rz 602; *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>2</sup>, Rz 759; *Mayer*, Bundes-Verfassungsrecht, 146f) als eine der Voraussetzungen dafür erfüllt sein, dass der VfGH von einer nicht ordnungsgemäßen – unter Beachtung von § 4 Abs. 1 Z 2 Bundesgesetzblattgesetz zu erfolgenden – Kundmachung ausginge, außer der VfGH würde die zweite der folgenden, widersprüchlichen Aussagen in der Präambel des 'öffentlichen OHB' als vorrangig betrachten:

Einerseits: *„Ein Regelwerk verbindlicher Vorschriften dient der Rechtssicherheit für Mitarbeiter/innen, Dienstgeber/innen und Kunden/innen."*

Andererseits: *„Über die bestehenden Gesetze und Verordnungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus dem OHB abgeleitet werden."*

Der VfGH beachtet hingegen Erlässe – wie das OHB – überhaupt nicht (vgl. etwa VfGH 27.8.1991, 90/14/0237).

Aus dem 'öffentlichen OHB' allein – ohne auf das anschließend zu behandelnde 'interne OHB' zurückzugreifen – ist die Argumentation des Finanzamtes A nicht vollständig: Mit dem letzten Satz von Abschnitt 8.4 des 'öffentlichen OHB' wäre nur der Prüfer zum Organ des Finanzamtes A gemacht worden, nicht aber sein Teamleiter, Herr S. Dahingestellt bleiben kann im Übrigen, ob im Falle der Wirksamkeit einer solchen Erhebung zum „Organ“ eines Finanzamtes damit eine Approbationsbefugnis für dieses Finanzamt als erteilt gälte, und wer eine allfällige Wirksamkeit zu beachten hätte bzw gegen sich gelten lassen müsste.

d) Zum verwaltungsinternen Organisationshandbuch ('internes OHB'):

Das Finanzamt A argumentiert mit verwaltungsinternen Organisationsvorschriften, die Herrn S zum beauftragten Organwalter des Finanzamtes A und zu einer für die gegenständlichen, vermeintlichen Bescheide des Finanzamtes A zur Approbation befugten Person gemacht hätten.

Eine derartige Organisationsvorschrift konnte von der Berufungsbehörde in der Findok aufgefunden werden: Die Richtlinie des BMF „OHB; Organisationshandbuch Intern“, die in der Findok für die Öffentlichkeit nicht abrufbar ist, sondern gekennzeichnet ist mit „*Publizität: nur Finanzverwaltung*“.

Damit ist aber das o.a. Mindestmaß an Publizität (Kundmachungsminimum) nicht erfüllt, sodass auch im Sinne der Ansicht des VfGH eine – nicht ordnungsgemäß kundgemachte – Verordnung nicht vorliegen kann.

Abschnitt 10.2.3 dieses 'internen OHB' in der vom 28.5.2009 bis 2.2.2010 gültigen Fassung (GZ BMF-280000/0034-IV/2/2009 vom 28.5.2009) lautet:

*„10.2.3. Nachbarschaftshilfe/Verwaltungshilfe*

*Definition*

*Ist die Durchführung eines Prüfungsverfahrens durch Organe der örtlich zuständigen Behörde unzulässig, nicht möglich oder erscheint es aus Gründen der Verwaltungsökonomie zweckmäßig, kann die Prüfung auch Organen einer anderen Behörde übertragen werden. Die örtliche Zuständigkeit bleibt davon unberührt. Der/die PrüferIn wird als Organ der örtlich zuständigen Behörde tätig.*

*Standard*

*Gelingt ein Ersuchen um Nachbarschafts- bzw. Verwaltungshilfe im Rahmen einer GPLA im kurzen Weg nicht, [hier nicht gegenständlich].*

*Das örtlich zuständige Finanzamt gibt den Fall dem prüfenden Finanzamt (BP2000) frei. Dieses holt den Fall über BP2000 ab und stellt den Prüfungsauftrag aus, der vom zuständigen Finanzamt zu genehmigen ist.*

*Alle Maßnahmen zur Durchführung und Verwaltung einer Prüfung (einschließlich Bericht,*



*Erstellung erforderlicher Bescheide und Genehmigung) obliegen dem prüfenden Finanzamt.*

*Die statistische Auswertung [hier nicht gegenständlich].*

*Der Arbeitsbogen wird im prüfenden Finanzamt abgelegt.*

*Auf Verlangen des örtlich zuständigen Finanzamtes ist dieses vor dem Prüfungsabschluss über das Ergebnis der Prüfung zu informieren."*

Wie bereits oben zum 'öffentlichen OHB' ausgeführt, wäre aus der Erhebung des Prüfers des Finanzamtes C zum Organ des Finanzamtes A mittels des OHB ohnehin für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen, weil nicht der Prüfer, sondern sein Teamleiter die vermeintlichen Bescheidausfertigungen unterzeichnet hat.

Die Bestimmung im 'internen OHB', wonach die Genehmigung der nach einer Prüfung ergehenden Bescheide dem prüfenden Finanzamt (hier: dem Finanzamt C) obliege, und eine daraus resultierende Approbationsbefugnis des Teamleiters beim Finanzamt C, Herrn S, für die vermeintlichen Feststellungsbescheide des Finanzamtes A, sind aus folgenden Gründen rechtlich unwirksam:

- In der Verwaltungsrechtslehre bezeichnet man als (zwischenbehördliches) Mandat die Befugnis einer Behörde, im Namen einer anderen Behörde zu entscheiden (*Walter/Mayer*, *Verwaltungsverfahrensrecht*<sup>8</sup>, Rz 81; das innerbehördliche Mandat – mit der Approbationsbefugnis innerhalb der Behörde einhergehend – ist hier nicht gegenständlich). Diese von *Walter/Mayer* genannte Form des zwischenbehördlichen Mandates wurde hier aber genaugenommen nicht durchgehalten, denn dann hätte in den Ausfertigungen ausdrücklich das „Finanzamt C im Namen des Finanzamtes A“ angeführt werden müssen, was nicht der Fall war.

Nach *Raschauer*, *Allgemeines Verwaltungsrecht*<sup>2</sup>, Rz 166 kann ein zwischenbehördliches Mandat im Übrigen nur einer sachlich nachgeordneten Behörde übertragen werden.

- *Raschauer*, *Walter/Mayer*, sowie *Antoniolli/Koja*, *Allgemeines Verwaltungsrecht*<sup>3</sup>, 335, setzen eine gesetzliche Ermächtigung für ein zwischenbehördliches Mandat voraus (diesbezüglich wohl ebenso VwGH 30.6.1992, 89/07/0166, allerdings unter Bezeichnung des Vorganges als Delegation).
- Eine gesetzlich vorgesehene Delegation iSd § 71 BAO in der Fassung vor BGBl I 9/2010 wurde laut Aktenlage nicht durchgeführt. Eine solche Delegation vom Finanzamt A an das Finanzamt C hätte sich im Übrigen auch durch die Anführung des Finanzamtes C anstatt des Finanzamtes A in den Bescheidausfertigungen auswirken müssen, was nicht der Fall war.

- Nach Lehre und Rechtsprechung mit Ausnahme derjenigen des Verfassungsgerichtshofes ist das zwischenbehördliche Mandat, dessen Erteilung durch das Finanzamt A an das Finanzamt C „zur Durchführung und Verwaltung ... [der Prüfung bei 3. *Geschäftsherrin & atypisch Stille*] (einschließlich Bericht, Erstellung erforderlicher Bescheide und Genehmigung)“ gemäß Abschnitt 10.2.3 des ‘internen OHB’ fingiert bzw vorausgesetzt wird, schon mangels gesetzlicher Deckung unzulässig sowie mangels Anführung des Finanzamtes C als Mandatar unwirksam. Auf der unzulässigen und unwirksamen Mandatserteilung kann somit nicht aufgebaut werden, um aus der Approbationsbefugnis von Herrn S für das Finanzamt C eine Approbationsbefugnis von Herrn S in der gegenständlichen Angelegenheit für das Finanzamt A abzuleiten. Inwieweit Lehre und Verwaltungsgerichtshof die (insb. schriftliche) Erteilung der Approbationsbefugnis (durch den Leiter der bescheiderlassenden Behörde) an Organwalter, die nicht der bescheiderlassenden Behörde angehören, für zulässig und/oder wirksam halten würden, kann hier dahingestellt bleiben.
  
- Der Verfassungsgerichtshof ist, was die Übertragungsform und die gesetzliche Deckung von Delegationen angeht, laut *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>2</sup>, Rz 165, wesentlich „großzügiger“.
 

Im aaO zitierten Erkenntnis VfSlg 10912/1986 = laut RIS VfGH 17.6.1986, B532/84, bringt der Verfassungsgerichtshof unter Punkt II/3 mit Verweis auf Vorjudikatur zum Ausdruck, dass die Delegation betreffend eine bestimmte Gruppe von Verfahren an den jeweils örtlich zuständigen Landeshauptmann eine Rechtsverordnung darstelle, welche gesetzlich ausreichend determiniert sein müsse. Unter Punkt II/4 wurde die Delegation betreffend einen Einzelfall durch den (grundsätzlich zuständigen) Verkehrsminister an den Landeshauptmann für Wien als genau bestimmten Organwalter mittels eines Schreibens des Verkehrsministers an den Landeshauptmann als nicht gesondert anfechtbare Verfahrensordnung gewertet. Diese Verfahrensordnung prüfte der Verfassungsgerichtshof dann im Einzelfall auf ihre Zweckmäßigkeit und bestätigte sie.
  
- Ähnlich und überdies auf den hier zu entscheidenden Berufungsfall fast direkt anzuwenden sind die Aussagen im Erkenntnis des VfGH 12.10.1993, V63/93: „... *Gewiß darf der Leiter des als monokratische Behörde eingerichteten Finanzamtes den Organen der mit der Betriebsprüfung betrauten Großbetriebsprüfung die Gestaltung des Ermittlungsverfahrens und die (vorläufige) rechtliche Würdigung überlassen und Approbation erteilen. Aber er bleibt nur dann Herr des Verfahrens, wenn er von Amts wegen oder über Anregung eines Verfahrensbeteiligten jederzeit in das Ermittlungsverfahren eingreifen, die rechtliche Würdigung an sich ziehen und die Approbationsbefugnis zurücknehmen kann. Denn nur dann kann das Verhalten der Organe der Großbetriebsprüfung der Behörde*

*Finanzamt wirklich zugeordnet werden und diese auch die Verantwortung für dieses Verhalten tragen. Mit anderen Worten: Die Behörde, an die sich der Rechtsunterworfene förmlich und in der Sache zu wenden hat, weil sie das Verhalten ihrer Organe steuern kann und verantwortet, muß das Finanzamt sein. Nur dann bleibt die Großbetriebsprüfung bloßer Hilfsapparat dieses Finanzamtes und ihre nähere organisatorische Einrichtung eine interne Frage der Verwaltung...."*

- Übertragen auf die hier zu beurteilende Situation bedeuten VfGH 17.6.1986, B532/84 und VfGH 12.10.1993, V63/93:
  - Bei der gegenständlichen Außenprüfung in sogenannter Nachbarschaftshilfe hätte die Vorständin des Finanzamtes A Herrin des Verfahrens bleiben müssen und das (sogenannte prüfende) Finanzamt C hätte nur als bloßer Hilfsapparat des Finanzamtes A fungieren dürfen.  
Dem widersprechen die Automatismen, die mit folgender Formulierung des 'internen OHB' normiert werden sollen: *„Alle Maßnahmen zur Durchführung und Verwaltung einer Prüfung (einschließlich Bericht, Erstellung erforderlicher Bescheide und Genehmigung) obliegen dem prüfenden Finanzamt.“*
  - Die Vorständin des Finanzamtes A hätte den Betriebsprüfer, aber wohl auch Herrn S als genau bestimmten Organwalter, zur Approbation der nach der Außenprüfung zu ergehenden Bescheide ermächtigen können, was aber nicht geschehen ist.  
Die seitens des Finanzamtes A als Amtspartei vorgebrachte Ermächtigung von Herrn S zur Approbation, die aus dem zuvor dargestellten und vom VfGH abgelehnten Automatismus abgeleitet würde, stellt keine Erteilung der Approbation dar. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob – ähnlich dem VfGH 17.6.1986, B532/84 zugrundeliegenden Fall – eine schriftliche Erteilung der Approbation durch die Vorständin des Finanzamtes A erforderlich gewesen wäre, ob andere Methoden zur Übermittlung der ausdrücklichen Approbationserteilung zulässig gewesen wären oder ob andere ermächtigte Organwalter des Finanzamtes A die Approbation hätten erteilen können. Denn es fehlte hier an irgendeiner ausdrücklichen Erteilung der Approbationsbefugnis an Herrn S durch Vorständin oder einen anderen Organwalter des Finanzamtes A.
  - Auch wenn das Finanzamt C durch das 'interne OHB' und andere Erlässe gleichlautende innerorganisatorische Regelungen wie das Finanzamt A haben mag, so ist jede Regelung der Approbationsbefugnis der Fälle, für die das Finanzamt C zuständig ist, keine innerorganisatorische Vorschrift des Finanzamtes A.  
Der Argumentation des Finanzamtes A als Amtspartei mit dem BAO-Kommentar von

*Stoll ist auch entgegenzuhalten, dass dort im Band 1 auf S 992f auch ausgeführt wird: „Der Sinn und die Bedeutung der Unterschrift des die Erledigung genehmigenden Organwalters auf der schriftlichen Ausfertigung liegen darin, ... und schließlich daß die schriftliche Erledigung der Behörde zuzurechnen ist, deren Organwalter die Unterschrift geleistet hat.*

*...*

*Die innerbehördlichen Leitungs-, Verantwortungs- und Organisationsstrukturen sind aber den Parteien grundsätzlich nicht zugänglich und daher zumeist nicht bekannt. Nach der Judikatur (vgl VwGH 31.10.1979, 1817/78) genügt es daher für die Wirksamkeit der Erledigung im allgemeinen, wenn der Unterzeichnende ein Organwalter der Bescheidbehörde ist. Diesfalls kann die Erledigung jener Behörde zugerechnet werden, der der unterschreibende Organwalter zugeordnet ist, die Erledigung kann somit als Willensäußerung dieser Behörde betrachtet werden. Daher genügt es, daß von einem Organwalter der Bescheidbehörde nach außen ein Bescheidwille bekundet wurde, wenngleich auch die Partei die gesamte Kette der internen Delegations-, Ermächtigungs-, Auftrags- und Weisungszusammenhänge nicht zu erkennen (vgl VwGH 21.2.1979, 2131/76 A) und die Berechtigung des durch seine Unterschrift in Erscheinung tretenden Organwalters zur Unterschriftsleistung und damit zur Bescheiderlassung nicht zu überprüfen vermag. Bei nach dem monokratischen System organisierten Behörden wird bei internen Ermächtigungen eben durch die Unterschrift eines prinzipiell ermächtigten Organwalters stets der Wille des Behördenleiters zum Ausdruck gebracht (hilfsweise VwGH 29.1.1988, 87/17/245 f). ... Wird ein Bescheid von einem Organwalter gefertigt, der den inneren Organisationsvorschriften zufolge überhaupt nicht befugt ist beziehungsweise überhaupt nicht approbationsbefugt ist, so ist diese Erledigung ein absolut nichtiger Verwaltungsakt (VwGH 27.5.1988, 88/18/15; Pichler, ZfV 1978, 11)."*

- Somit war Herr S nach Lehre und Rechtsprechung auch des Verfassungsgerichtshofes nicht wirksam zur Approbation der vermeintlichen Feststellungsbescheide des Finanzamtes A in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* ermächtigt. Auch wenn das 'interne OHB' in Verbindung mit weiteren innerorganisatorischen Vorschriften des Finanzamtes C ihn zur gegenständlichen Approbation intern berechtigten, so war seine Approbation für das Finanzamt A im Außenverhältnis unwirksam.

e) Klarstellung zur Zurechnung der vermeintlichen Feststellungsbescheide an das Finanzamt A:

Die vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 können nicht dem Finanzamt C zugeordnet werden, weil dieses nicht iSd § 96 BAO als bescheiderlassende Behörde in den Ausfertigungen angeführt ist.

f) Schlussfolgerung:

Durch die Übergabe der mit 11. November 2009 datierten Bescheidausfertigungen in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* an Herrn HerrP am 12. November 2009 sind keine rechtswirksamen Bescheide erlassen worden. Diese vermeintlichen Bescheide sind nichtig und als sogenannte Nichtbescheide anzusehen.

**F)** Zum Vorbringen des Bw, dass ihm der (vermeintliche) Feststellungsbescheid nicht zugesandt worden ist:

Hier unter Punkt **F** wird das Thema des (materiellen) Bescheidadressaten abgehandelt. Zum Thema des Zustellempfängers siehe Punkt **G**.

Es ist zunächst zu untersuchen, wer als Bescheidadressat bezeichnet wurde und ob dieser Bescheidadressat zur Erlassung eines wirksamen Bescheides überhaupt geeignet war.

a) Vorbringen des Finanzamtes A (Amtspartei):

*„Auf den Nichtfeststellungsbescheiden gem. § 92 BAO iVm § 190 Abs 1 BAO scheinen jeweils als Adressaten auf: '[3. Geschäftsherrin] & atypisch Stille'. Im weiteren Spruch des Bescheides sind sämtliche Personen, für die festgestellt wurde, dass eine 'Nichtfeststellung der Einkünfte' stattgefunden hat namentlich einzeln angeführt.*

*Im Vorhalt [Anm: des UFS an das Finanzamt] wird davon ausgegangen, dass die „Nichtfeststellungsbescheide“ gem. § 92 BAO iVm § 190 Abs 1 BAO als Bescheidadressaten die steuerliche Mitunternehmerschaft '[3. Geschäftsherrin] & atypisch stille Gesellschaft' aufweisen, dass ihr damit abgabenverfahrensrechtliche Parteifähigkeit zuerkannt wurde.*

*Mit der Bezeichnung 'Stille' im Adressfeld wird nicht die '[3. Geschäftsherrin] und stille Mitunternehmerschaft', der niemals abgabenrechtliche Parteistellung zuerkannt wurde, bezeichnet, sondern die Gesamtheit der im weiteren Bescheidspruch einzeln angeführten Personen.*

*Es ist zugegebenermaßen im Bescheid die Bezeichnung des Bescheidadressaten mit '[3. Geschäftsherrin] & atypisch Stille' nicht eindeutig und genau und lässt auch eine Interpretation in der vom UFS vorgenommenen Weise – dass an die tatsächlich rechtlich nicht*

*existente GesmbH & atypisch stille Gesellschaft (sämtliche Beteiligten beinhaltend) adressiert worden sei – zu.*

*Erfolgt die Bescheidadressierung an eine nicht existente Person – die [3. Geschäftsherrin] & atypisch stille Gesellschaft (bestehend aus sämtlichen Beteiligten) ist als solche unternehmensrechtlich und abgabenrechtlich nicht existent – ist der von der Behörde gesetzte Rechtsakt wirkungslos und liegt ein Nichtbescheid vor.*

*Ist der Bescheidadressat lediglich nicht eindeutig und ungenau bezeichnet, sind Zweifel an dieser ungenauen Bezeichnung durch Auslegung zu beseitigen. Es reicht für die Bescheidswirksamkeit die hinreichende Identifizierbarkeit des Adressaten nach dem Gesamtbild der Merkmale der Erledigung. Aus dem Bescheidspruch und in Zusammenschau mit der Bescheidbegründung ist eindeutig erkennbar, dass das Bescheid erlassende Finanzamt niemals vom Bestehen einer Mitunternehmerschaft ausgegangen ist und sind im Bescheidspruch sämtliche Beteiligte, an die der Bescheid gerichtet ist, namentlich genannt. Nur im Adressfeld wurden, u.a. aufgrund der großen Anzahl der beteiligten Personen, nicht sämtliche Personen nochmals namentlich genannt, sondern als 'Stille' bezeichnet.*

*Einer Interpretation des Adressaten 'GmbH & Stille' in der Weise, dass mit dieser Bezeichnung sämtliche im weiteren Bescheidspruch namentlich angeführten beteiligten Personen bezeichnet sind, sollte daher der Vorzug gegenüber der vom UFS vorgenommenen Interpretation, wonach als Bescheidadressat die 'GmbH & atypisch stille Gesellschaft' anzusehen ist, gegeben werden."*

b) Auffassung der Berufungsbehörde darüber, wer mit der Bescheidadressierung angesprochen werden sollte, und Konsequenzen daraus:

Es ist dem Finanzamt A zuzugestehen, dass die von der Berufungsbehörde vertretene Auffassung, die der folgenden 1. Variante entspricht, und die auch – soweit bisher ersichtlich – den zahlreichen Berufungen iZm gleichen und ähnlichen Bescheidadressierungen zugrundeliegt, nicht die einzige Möglichkeit ist, den Bescheidadressaten sprachlogisch aufzufassen. Auch die Ansicht des Finanzamtes, die der 2. Variante entspricht, ist sprachlogisch denkbar.

Es gibt zwei Varianten, den angesprochenen Bescheidadressaten aufzufassen:

- 1. Variante: es sollte ein aus der 3. Geschäftsherrin und aus den an ihr (atypisch) still Beteiligten zusammengesetztes Gebilde als Bescheidadressat angesprochen werden.
- 2. Variante: es sollten die 3. Geschäftsherrin und jeder der an ihr (atypisch) still Beteiligten als Bescheidadressaten angesprochen werden.

Hier wird der 1. Variante gefolgt,

- weil sie dem ersten Eindruck beim Lesen der Bescheidadressierung entspricht und daher näherliegt;
- und weil sie der nachfolgend dargestellten Rechtsprechung des UFS 18.6.2010, RV/0387-G/07 und UFS 24.11.2004, RV/2369-W/02 entspricht.

Im Erkenntnis VwGH 20.4.2004, 2003/13/0145 wird ausgeführt: *„Die mit der ‘Personenumschreibung’ getroffene Wahl des Normadressaten ist wesentlicher Bestandteil jedes Bescheides. Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges, auch deutlich und klar zum Ausdruck zu bringendes Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal.“*

Die Bezeichnung eines Bescheidadressaten in der – (bei Bescheidwirksamkeit) einen Spruchbestandteil darstellenden – Adressierung mit (ehemaliger) Geschäftsherrin „und Mitges.“ bedeutet nicht, dass damit die in der Einkünfteaufteilung genannten Personen zu Bescheidadressaten würden (UFS 18.6.2010, RV/0387-G/07). Dasselbe muss – wie im vorliegenden Fall – für (vermeintliche) Feststellungsbescheide gelten, die laut Adressierung an *3. Geschäftsherrin* „& atypisch Stille“ ergehen und in weiterer Folge, aber ohne Bezugnahme im Adressfeld darauf, eine Liste mit Personen enthalten, für deren Beteiligung keine Einkünfte festgestellt werden. (Vgl auch UFS 24.11.2004, RV/2369-W/02)

Da der 1. Variante zu folgen ist, stehen die einen Spruchbestandteil darstellende Adressierung und der restliche Spruch in jedem der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* in Widerspruch: Der Ausspruch des Unterbleibens der Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO impliziert die Nichtexistenz des angeführten Bescheidadressaten, wie anschließend im Unterpunkt c) gezeigt werden wird.

Die – zumindest vorherrschende – Rechtsprechung entscheidet über derartige Fälle dahingehend, dass ein solcher (vermeintlicher) Bescheid, der an ein zivilrechtlich nicht rechtsfähiges Gebilde, das überdies nicht mit dem Bescheid als Mitunternehmerschaft steuerlich anerkannt wird, ergeht, als nichtig eingestuft wird. Besonders deutlich ist das Erkenntnis des VwGH 20.4.2004, 2003/13/0145, dem eine Konstellation mit zwei atypisch stillen Beteiligten an einer Geschäftsherrin (der erstbeschwerdeführenden GmbH) zugrunde liegt: *„Die angefochtene Erledigung, die nach dem ergänzenden Hinweis im Sinne des § 191 Abs. 3 BAO auch gegenüber allen Beteiligten wirken soll, denen ‘gemeinschaftliche Einkünfte’ zufließen, erging an die ‘(Erstbeschwerdeführende GmbH) und Mitges.’. Bei*

*diesem Adressaten handelte es sich aber um kein zivilrechtlich rechtsfähiges Gebilde und eine steuerliche Anerkennung als Mitunternehmerschaft ist der in der angefochtenen Erledigung bezeichneten Personenmehrheit gegenüber auch nicht erfolgt."*

Wenn es dem (materiellen) Bescheidadressaten somit an der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit mangelt und der Bescheidspruch (genaugenommen: mit Ausnahme der Adressierung) dem Bescheidadressaten die abgabenverfahrensrechtliche Parteifähigkeit abspricht, bedeutet dies bereits die Nichtigkeit des Bescheides, ohne dass ein Entscheidungsschema über solche Bescheide nach folgender Art nötig wäre:

- Wenn entgegen dem Bescheidspruch doch eine Mitunternehmerschaft vorliegt, die genaugenommen auch noch nicht beendet sein darf, dann ist der Spruch des angefochtenen Bescheid wirksam, aber (mit Ausnahme der Adressierung) unrichtig.
- Wenn der Bescheidspruch (mit Ausnahme der Adressierung) richtig ist, dann ist der Bescheid nichtig.

Im folgenden wird unter c) gezeigt werden, dass das Erkenntnis VwGH 20.4.2004, 2003/13/0145, welchem hier gefolgt wird, auch in Einklang mit dem zweiten Satz von § 190 Abs. 1 BAO steht.

Zu betonen ist, dass in der vorliegenden Berufungsentscheidung davon ausgegangen wird, dass nur für die Begründung der Nichtigkeit der Nichtfeststellungsbescheide vom 11. November 2009 hier unter Punkt **F** die Nichtfeststellung der Einkünfte maßgeblich ist.

c) Zur Rechts- und Parteifähigkeit der aus der *3. Geschäftsherrin* und den an ihr (atypisch) still Beteiligten zusammengesetzten Personenmehrheit:

Die Parteifähigkeit ist ein Ausschnitt der Rechtsfähigkeit. Die Parteifähigkeit ist die abstrakte Fähigkeit, Träger von prozessualen (hier: verwaltungsverfahrenrechtlichen) Rechten und Pflichten zu sein (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 79 Tz 1). Sie resultiert idR aus der Rechtsfähigkeit, das ist die abstrakte Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein (vgl. *Walter/Mayer*, Verwaltungsverfahrenrecht, Rz 130 und 132).

Im Sinne von § 79 BAO, wonach (grundsätzlich) für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes gelten, ist zunächst die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit (und damit Parteifähigkeit) der hier gegenständlichen Personenmehrheit zu untersuchen.

Die Personenmehrheit, die die *3. Geschäftsherrin* und die Personen umfasst, die mit der *3. Geschäftsherrin* Verträge über jeweils eine (atypisch) stille Gesellschaft abgeschlossen haben, ist aus folgenden Gründen zivilrechtlich nie rechtsfähig gewesen:



- Zivilrechtlich bestand eine stille Gesellschaft gemäß §§ 178 ff HGB aus einem einzigen stillen Gesellschafter und dem Inhaber des Handelsgewerbes (Geschäftsherrn).  
Zivilrechtlich besteht gemäß § 179ff UGB eine stille Gesellschaft aus einem einzigen stillen Gesellschafter und dem Inhaber des Unternehmens (Geschäftsherrn).  
Beteilig(t)en sich mehrere Personen als stille Gesellschafter an einem Unternehmen (Handelsgewerbe), so gibt (gab) es mehrere, jeweils zweigliedrige stille Gesellschaften, welche Innengesellschaften darstell(t)en.
- Eine sogenannte atypisch stille Gesellschaft unterscheidet sich von der Standardform der stillen Gesellschaft dadurch, dass der stille Gesellschafter in Bezug auf eine Beteiligung an der Vermögensentwicklung einem Kommanditisten gleichgestellt ist (vgl. *Rebhahn* in *Jabornegg*, HGB, § 178 Rz 21).
- Eine stille Gesellschaft ist zivilrechtlich zwingend zweigliedrig (VwGH 2.8.2000, 99/13/0014; VwGH 17.10.2001, 96/13/0058; aA *Straube/Torggler*, in *Straube*, HGB<sup>3</sup>, § 178 Rz 10 und *Rebhahn* in *Jabornegg*, HGB, § 178 Rz 23, wonach eine mehrgliedrige stille Gesellschaft nicht schon durch die Beteiligung mehrerer Stiller an einem Unternehmen entstehe, sondern nur durch entsprechenden Parteiwillen, welcher sich eindeutig in der Schaffung eines Beirates der Stillen und dessen erweiterten Mitverwaltungsrechten zeige, wobei im vorliegenden Fall ohnehin nichts auf erweiterte Mitverwaltungsrechte hindeutet. Jedenfalls deutet nichts darauf hin, dass *Straube/Torggler* und *Rebhahn*, die eine mehrgliedrige stille Gesellschaft für zulässig halten, von deren Einstufung als reiner Innengesellschaft abrücken.)
- Eine stille Gesellschaft ist zwingend eine Innengesellschaft. Wenn – wie im vorliegenden Fall nicht auszuschließen – mangels Führung eines Handelsgewerbes (im Anwendungsbereich des HGB) bzw mangels Führung eines Unternehmens (im Anwendungsbereich des UGB) trotz Abschlusses eines Vertrages zur stillen Beteiligung zivilrechtlich keine stille Gesellschaft im Sinne des Handels- bzw Unternehmensrechtes zustandegekommen ist, und dennoch vom Bestehen (irgend)einer Gesellschaft ausgegangen wird, so handelt es sich dabei um eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, auf welche die §§ 178ff HGB bzw §§ 179ff UGB analog anzuwenden sind; somit handelt es sich auch dann um eine Innengesellschaft, und zwar jeweils um eine zweigliedrige bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft (vgl auch Punkt **G**).
- Innengesellschaften sind zivilrechtlich nicht rechtsfähig. Weder die zweigliedrigen stillen Gesellschaften noch eine Ansammlung mehrerer stiller Gesellschaften mit demselben Geschäftsherren sind zivilrechtlich rechtsfähig. Ebenso sind bürgerlich-rechtliche

Innengesellschaften sowie eine Ansammlung solcher Innengesellschaften zivilrechtlich nicht rechtsfähig.

Aus § 79 BAO, wonach (grundsätzlich) für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes gelten, kann somit keine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit (inkl. Parteifähigkeit) für die gegenständliche, aus der 3. Geschäftsherrin und den Personen, die mit dieser Verträge über jeweils eine (atypisch) stille Gesellschaft abgeschlossen haben, zusammengesetzte Personenmehrheit abgeleitet werden.

Eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der gegenständlichen Personenmehrheit als solche wird weder behauptet noch wäre sie bei Innengesellschaften möglich. Die gegenständliche Personenmehrheit kann daher nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer aufgrund des UStG 1994 gemäß § 77 Abs. 1 BAO Abgabepflichtiger gewesen sein (vgl hierzu Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 77 Tz 2), sodass für die gegenständliche Personenmehrheit keine aus der Stellung als Abgabepflichtiger resultierende Parteistellung gemäß § 78 Abs. 1 BAO, welche insoweit eine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit bedeutet hätte, vorgelegen ist. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob eine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit betreffend Umsatzsteuer auch eine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit betreffend andere Angelegenheiten bewirken würde.

§ 78 Abs. 2 lit. a BAO iVm § 191 Abs. 1 BAO macht weitere, zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde (Personenmehrheiten) zu abgabenrechtlich parteifähigen (und insoweit rechtsfähigen) Gebilden:

§ 78 BAO: „(2) Parteien des Abgabenverfahrens sind ferner,

a) wenn die Erlassung von Feststellungsbescheiden vorgesehen ist, diejenigen, an die diese Bescheide ergehen (§ 191 Abs. 1 und 2);“

§ 191 Abs. 1 und 2 BAO: „§ 191. (1) Der Feststellungsbescheid ergeht

a) in den Fällen des § 186 [hier nicht gegenständlich]

b) in den Fällen des § 187 [hier nicht gegenständlich]

c) in den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind;

d) in den Fällen des § 189 [hier nicht gegenständlich]

e) in allen übrigen Fällen: an die von der Feststellung Betroffenen.

(2) Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der

*Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind."*

Zur (Nicht)Anwendbarkeit von § 78 Abs. 2 lit. a iVm § 191 Abs. 1 und 2 BAO auf den vorliegenden Fall:

- § 191 Abs. 2 BAO sieht gegebenenfalls das Ergehen von Feststellungsbescheiden an die früheren Beteiligten und eben nicht an die von diesen früher gebildete Personenvereinigung/Personengemeinschaft vor. Aus § 191 Abs. 2 iVm § 78 Abs. 2 lit. a BAO kann daher keine abgabenrechtliche Parteifähigkeit (und insoweit Rechtsfähigkeit) für die gegenständliche Personenmehrheit resultieren.
- § 191 Abs. 1 lit. c BAO setzt voraus, dass gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Die hier zu untersuchenden Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 basieren jedoch darauf, dass dies hier nicht der Fall sei, sodass aus § 191 Abs. 1 lit. c iVm § 78 Abs. 2 lit. a BAO keine (hier unter Punkt **F** maßgebende) abgabenrechtliche Parteifähigkeit (und insoweit Rechtsfähigkeit) für die gegenständliche Personenmehrheit resultieren kann. Denn hier maßgebend für die Untersuchung der Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 ist iSd Erkenntnisses des VwGH 20.4.2004, 2003/13/0145 die diesen zugrundeliegende Verneinung der Erzielung gemeinschaftlicher Einkünfte. Es kann somit hier auch dahingestellt bleiben, wann eine allfällige abgabenrechtliche Parteifähigkeit geendet hätte.

§ 78 Abs. 3 BAO: *„Andere als die genannten Personen haben die Rechtsstellung einer Partei dann und insoweit, als sie auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder als sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie bezieht."*

§ 78 Abs. 3 BAO verleiht keine Parteifähigkeit an nicht rechtsfähige Personenmehrheiten, sondern setzt diese voraus, indem er sich nur auf einzelne „Personen" bezieht. Auch aus § 78 Abs. 3 BAO ist keine abgabenrechtliche Parteifähigkeit (und insoweit Rechtsfähigkeit) für die gegenständliche Personenmehrheit abzuleiten.

§ 188 Abs. 5 BAO (iVm § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO) 'saniert' nicht Fälle, in denen die Personenvereinigung/Personengemeinschaft, in deren Rahmen behaupteterweise gemeinschaftliche Einkünfte erzielt worden sind, als Partei nicht existiert. Vielmehr kann diese Norm nur Fälle 'sanieren', in denen einzelne beteiligte Personen bzw. beteiligte Personenvereinigungen/Personengemeinschaften nicht mehr existieren oder nicht mehr handlungsfähig sind.

§ 190 Abs. 1 BAO idF BGBl 201/1996: *„Auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 finden 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."*

Zur Reichweite der sinngemäßen Anwendung gemäß § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO:

- Wenn die sinngemäße Anwendung auf Nichtfeststellungsbescheide (Bescheide, die aussprechen, dass eine Einkünftefeststellung zu unterbleiben hat) gemäß § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO so weit ginge, dass sie auch § 191 Abs. 1 lit. c BAO umfasste, würde dies bedeuten, dass ein solcher Nichtfeststellungsbescheid an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt haben, zu ergehen hätte; und zwar auch dann, wenn die Personenvereinigung nicht im Firmenbuch eingetragen ist oder war. Zugleich würde § 78 Abs. 2 lit. a BAO bewirken, dass einer solchen Personenmehrheit (zum Zwecke der Erlassung von Nichtfeststellungsbescheiden an sie plus gegebenenfalls zur Anwendung des 7. Abschnittes der BAO [=§§ 243 bis 311a]) abgabenrechtliche Parteifähigkeit und insoweit abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit zukäme.
  - Für eine solch große Reichweite der sinngemäßen Anwendung gemäß § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO könnte sprechen, dass laut Pkt. 5.1 der Richtlinien zur Einkünftefeststellung und laut *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 191 Tz 7 und laut *Ellinger u.a.*, BAO<sup>3</sup>, Anm 2 zu § 97 und Anm 6 zu § 190 die Regelungen, an wen Einkünftefeststellungsbescheide zu ergehen haben, sinngemäß für Nichtfeststellungsbescheide anzuwenden seien. Ebenso spricht VwGH 27.1.1998, 97/14/0158 für eine solch große Reichweite der sinngemäßen Anwendung gemäß § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO (vgl jedoch anschließend spätere Erkenntnisse des VwGH, denen eine andere Auffassung zugrundeliegen dürfte).
  - Hier wird jedoch der in der Rechtsprechung vorherrschenden Ansicht, die den Erkenntnissen VwGH 2.8.2000, 99/13/0014 und VwGH 20.4.2004, 2003/13/0145 entspricht, gefolgt: Bei Nichtanerkennung als Mitunternehmerschaft gibt es kein rechtsfähiges Gebilde, das aus der Geschäftsherrin und den stillen Gesellschaftern besteht.
- Für die vorherrschende Rechtsprechung, wonach bei Nichtanerkennung als Mitunternehmerschaft der Bescheidadressat eines entsprechenden Einkünftenichtfeststellungsbescheides nicht die aus der Geschäftsherrin und den stillen Gesellschaftern zusammengesetzte Personenmehrheit sein kann, sprechen auch § 191 Abs. 1 lit. e BAO, der Einklang

mit § 190 Abs. 1 BAO idF BGBl 201/1996 und die Vermeidung von Widersprüchen im Hinblick auf die Beendigung der Rechts- und Parteifähigkeit:

- Klarzustellen ist, dass Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit iSd § 81 Abs. 1 BAO entweder solche sein können, die im Firmenbuch eingetragen sind (insb OG, KG), oder solche, die nicht im Firmenbuch eingetragen sind. Hier von Belang sein kann nur eine solche, die – wie die aus der *3. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Personenmehrheit – nicht im Firmenbuch eingetragen ist und zivilrechtlich nicht rechts- und parteifähig ist.
- Die sinngemäße Anwendung der Vorschriften für Einkünftefeststellungsbescheide auf Nichtfeststellungsbescheide beinhaltet auch § 191 Abs. 1 lit. e BAO. Nichtfeststellungsbescheide dürfen daher nicht an eine zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personenmehrheit, die nicht als Mitunternehmerschaft anerkannt wird, ergehen. Vielmehr sind derartige Nichtfeststellungsbescheide unter sinngemäßer Anwendung von § 191 Abs. 1 lit. e BAO an die von der Nichtfeststellung Betroffenen, d.h. an jeden von der Nichtfeststellung Betroffenen, zu richten.  
Dem entgegenstehend wird in *Stoll*, BAO-Kommentar, Band 2, S. 2023, ausgeführt: *„§ 191 Abs 1 lit e kann sich, da im § 191 Abs 1 lit a bis d alle in der BAO vorgesehenen Fälle erfaßt sind, nur auf die außerhalb der BAO geregelten gesonderten Feststellungen (Feststellungsbescheide) beziehen.“* Jedoch ist nach dem Jahr der Auflage dieses Kommentares (1994) der zweite Satz des § 190 Abs. 1 BAO durch BGBl 201/1996 geändert worden. Der alte Wortlaut von § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO (*„Dies gilt auch für Bescheide, mit denen ausgesprochen wird, daß die vorgenannten Feststellungen zu unterbleiben haben“*) hatte die sinngemäße Anwendung der für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften auch für Einkünftenichtfeststellungsbescheide normiert. Hingegen normiert § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO idF BGBl 201/1996 die sinngemäße Anwendung der für die Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO geltenden Vorschriften auch für Einkünftenichtfeststellungsbescheide. Es wird daher hier davon ausgegangen, dass der Wortlaut von § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO idF BGBl 201/1996 die vorherrschende Ansicht in der Rechtsprechung und damit die Begründung der vorliegenden Entscheidung stützt.
- Eine aus der sinngemäßen Anwendung von § 191 Abs. 1 lit. c iVm § 78 Abs. 2 lit. a BAO resultierende abgabenverfahrensrechtliche Rechts- und Parteifähigkeit von zivilrechtlich nicht rechtsfähigen Gebilden, die nicht als Mitunternehmerschaften anerkannt werden, würde zu einem Widerspruch führen: Während zivilrechtlich nicht

rechtsfähige Gebilde, die als Mitunternehmerschaft anerkannt werden, durch das Aufhören der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung (Beendigung der Mitunternehmerschaft) abgabenverfahrensrechtlich beendet werden, würde im Fall der nichtanerkannten Mitunternehmerschaft fast nie eine Beendigung eintreten können, weil das Nichtzielen gemeinschaftlicher Einkünfte nur in dem Sonderfall des Wandels zur Einkunftsquelle aufhören könnte.

d) Schlussfolgerung:

Gemessen an dem Maßstab der Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft durch die (vermeintlichen) Nichtfeststellungsbescheide vom 11. November 2009 stellt(e) die aus der *3. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Personenmehrheit keine abgabenverfahrensrechtlich parteifähige (rechtsfähige) Personenvereinigung oder Personengemeinschaft iSd BAO dar. Es kann somit für die Zwecke der hier unter Punkt **F** angestellten Untersuchung dahingestellt bleiben, ob und wann die gegenständliche Personenmehrheit ihre Stellung als Mitunternehmerschaft verloren hätte, falls sie als Mitunternehmerschaft anzuerkennen wäre.

Daher sind auch aus dem Grund der ungeeigneten Bezeichnung des Bescheidadressaten mit der Übergabe der mit 11. November 2009 datierten Bescheidausfertigungen in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* an Herrn HerrP am 12. November 2009 keine rechtswirksamen Bescheide erlassen worden. Diese vermeintlichen Bescheide sind somit aus einem weiteren Grund nichtig und als sogenannte Nichtbescheide anzusehen.

Auch wenn eine solche zur Bescheiderlassung – aus insgesamt drei Gründen (vgl auch Punkte **E** und **G**) – ungeeignete Ausfertigung dem Bw zugesandt worden wäre, hätte damit kein rechtswirksamer Bescheid erlassen werden können. Da der Bw nicht als (materieller) Bescheidadressat in der Ausfertigung angeführt war, sondern nur als Beteiligter, handelte es sich um mehr als einen Mangel in Zusammenhang mit der Zustellung. Eine allfällige Heilung eines Zustellmangels hätte also gar keine Auswirkung gehabt.

**G)** Zum Nichtvertretensein der Beteiligten (und somit des Bw) durch die *3. Geschäftsherrin*, durch deren Geschäftsführer und durch Personen, die von der *3. Geschäftsherrin* vermeintlich mit Wirkung für die Personenmehrheit, die aus der *3. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzt war, bevollmächtigt wurden (Beurteilung der Bezeichnung des Zustellempfängers und des Zustellvorganges):

In den Ausfertigungen vom 11. November 2009 in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* ist als Zustellempfängerin (mit „z.H.“) die *3. Geschäftsherrin* bezeichnet.

Zunächst ist zu klären, ob die aus der 3. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Personenmehrheit einen Vertreter gemäß § 81 BAO hatte. Ein solcher Vertreter gemäß § 81 BAO konnte – unter der Voraussetzung, dass die Personenmehrheit zumindest irgendwann eine Mitunternehmerschaft war – die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bzw nach ihrer Beendigung die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) aktiv und grundsätzlich auch passiv, d.h. insb durch Entgegennahme von Zustellungen, vertreten.

Klarzustellen ist, dass in der vorliegenden Berufungsentscheidung nicht darüber entschieden wird, ob die aus der 3. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzten Personenmehrheit

- entweder in irgendeinem Zeitraum Mitunternehmerschaft war oder noch ist, sodass sie überhaupt unter § 81 BAO fällt und dadurch überhaupt geeignet ist, einen Vertreter gemäß § 81 Abs. 1 bis 5 BAO zu haben bzw gehabt zu haben – sei es als bestehende Personenvereinigung (Personengemeinschaft) oder im Falle der beendeten Personenvereinigung (Personengemeinschaft) mit Auswirkung für die zuletzt Beteiligten gemäß § 81 Abs. 6 BAO,
- oder niemals Mitunternehmerschaft, d.h. Personenvereinigung (Personengemeinschaft) iSd § 81 BAO war, und somit niemals eine vertretungsbefugte Person gemäß § 81 BAO haben konnte, und weiters niemals beendet werden konnte mit der Wirkung der Weitergeltung einer Vertretungsbefugnis auf die zuletzt Beteiligten.

Die folgende Untersuchung wird zeigen, dass es jedenfalls an einer geeigneten Namhaftmachung einer vertretungsbefugten Person mangelte, sodass dahingestellt bleiben kann, ob die aus der 3. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Personenmehrheit eine Mitunternehmerschaft war oder nicht.

Weiters ist zu klären, ob es eine vom Vertreter abweichende Person gab, die im Sinne des § 81 Abs. 2 BAO als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht worden ist, was gemäß § 81 Abs. 2 BAO die Fähigkeit des Vertreters gemäß § 81 BAO, Zustellungen wirksam entgegenzunehmen, verdrängt hätte.

Weiters ist zu klären, ob es eine natürliche oder juristische Person oder eingetragene Personengesellschaft gab, die im Sinne des § 9 Abs. 1 ZustellG von der Personengemeinschaft (Personenvereinigung) gegenüber der Behörde zustellungsbevollmächtigt worden ist, was im Sinne von § 9 Abs. 3 ZustellG die Fähigkeit des Vertreters gemäß § 81 BAO, Zustellungen wirksam entgegenzunehmen, verdrängt hätte.

§ 81 Abs. 1 BAO bestimmt:

*„Abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.“*

Übertragen auf eine Personenmehrheit, die aus einer Geschäftsherrin (Unternehmerin, Inhaberin eines Handelsgewerbes) und mehreren an dem Unternehmen/Handelsgewerbe der Geschäftsherrin (hier: atypisch) still Beteiligten besteht, bedeutet § 81 Abs. 1 BAO, dass es aus folgenden Gründen keine zur Führung der Geschäfte dieser Personenmehrheit bestellte Person gibt:

- Rechtslage vor dem Handelsrechtsänderungsgesetz (HaRÄG, BGBl I 120/2005):  
 § 178 HGB mit der Überschrift *„Begriff und Wesen der stillen Gesellschaft“*:  
*„(1) Wer sich als stiller Gesellschafter an dem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt, hat die Einlage so zu leisten, daß sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergeht.  
 (2) Der Inhaber wird aus den in dem Betrieb geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet.“*  
 § 179 HGB: *„Auf die stille Gesellschaft sind die Vorschriften des 27. Hauptstücks des Zweiten Teils des allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuchs nicht anzuwenden. An ihrer Stelle finden die nachstehenden Vorschriften Anwendung.“*

Die stille Gesellschaft gemäß §§ 178ff HGB war eine reine Innengesellschaft, die nicht der Unternehmensträger war (*Rebhahn in Jabornegg*, HGB, § 178 Rz 6). Somit gab es keine (zivilrechtliche) Geschäftsführung und Vertretung der stillen Gesellschaft selbst (aaO Rz 14).

Da die Vorschriften der §§ 1175ff ABGB über die GesBR auf die stille Gesellschaft nicht anzuwenden waren, konnte aus ihnen auch keine (zivilrechtliche) Geschäftsführung oder Vertretung bei der stillen Gesellschaft selbst abgeleitet werden.

- Rechtslage nach dem HaRÄG, BGBl I 120/2005, das u.a. das HGB in UGB umbenannte:  
 § 179 UGB mit der Überschrift *„Begriff und Wesen der stillen Gesellschaft“*:  
*„(1) Wer sich als stiller Gesellschafter an dem Unternehmen, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt, hat die Einlage so zu leisten, daß sie in das Vermögen des Inhabers des Unternehmens übergeht.  
 (2) Der Inhaber wird aus den in dem Betrieb geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet.“*



Das UGB schließt die Anwendbarkeit der §§ 1175ff ABGB auf die stille Gesellschaft nicht mehr aus (vgl. *Krejci* in Reform-Kommentar § 179 UGB Rz 1). § 178 UGB mit der Überschrift „*Rechtsgeschäftliches Handeln für eine unternehmerisch tätige Gesellschaft bürgerlichen Rechts*“ bestimmt nunmehr: „*Handeln Gesellschafter einer unternehmerisch tätigen Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die im Geschäftsverkehr unter einem eigenen Namen auftritt, oder zur Vertretung der Gesellschaft bestellte Personen in deren Namen, so werden alle Gesellschafter daraus berechtigt und verpflichtet. Dies gilt auch dann, wenn ein handelnder Gesellschafter nicht, nicht allein oder nur beschränkt vertretungsbefugt ist, der Dritte den Mangel der Vertretungsmacht aber weder kannte noch kennen musste.*“

§ 178 UGB hat mit der stillen Gesellschaft iSd §§ 179ff UGB nichts zu tun, weil die stille Gesellschaft (weiterhin) eine reine Innengesellschaft ist; und eine Vertretungsregel zu ihr nicht passt (*Krejci* aaO Vor § 178 UGB Rz 2).

Es ist daher auch für den zeitlichen Anwendungsbereich von HaRÄG und UGB davon auszugehen, dass es keine (zivilrechtliche) Geschäftsführung und Vertretung der stillen Gesellschaft selbst geben kann.

- Wenn zivilrechtlich eine stille Gesellschaft besteht, so kann diese zwar eine typische oder eine atypische sein, zwischen diesen Unterarten der stets zweigliedrigen stillen Gesellschaft besteht aber hinsichtlich der Führung der Geschäfte kein Unterschied: Der Geschäftsherr führt die Geschäfte seines eigenen Handelsbetriebes bzw Unternehmens, wogegen die stille Gesellschaft als solche keine Geschäfte hat, die geführt werden könnten.
- Wenn – wie im vorliegenden Fall nicht auszuschließen – mangels Führung eines Handelsgewerbes (im Anwendungsbereich des HGB) bzw mangels Führung eines Unternehmens (im Anwendungsbereich des UGB) trotz Abschlusses eines Vertrages zur stillen Beteiligung zivilrechtlich keine stille Gesellschaft im Sinne des Handels- bzw Unternehmensrechtes zustandegekommen ist, und dennoch vom Bestehen (irgend)einer Gesellschaft ausgegangen wird, so handelt es sich dabei um eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, für die gilt:
  - Auf sie sind im Anwendungsbereich des HGB die §§ 178ff HGB analog anzuwenden (*Rebhahn* in *Jabornegg*, HGB, § 178 Tz 8). Es handelt sich um eine bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft (*Straube/U. Torggler* in *Straube*, HGB<sup>3</sup>, § 178 Rz 16).
 Somit kann es auch bei einer GesBR nach Art einer stillen Gesellschaft iSd HGB keine (zivilrechtliche) Geschäftsführung und Vertretung dieser Innengesellschaft selbst geben.

- Es ist kein Grund ersichtlich, dass dies bei einer GesBR nach Art einer stillen Gesellschaft iSd UGB anders sein sollte, sodass es auch hier keine (zivilrechtliche) Geschäftsführung und Vertretung dieser Innengesellschaft selbst geben kann.
- Unter den „zur Führung der Geschäfte bestellten Personen“ iSd ersten Halbsatzes von § 81 Abs. 1 BAO sind die zur Führung der Geschäfte zivilrechtlich bestellten Personen zu verstehen. Da es solche Personen bei einer Personenmehrheit, die aus einer Geschäftsherrin und mehreren an dem Unternehmen/Handelsgewerbe der Geschäftsherrin still Beteiligten besteht, nicht geben kann, ist der 2. Fall des § 81 Abs. 1 BAO erfüllt: Die abgabenrechtlichen Pflichten der Personenmehrheit – sofern diese überhaupt rechtsfähig ist und Pflichten (und Rechte) hat – sind „von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.“
- Der Vollständigkeit halber ist zu betonen:
  - Das in der handelsrechtlichen Literatur vertretene Konzept der zivilrechtlich drei- und mehrgliedrigen atypisch stillen Gesellschaft bei Vertragsgestaltung mit erweiterten Mitverwaltungsrechten der Stillen am Unternehmensträger durch einen Beirat aus Vertretern der Stillen (vgl. *Rebhahn* in *Jabornegg*, HGB, § 178 Rz 23) ist erstens hier mangels derartiger Vertragsgestaltung nicht gegenständlich. Zweitens geht der Verwaltungsgerichtshof vom Konzept der zivilrechtlich notwendigerweise zweigliedrigen stillen Gesellschaft aus (vgl. VwGH 2.8.2000, 99/13/0014). Drittens würden durch erweiterte Mitverwaltungsrechte der Stillen am Unternehmensträger wiederum nur die Geschäfte des Unternehmensträgers geführt und nicht die Geschäfte der stillen Gesellschaft selbst.
  - Wenn hier nur die Möglichkeit der Führung irgendwelcher Geschäfte der stillen Gesellschaften für Fälle der Beteiligung von zumindest zwei stillen Gesellschaftern am Handelsgewerbe/Unternehmen der Geschäftsherrin ausgeschlossen wird, so heißt dies nicht, dass im Fall der Beteiligung nur eines einzigen Gesellschafters am Handelsgewerbe/Unternehmen der Geschäftsherrin die Führung irgendwelcher Geschäfte der stillen Gesellschaft selbst möglich wäre. Nur wäre in so einem Fall die Unterscheidung zwischen der zweigliedrigen zivilrechtlichen stillen Gesellschaft und der – bei Vorliegen einer Mitunternehmerschaft – ebenfalls zweigliedrigen, aus Geschäftsherrin und stillem Gesellschafter bestehenden, abgabenverfahrensrechtlich parteifähigen Mitunternehmerschaft nicht so deutlich. Schließlich ist der vorliegende Sachverhalt dadurch gekennzeichnet, dass an der 3. *Geschäftsherrin* wesentlich mehr als nur ein einziger stiller Gesellschafter beteiligt waren.

- Für die Untersuchung der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 auf Nichtigkeit wird hier unter Punkt **G** das – nichtige, wenngleich nicht unbedingt falsche – Verneinen des Vorgelegenseins einer Mitunternehmerschaft, das aus den vermeintlichen Bescheiden vom 11. November 2009 resultieren sollte, nicht als gegeben vorausgesetzt. Denn sonst hätten die nichtigen Bescheide – außer ihrer inneren Widersprüchlichkeit (vgl. Punkt **F**) – plötzlich doch eine rechtsgestaltende Wirkung. Das Vorgelegensein einer Mitunternehmerschaft muss außerhalb der Begründung zu Punkt **F** in der vorliegenden Berufungsentscheidung offen gelassen werden, damit die insgesamt drei Begründungen (Punkte **E** bis **G**) für die Nichtigkeit der Bescheide vom 11. November 2009 voneinander unabhängig sind, und jede für sich beständig ist.

Nachdem der 2. Fall des § 81 Abs. 1 BAO erfüllt ist und die abgabenrechtlichen Pflichten der Personenmehrheit – sofern diese überhaupt rechtsfähig ist und Pflichten (und Rechte) hat – „von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen“ sind, ist mit § 81 Abs. 2 BAO fortzusetzen, welcher bestimmt: *„Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hierfür 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.“*

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO drei Fälle der Namhaftmachung, und zwar stets durch die mehreren Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kommen, regelt:

- a) Namhaftmachung einer Person aus der Mitte der zur Erfüllung der Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen als vertretungsbefugte Person;  
im bisherigen Verfahren wurde offenbar davon ausgegangen, dass die 3. Geschäftsherrin aus der Mitte der in Zusammenhang mit ihr behaupteten Mitunternehmerschaft als vertretungsbefugt namhaft gemacht worden wäre;
- b) Namhaftmachung eines Bevollmächtigten als vertretungsbefugte Person;

- c) Namhaftmachung einer anderen Person als der vertretungsbefugten Person als Zustellungsbevollmächtigten;
- d) Davon zu unterscheiden ist der Fall der Bekanntgabe (Geltendmachung) gegenüber der Behörde einer durch die einzige vertretungsbefugte Person erteilten Vollmacht mit Wirkung für die rechtsfähige Personenmehrheit. (§ 83 Abs. 1 BAO, § 9 Abs. 1 ZustellG)

ad a)

‘Namhaft machen’ iSd § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO bedeutet, die vertretungsbefugte Person ausdrücklich zu bezeichnen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 81 Tz 2).

Bei der behaupteterweise iZm der *3. Geschäftsherrin* gebildeten Mitunternehmerschaft kamen folgende Personen zur Erfüllung der Pflichten iSd § 81 Abs. 1 BAO in Betracht (sofern eine Mitunternehmerschaft gegeben war und diese überhaupt Pflichten zu erfüllen hatte bzw. Rechte geltend machen konnte):

- Ab der Bekanntgabe der ersten Beteiligungs-Tranche (2006/I) beim Finanzamt mit Schreiben der *3. Geschäftsherrin* vom 31. Mai 2007 (ebenso: Eingangsstempel) hätten 95 Personen, und zwar die *3. Geschäftsherrin* und die 94 atypisch stillen Beteiligten dem Finanzamt „eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft [...] machen“ müssen. Durch den eingereichten Mustervertrag für eine derartige atypisch stille Gesellschaft und den im Wege des Wohnsitzfinanzamtes eines Beteiligten aktenkundig gewordenen Vertrag über eine der 94 stillen Gesellschaften kann dies jedenfalls nicht erfolgt sein. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob durch das Einreichen aller stillen Gesellschaftsverträge bzw. gegebenenfalls durch das Einreichen von Ablichtungen aller stillen Gesellschaftsverträge eine ausreichend ausdrückliche Namhaftmachung durch alle 95 Personen gegenüber der Behörde erfolgt wäre.

Eine Namhaftmachung ist aus folgenden Gründen auch nicht durch die Einreichung des von der *3. Geschäftsherrin* – datiert mit 31. Mai 2007 – unterfertigten Formulars ‘Verf16’ (vgl. Punkt **C**) erfolgt:

- Als Vertreter gemäß § 81 BAO ist niemand angegeben.
- Mit der Angabe der Wirtschaftstreuhandgesellschaft<sup>3</sup> als „Zustelladresse“ konnte schon deshalb kein – von der vertretungsbefugten Person abweichender – Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht werden, weil das Formular von der *3. Geschäftsherrin* und für diese von ihrem Geschäftsführer unterschrieben worden ist. Weder die *3. Geschäftsherrin* noch ihr Geschäftsführer sind jemals wirksam zur vertretungsbefugten Person für die gegenständliche Personenmehrheit geworden. Sie

konnten daher nicht wirksam jemanden als Zustellungsbevollmächtigten namhaft machen oder bevollmächtigen (vgl auch unten).

Auch in der Niederschrift vom 28. August 2007 (vgl Punkt **C**) wurde keine Person aus der Mitte der zur Erfüllung der Pflichten gemäß § 81 Abs. 1 BAO in Betracht kommenden Personen oder ein gemeinsamer Bevollmächtigter namhaft gemacht:

- Die Niederschrift enthält zwar Aussagen, die darauf hindeuten, dass die *3. Geschäftsherrin* die vertretungsbefugte Person sein solle. Die Unterfertigung erfolgte durch den Geschäftsführer der *3. Geschäftsherrin* und eine weitere Person, über deren Identität keine Aussage möglich ist. Selbst wenn diese weitere Person einer der 94 stillen Gesellschafter war, haben nicht alle 95 zur Erfüllung der Pflichten in Betracht kommenden Personen *die 3. Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person namhaft gemacht. Die *3. Geschäftsherrin* konnte sich jedenfalls auch nicht selbst namhaft machen, denn nichts deutet darauf hin, dass *die 3. Geschäftsherrin* oder ihr Geschäftsführer eine Berufsberechtigung als Rechtsanwalt, Wirtschaftstreuhänder oder Notar hatten, welche Voraussetzung für eine Wirksamkeit der Berufung auf eine erteilte Vollmacht wäre. Somit kann dahingestellt bleiben, ob ein solcher Parteienvertreter wirksam sich selbst aus der Mitte der in Betracht kommenden Personen gegenüber der Behörde als vertretungsbefugte Person namhaft machen könnte, indem diese Namhaftmachung als Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung subsumiert würde.
- Die Bekanntgabe, dass die Buchhaltung durch die Wirtschaftstreuhandgesellschaft<sup>3</sup> vorgenommen werde, kann schon vom Erklärungswert her keine Bevollmächtigung sein.
- Da zuvor keine vertretungsbefugte Person oder gemeinsamer Bevollmächtigter der Behörde gegenüber namhaft gemacht worden war, was gemäß § 81 Abs. 5 BAO auch für neu in die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) eintretende Gesellschafter (Mitglieder) gegolten hätte, hätten ab der Bekanntgabe der zweiten Beteiligungstranche die stillen Beteiligten der ersten zwei Beteiligungs-Tranchen und die *3. Geschäftsherrin* „eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft [...] machen“ müssen. Dies ist durch den eingereichten Mustervertrag nicht erfolgt (vgl. oben)
- Bei den folgenden Beteiligungstranchen konnte durch die Einreichung jeweils eines Mustervertrages ebenfalls keine Namhaftmachung einer vertretungsbefugten Person erfolgen.

ad b und c)

Durch die mehreren Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, ist keine Namhaftmachung eines Bevollmächtigten als vertretungsbefugte Person iSd 2. Falles des § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO der Abgabenbehörde gegenüber erfolgt. Weiters ist durch die mehreren Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, keine Person als Zustellungsbevollmächtigter iSd 3. Falles des § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO der Abgabenbehörde gegenüber namhaft gemacht worden. Und es ist keine Bestellung einer Person als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit gemäß der letzten beiden Sätze von § 81 Abs. 2 BAO durch die Abgabenbehörde erfolgt.

Für eine Namhaftmachung des HerrP, der wirtschaftstreuhandges.3 oder der Wirtschaftstreuhandgesellschaft1 oder des Mag. Steuerberater2 als gemeinsamen Bevollmächtigten oder abweichenden Zustellungsbevollmächtigten iSd § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO durch alle diejenigen Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, gibt es keinerlei Anhaltspunkte.

Die Berufungen auf erteilte Bevollmächtigungen über FinanzOnline (gemäß § 88 Abs. 9 WTBG) können daher nicht auf Bevollmächtigungen iSd § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO beruht haben.

ad d)

Es muss vielmehr davon ausgegangen werden, dass die Berufungen auf erteilte Vollmachten über FinanzOnline auf (vermeintlichen) Bevollmächtigungen durch die *3. Geschäftsherrin* bzw deren Geschäftsführer beruhen.

Da die *3. Geschäftsherrin* oder deren Geschäftsführer nicht die gemäß § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO namhaft gemachte vertretungsbefugte Person für die aus der *3. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Personenmehrheit war, waren sämtliche Erklärungen der *3. Geschäftsherrin* und ihres Geschäftsführers ohne Wirkung für diese Personenmehrheit. Die durch die *3. Geschäftsherrin* bzw ihren Geschäftsführer vorgenommenen Bevollmächtigungen der Wirtschaftstreuhandgesellschaft1 und des Mag. Steuerberater2 waren ohne jegliche Wirkung für diese Personenmehrheit. Wenn die aus der *3. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Personenmehrheit abgabenverfahrensrechtlich rechtsfähig (partefähig) ist oder gewesen ist, was gemäß § 19 Abs. 2 iVm § 81 Abs. 6 BAO auch Nachwirkungen auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter/Mitglieder haben kann, so war bzw ist sie

- nur durch gleichlautende Erklärungen aller Gesellschafter/Mitglieder aktiv handlungsfähig,
- nur durch Zustellung an alle Gesellschafter/Mitglieder passiv handlungsfähig.

Für derartiges gemeinsames Handeln aller (ehemaligen) Gesellschafter/Mitglieder und für der-

artige Zustellungen an alle (ehemaligen) Gesellschafter/Mitglieder – und zwar vor der Stellung des Aufhebungsantrages des Bw am 21. Juli 2010, da spätere Zustellungen für die vorliegende Berufungsentscheidung ohne Belang sind (vgl auch Klarstellung unter Punkt **A**) – gibt es keine Anhaltspunkte. Für die Feststellung der Unwirksamkeit der Vollmachtserteilungen kann es daher dahingestellt bleiben, ob diese Personenmehrheit rechtsfähig/partefähig war/ist oder nicht. Denn die Unwirksamkeit der vermeintlich rechtsgeschäftlich für die Personenmehrheit erteilten Vollmachten ist immer gleich: Entweder weil die *3. Geschäftsherrin* und ihr Geschäftsführer nicht allein für die abgabenrechtlich rechtsfähige Personenmehrheit wirksame Erklärungen abgeben konnten, oder aber weil die Personenmehrheit mangels irgendwann bestandener Rechtsfähigkeit keinen Bevollmächtigten haben konnte. Der Übergang einer unwirksamen Bevollmächtigung auf die zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder iSd § 81 Abs. 6 BAO ist undenkbar.

Die Berufung auf eine nicht wirksam erteilte Bevollmächtigung bewirkt nicht die Wirksamkeit der Bevollmächtigung.

Es kann daher dahingestellt bleiben, ob in der unter Punkt **C** erwähnten Niederschrift vom 21. Oktober 2009 der Widerruf der Vollmacht in Sachen „Kurzbezeichnung Geschäftsherrin Drei“ auch die gegenständliche Personenmehrheit betreffen sollte oder nur die *3. Geschäftsherrin*. Denn der Widerruf wird von Ing. HerrP erklärt, der für die gegenständliche Personenmehrheit ohnehin nicht wirksam Erklärungen abgeben konnte. Und der Widerruf einer nicht wirksam erteilten Vollmacht ginge ohnehin ins Leere.

Die Nichtbezeichnung eines Parteienvertreters als Zustellempfänger in den Ausfertigungen vom 11. November 2009 war daher für sich betrachtet richtig, ändert aber nichts am rechtlichen Scheitern des Zustellvorganges am 12. November 2009.

Da die *3. Geschäftsherrin* – ihrerseits vertreten durch HerrP – nicht Vertreterin der gegenständlichen Personenmehrheit war und HerrP auch nicht ad personam Vertreter der gegenständlichen Personenmehrheit war, wie es § 101 Abs. 3 bzw Abs. 4 BAO entsprochen hätte, ist der gegenständliche Zustellvorgang am 12. November 2009 gescheitert.

Selbst wenn es sich bei den am 12. November 2009 dem HerrP übergebenen Schriftstücken um geeignete Bescheidausfertigungen gehandelt hätte – was freilich aus den o.a. Gründen laut Punkt **E** und **F** nicht der Fall war – wäre die damit am 12. November 2009 versuchte Zustellung rechtsunwirksam gewesen.

Daher sind auch aus dem Grund der mangelhaften Zustellung mit der Übergabe der mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* an Herrn HerrP am 12. November 2009 keine rechtswirksamen Bescheide erlassen worden. Diese

vermeintlichen Bescheide sind somit aus einem weiteren Grund nichtig und als sogenannte Nichtbescheide anzusehen.

**H)** Zur Entscheidung über die Berufung:

Die durch die Übergabe der mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* an den Geschäftsführer der *3. Geschäftsherrin* am 12. November 2009 vermeintlich erlassenen Bescheide sind, wie oben (Punkte **E, F, G**) dargestellt, aus drei Gründen nichtig, wobei jeder Grund allein für die Nichtigkeit hinreicht.

Wie bereits unter Punkt **D** ausgeführt, sind auch die verwaltungsinternen, mit 14. und 15. Dezember 2009 datierten Maßnahmen iZm *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* ohne Bescheidqualität.

Die Nichtigkeit aller dieser Erledigungen bzw Maßnahmen, die den Eindruck von Feststellungsbescheiden in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* erwecken hätten können, hat zur Folge, dass der (vermeintliche) Feststellungsbescheid, dessen Aufhebung am 21. Juli 2010 beantragt wurde, rechtlich nicht existiert und somit keinesfalls das Objekt einer Bescheidaufhebung sein kann. Die Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ist daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO durch die Berufungsentscheidung in eine Zurückweisung umzuändern. Im Sinne von VwGH 21.10.1999, 98/15/0195, ist mit einer Berufungsentscheidung die Abänderung des angefochtenen Bescheides gemäß § 289 Abs. 2 BAO vom Ausspruch der Abweisung auf den Ausspruch der Zurückweisung zulässig.

Ein inhaltlicher Ausspruch über das Vorgelegensein einer Einkunftsquelle und damit einer Mitunternehmerschaft iZm der *3. Geschäftsherrin* sowie über allfällige Einkunftsanteile ist mit der vorliegenden Berufungsentscheidung nicht möglich.

Dem Vorbringen des Finanzamtes, die Berufungsbehörde möge inhaltlich zu diesem Thema in der Begründung der vorliegenden Berufungsentscheidung Stellung nehmen, ist zu entgegnen, dass dies ohne aufwendige Ermittlungen nicht auf seriöse Weise möglich wäre und dass eine derartige Stellungnahme zur Begründung der Berufungsentscheidung nicht nötig ist und dass schon aus Gründen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit, welche sich aus Artikel 126b Abs. 5 B-VG ergeben, hier keine derartige Stellungnahme abgegeben wird.

Ergeht auch an Finanzamt A

Wien, am 8. Februar 2012