



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat **hat** über die Berufung der Bw, vertreten durch steuerliche Vertretung, vom 11. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 30. März 2010, mit denen

- **1)** die Berufung vom 4. Februar 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO der Jahre 2005 bis 2008 als Beteiligte bei der 2. Geschäftsherrin & atypisch Stille wegen abgelaufener Berufungsfrist zurückgewiesen wurde,
- **2)** der Antrag vom 4. Februar 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist der unter **1)** angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde,
- **3)** der Antrag vom 4. Februar 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der unter **1)** angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde,

entschieden, dass die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 2 BAO folgendermaßen abgeändert werden:

- **1)** Der Zurückweisungsbescheid vom 30. März 2010 zur Berufung vom 4. Februar 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO der Jahre 2005 bis 2008 betreffend 2. Geschäftsherrin & atypisch Stille wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung der Berufung vom 4. Februar 2010 als unzulässig wegen rechtlicher Nichtexistenz dieser Feststellungsbescheide ausspricht.
- **2)** Der Bescheid vom 30. März 2010, mit dem der Antrag vom 4. Februar 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist

der unter **1)** angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO ausspricht.

- **3)** Der Bescheid vom 30. März 2010, mit dem der Antrag vom 4. Februar 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der unter **1)** angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ausspricht.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) beteiligte sich

- als atypisch stille Gesellschafterin an der streitgegenständlichen Geschäftsherrin zweiteGeschäftsherrin, die in der vorliegenden Entscheidung als *2. Geschäftsherrin* bezeichnet werden wird;

A) Ablauf des auf die Bw bezogenen Verfahrens:

Vertreten durch steuerl. Vertretung richtete die Bw mit Schreiben vom 4. Februar 2010

Anbringen an das Finanzamt A , betreffend

- Beantragung d.Zustellung v.geänderten u.allfälligen zukünftigen Feststellungsbescheiden
- Beitritt zu Berufungen anderer Mitgesellschafter
- Berufung gegen Feststellungsbescheide bzw Nichtveranlagungsbescheide v. 11.11.2009 u.a. in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter*.

Der Bw sei bekannt geworden, dass offenbar geänderte Feststellungsbescheide zu Handen des Geschäftsführers der Geschäftsherrin zugestellt worden seien. Gegen den Geschäftsführer liefen strafrechtliche Ermittlungen u.a. wegen des Verdachtes des schweren Betruges gegenüber den atypisch stillen Gesellschaftern. Der Geschäftsführer sei in Untersuchungshaft genommen worden, unerreichbar und habe keine Informationen an die von den Feststellungsbescheiden betroffenen atypisch stillen Gesellschafter weitergeleitet. Aufgrund dieser Umstände sei der Geschäftsführer bzw die Geschäftsherrin kein ordnungsgemäßer gemeinsamer Zustellbevollmächtigter. Die Zustellung an diese liege außerhalb der Ermessensübung gemäß § 20 BAO; von der Zustellfiktion hätte nicht Gebrauch gemacht werden dürfen.

Weiters wurde im Falle der Versäumung einer Grundlagenbescheid-Rechtsmittelfrist die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragt. Alternativ wurde auch ein Antrag gemäß § 299 BAO gestellt.

Zu den Feststellungsbescheiden bzw Bescheiden über die Nichtfeststellung von Einkünften wurde Aufhebung bzw Abänderung dahingehend beantragt, dass die Verluste aus der Veruntreuung der Anlage anerkannt würden, jedenfalls bis zur Höhe der Einlage des betroffenen Mitgesellschafters. Den Berufungswerbern möge Gelegenheit gegeben werden, nach Eröffnung des Konkurses oder Bestellung eines Notgeschäftsführers geänderte Bilanzen vorzulegen, die der Judikatur des VwGH Rechnung trügen, dass die veruntreuten Gelder eines an sich tauglichen Modelles als Forderung gegen die Beschuldigten unter Ansatz einer noch zu ermittelnden Werberichtigung eingestellt würden.

Das Finanzamt A erließ – neben Zurückweisungsbescheiden zur Berufung in Sachen 1.GmbH & atypisch Stille sowie in Sachen 3.GmbH & atypisch Stille wegen mangelnder Beteiligung der Bw daran und somit mangelnder Berufungslegitimation – folgende, mit 30. März 2010 datierte (und in der 16. Kalenderwoche zwischen 19. und 22. April 2010 versendete) Bescheide an die Bw z.H. ihrer steuerlichen Vertretung:

- 1) Zurückweisungsbescheid, mit dem die Berufung vom 4. Februar 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm 190 Abs. 1 BAO der Jahre 2005 bis 2008 als Beteiligte an der *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* wegen abgelaufener Berufungsfrist zurückgewiesen wurde,
- 2) Bescheid, mit dem der Antrag vom 4. Februar 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist der unter 1) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde,
- 3) Bescheid, mit dem der Antrag vom 4. Februar 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der unter 1) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde, weil die nötige Gewissheit der Rechtswidrigkeit der Bescheide aus dem Vorbringen der Bw nicht resultiere. Die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit reiche nicht aus.

In der auf Beiblättern zusätzlich gegebenen Begründung zum Zurückweisungsbescheid wurde ausgeführt:

- Laut Gesellschaftsverträgen sei zur Geschäftsführung und Vertretung nur die Geschäftsherrin berechtigt und verpflichtet sowie im Außenverhältnis nur die Geschäftsherrin berechtigt aufzutreten. Die Geschäftsherrin werde durch den Alleingeschäftsführer HerrP vertreten.
- HerrP sei nur von 25. Juni bis 3. September 2009 in Untersuchungshaft gewesen. Nach seiner Enthaltung habe er die abgabenrechtlichen Interessen der geprüften Gesellschaften wahrgenommen und hätte sich einer steuerlichen Vertretung

(Wirtschaftstreuhandgesellschaft) und einer anwaltlichen Vertretung (RA Dr. u) bedient. Die Prüfungsorgane hätten nicht den Eindruck gehabt, dass Herr P psychisch nicht in der Lage gewesen wäre, die Geschäftsführungsagenden wahrzunehmen. Das LG a habe zwar mit Beschluss dem Herrn P untersagt, mit Mitbeschuldigten Kontakt aufzunehmen. Damit sei es ihm aber nicht unmöglich gemacht worden, mit den atypisch stillen Gesellschaftern Kontakt aufzunehmen und sie zu informieren, weil sie nicht zum Kreis der Beschuldigten gehörten.

Mitte 2009, also lange vor Ergehen der Feststellungsbescheide, habe das Landeskriminalamt Fragebögen an sämtliche stillen Gesellschafter versandt, sodass den Beteiligten spätestens zu diesem Zeitpunkt bekannt und klar hätte sein müssen, dass bei der Gesellschaft eine abgabenbehördliche Prüfung stattfinde. Damit hätte jeder Beteiligte die Möglichkeit gehabt, seine ihm gesellschaftsvertraglich bzw gesetzlich eingeräumten (Informations-)Rechte in Anspruch zu nehmen. Jeder Beteiligte hätte im Wissen über diese Vorgänge um Zustellung aller Feststellungsbescheide direkt an ihn selbst ersuchen können.

Schließlich folgen weitere Ausführungen, warum die Inanspruchnahme der Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO auch aus Ermessensgründen in Ordnung gewesen sei. U.a. sei die Übergabe der Feststellungsbescheide an den Geschäftsführer der 2. *Geschäftsherrin* im Beisein des anwaltlichen Vertreters der Personengemeinschaft, RA Dr. u, [was dieser laut Aktenlage nicht war; vgl Punkt **G**] erfolgt.

In der auf einem Beiblatt zusätzlich gegebenen Begründung zum Abweisungsbescheid zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wurde ausgeführt, dass weder die Verhaftung des Geschäftsführers noch die behauptete – aber so nicht gegebene – Auflage des Landesgerichtes, den Kontakt mit den Beteiligten zu meiden, ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis dargestellt hätten.

Vertreten durch steuerl. Vertretung erhab die Bw mit Schreiben vom 11. Mai 2010 Berufung gegen die Bescheide vom 30. März 2010 betreffend 2. Geschäftsherrin und atypisch stille Gesellschafter, St.Nr. StNr2neu. Begründend wurde u.a. vorgebracht:

- [relevant für Punkt **G** der Begründung der vorliegenden Berufungsentscheidung] Zustellmängel: Die Anleger seien nie vertreten gewesen bzw sei im Falle der aufrechten Bevollmächtigung der bisherigen steuerlichen Vertretung oder des RA Dr. U, dessen Eigenschaft als Vertreter der Mitunternehmer zugleich bestritten wird, nicht dem Zustellungsbevollmächtigten zugestellt worden. Dr. U sei Strafverteidiger und sicher als solcher und nicht als befugter Parteienvertreter der Personengesellschaft iSd BAO

eingeschritten. Ing. P (Geschäftsführer der Geschäftsherrin) sei als eben entlassener beschuldigter Straftäter nicht mehr als von den Gesellschaftern zur Geschäftsführung bestellte Person iSd § 81 BAO anzusehen gewesen.

Diverse Vorwürfe an die Behörde, insbesondere unter Missbrauch des Ermessensspielraumes iSd § 101 Abs. 3 BAO [Nutzung der Zustellfiktion] die Feststellungsbescheide nicht den Anlegern zur Kenntnis gebracht zu haben.

- [relevant für Punkt **E** der Begründung der vorliegenden Berufungsentscheidung]
Die Feststellungsbescheide seien nichtig, weil sie von einem Beamten des Finanzamtes C, Herrn S, und nicht von einem befugten Organwalter des zuständigen Finanzamtes A unterschrieben sind.
- [relevant für Punkt **F** der Begründung der vorliegenden Berufungsentscheidung]
Nichtigkeit der Feststellungsbescheide wegen mangelnder namentlicher Anführung der Beteiligten als Bescheidaddressaten.
Das Finanzamt habe die Gesellschaft nicht als steuerliche Mitunternehmerschaft eingestuft.
Unter EStR 2000 Rz 5903 ff werde zur verfahrensrechtlichen Folge einer derartigen Einstufung bei mangelnder abgabenrechtlicher Rechtsfähigkeit/Parteifähigkeit der behaupteten Mitunternehmerschaft ausgeführt, dass der Einkünftenichtfeststellungsbescheid an alle behaupteten Beteiligten, die im Bescheid anzuführend seien, zu richten sei, und jedem Beteiligten eine Ausfertigung zuzustellen sei.
Verweis auf VwGH 24.9.2008, 2008/15/0204.

Klarzustellen ist, dass Gegenstand der vorliegenden Entscheidung über die Berufung vom 11. Mai 2010 nur die drei o.a. Bescheide vom 30. März 2010 betreffend *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* sind, welche sich wiederum auf die entsprechende Berufung bzw die entsprechenden Anträge vom 4. Februar 2010 hinsichtlich (vermeintlicher) Bescheide aus dem Jahr 2009 beziehen.

Das Finanzamt A hat aufgrund ähnlicher Entscheidungen des UFS wie der vorliegenden Berufungsentscheidung angekündigt, neue Bescheide in Sachen Einkünftenichtfeststellung betreffend *2. Geschäftsherrin & (ehemalige) stille Gesellschafter* an alle Beteiligten (und somit auch an die Bw) zu erlassen, welche die Mängel der (vermeintlichen) Bescheide vom 11. November 2009 (vgl unten Punkte **E** bis **H**) nicht aufweisen sollen. Diese (gegebenenfalls zukünftigen) Bescheide unterscheiden sich also wesentlich von den vermeintlichen Bescheiden vom 11. November 2009 und auch von den gar nicht als Bescheiderlassung gedachten innerbehördlichen Maßnahmen vom 14. und 18. Dezember 2009 (zu diesen siehe Punkt **D**).

Derartige neue, an die Bw erlassene Bescheide bzw zu erwartende zukünftige Bescheide in Sachen Einkünftenichtfeststellung betreffend *2. Geschäftsherrin & (ehemalige) stille Gesellschafter* sind nicht dieselben, lediglich verbesserten und erstmals wirksam erlassenen Bescheide vom 11. November 2009 (bzw. vom 14. bzw 18. Dezember 2009), sondern andere Bescheide als die vermeintlichen Bescheide aus 2009. Die Berufung der Bw vom 4. Februar 2010 kann somit nicht als eine – im Sinne des § 273 Abs. 2 BAO vor Beginn der Berufungsfrist eingebrochene – Berufung gegen derartige neue Bescheide aus 2011 bzw zukünftige Bescheide aufgefasst werden. Somit können sich die Bescheide vom 30. März 2010 nicht auf derartige neue Bescheide aus 2011 bzw zukünftige Bescheide beziehen und kann sich auch die vorliegende Berufungsentscheidung nicht auf derartige neue Bescheide aus 2011 bzw zukünftige Bescheide beziehen. Auch kann die Berufung vom 4. Februar 2010 kein Anwendungsfall des § 274 BAO sein: Denn die vermeintlichen Bescheide aus 2009 (Nichtbescheide, nichtige Bescheide, rechtlich nicht existente Bescheide) sind ein rechtliches Nichts, sodass sie keine „Stelle“, keinen Raum im Rechtsgefüge haben, die/der von neuen Bescheiden eingenommen werden könnte. Somit kann ein neuer (späterer) Bescheid nicht im Sinne des § 274 BAO „an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen“ Nichtbescheides treten.

B) Zur *2. Geschäftsherrin* ist aus dem Firmenbuch ersichtlich:

Am 2. März 2004 wurde unter FN2 die „zweiteGeschäftsherrin“ mit Sitz in Wien und Geschäftsanschrift Adresse1inWienerBezirk durch das Handelsgericht Wien in das Firmenbuch eingetragen. Die Erklärung über die Errichtung dieser Gesellschaft (*2. Geschäftsherrin*) datierte vom 16. Jänner 2004; ein Nachtrag hierzu vom 19. Februar 2004.

Am 21. Oktober 2006 wurde als Geschäftsanschrift Adresse2inWien in das Firmenbuch eingetragen. Am 8. Jänner 2008 wurde als Geschäftsanschrift Adresse3inAnderemWienerBezirk in das Firmenbuch eingetragen.

Am 11. Februar 2009 wurde durch das Landesgericht a die Verlegung des Sitzes der Geschäftsherrin nach a und die Geschäftsanschrift Adresse4inA in das Firmenbuch eingetragen.

Als Geschäftsführer der *2. Geschäftsherrin* war ab Beginn bis 26. Februar 2010 HerrIng.P eingetragen.

Am 26. Februar 2010 wurde infolge der rechtskräftigen Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG die Auflösung der *2. Geschäftsherrin* im Firmenbuch eingetragen; ihre Firma wurde auf „zweiteGeschäftsherrin in Liqu.“ geändert.

C) Zum Steuerakt (Papierakt) betreffend *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* des Finanzamtes (+Ausdrucke aus elektronischem Steuerakt im „UFS-Akt zu [2. Geschäftsherrin] & atypisch Stille (betr. div. GZ.)“), hinsichtlich Bildung und Vertretung der behaupteten Mitunternehmerschaft:

Die *2. Geschäftsherrin* schloss mit stillen Gesellschaftern in mehreren Beteiligungsrounden/tranchen in den Jahren 2004 bis 2006 Gesellschaftsverträge ab.

In der Eingabe der *2. Geschäftsherrin* an das Finanzamt für den Bezirk in Wien vom 31. Dezember 2004 betreffend Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG mit 71 atypisch stillen Gesellschaftern (2004/I) rückwirkend per 1. April 2004 ist die Bw in der Beteiligtenliste 2004/I nicht enthalten.

In der Eingabe der *2. Geschäftsherrin* an das Finanzamt für den Bezirk in Wien vom 31. Mai 2005 betreffend Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG mit 27 atypisch stillen Gesellschaftern (2004/II) rückwirkend per 1. September 2004 ist die Bw in der Beteiligtenliste 2004/II nicht enthalten.

In der Eingabe der *2. Geschäftsherrin* an das Finanzamt für den Bezirk in Wien vom 30. August 2005 betreffend Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG mit fünf atypisch stillen Gesellschaftern (2004/III) rückwirkend per 30. November 2004 ist die Bw in der Beteiligtenliste 2004/III nicht enthalten.

Beteiligtenlisten für Beteiligungsrounden an der *2. Geschäftsherrin* betreffend 2005 sind nicht aktenkundig.

In der Eingabe der *2. Geschäftsherrin* an das Finanzamt für den Bezirk in Wien vom 29. Dezember 2006 betreffend Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG mit 30 atypisch stillen Gesellschaftern (2006/I; auf der Liste mit 33 Personen sind drei Personen doppelt angeführt) ist die Bw in der Beteiligtenliste 2006/I mit 10.000 € Einzahlungsbetrag (=Nominale), davon 75% atypisch stille Einlage und 25% Gesellschafterdarlehen, enthalten.

Hinsichtlich einer (vermeintlichen) Vertretung gemäß § 81 BAO der in Zusammenhang mit der *2. Geschäftsherrin* behaupteten Mitunternehmerschaft sind aktenkundig:

- Gesellschaftsverträge in Ablichtung: jeweils fast alle aus den Tranchen 2004/I und 2004/II sowie alle aus der Tranche 2004/III;
- Mustervertrag zur Tranche 2006/I;
- die Gesellschaftsverträge – soweit aktenkundig – enthalten unter Punkt IX/1 die Bestimmung, dass nur die *2. Geschäftsherrin* zur Geschäftsführung und Vertretung

berechtigt und verpflichtet sei sowie im Außenverhältnis nur die *2. Geschäftsherrin* aufzutreten berechtigt sei.

- keine Eingaben, in denen ausdrücklich jemand als Vertreter gemäß § 81 BAO der *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* bezeichnet würde. Die Unterfertigung der für diese (zumindest behauptete) Mitunternehmerschaft eingereichten Einkünftefeststellungs-erklärungen für 2004 und 2005 durch HerrP unter Beisetzung des Stempels der *2. Geschäftsherrin* dokumentiert nur ein Auftreten der *2. Geschäftsherrin*, als ob sie Vertreterin der (zumindest behaupteten) Mitunternehmerschaft gewesen wäre.

Das Finanzamt WienBezirk vergab für die *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* die Steuernummer StNr2alt.

Als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter war von 11. Jänner 2006 bis 16. März 2009 bei der der *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* zugeordneten Steuernummer die wirtschaftstreuhandgesellschaft in der EDV der Finanzverwaltung eingetragen (über FinanzOnline). Am 23. April 2009 wurde über FinanzOnline HerrSteuerberater 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 (parteifähige) Personenvereinigung / Personengemeinschaft – bestellt wurde, ist neben den anschließend angeführten Schriftstücken aus den o.a. Eintragungen als Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter über FinanzOnline eine diesbezügliche Berufung auf die jeweils erteilte Vollmacht durch die wirtschaftstreuhandgesellschaft am 11. Jänner 2006 sowie durch HerrnSteuerberater am 23. April 2009 gegeben. [Vgl aber Punkt **G**, wonach die Erteilung der Vollmacht durch die *2. Geschäftsherrin* für die Mitunternehmerschaft nicht wirken konnte, sodass die Berufungen auf erteilte Bevollmächtigungen wiederum unwirksam waren.] Eine weitere abgabenverfahrensrechtlich vorgesehene elektronische Eingabe ist in der Zurücklegung der Vollmacht durch die wirtschaftstreuhandgesellschaft am 16. März 2009 zu erblicken.

Schriftlich ist diesbezüglich aktenkundig:

- Von Herrn P unterfertigter Auftrag und Vollmacht der *2. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter* für Steuerberater HerrnSteuerberater inklusive ausdrücklich erteilter Zustellvollmacht vom 3.4.2009, dem Finanzamt WienBezirk mit Schreiben vom 11. Mai 2009 bekanntgegeben.

- Niederschriftlicher Widerruf der gegenüber Stb. herrSteuerberater erteilten Vollmacht für „Kurzabkürzung2.Geschäftsherrin“ durch HerrIng.P im Beisein von Organwaltern des damals aktenführenden Finanzamtes WienBezirk am 21. Oktober 2009.
- Das durch Rechtsanwalt Dr. U eingebrachte Fristverlängerungsansuchen vom 10. Dezember 2009 (vgl Punkt **D**), mit dessen einziger aktenkundiger Berufung auf eine erteilte Bevollmächtigung in Bezug auf *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille*.

D) Zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften (Einkünfte-erklärungen) iZm *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* sowie zur abgabenbehördlichen Außenprüfung und deren [gescheiterte] bescheidmäßige Umsetzung:

[Anm: Genaugenommen konnte es sich nur um vermeintliche Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften handeln: Denn die *2. Geschäftsherrin*, die diese Einkünfte-„Erklärungen“ für die Jahre 2004 und 2005 unterfertigte, war nicht die Vertreterin gemäß § 81 BAO für die Personenmehrheit, die aus der *2. Geschäftsherrin* und der 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 ist davon auszugehen, dass auch die elektronisch eingebrachte Einkünfte-„Erklärung“ für das Jahr 2006 nur eine vermeintliche Erklärung ist.]

In der Einkünfte-„Erklärung“ für 2004 mit 107 Beteiligten inkl. *2. Geschäftsherrin* (Eingangsstempel 15. Februar 2006) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb kein Anteil auf die Bw.

Das Finanzamt WienBezirk erließ einen mit 8. Juni 2006 datierten ‘Bescheid’, dessen Wirksamkeit oder Nichtigkeit hier dahingestellt bleiben kann, zur Feststellung gemäß § 188 BAO der im Jahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, von denen kein Anteil auf die Bw entfiel.

Aufgrund eines Prüfungsauftrages des Finanzamtes WienBezirk vom 11. Oktober 2006, später ausgedehnt auf die Folgejahre, begann am 6. November 2006 ein Betriebsprüfer des Finanzamtes WienBezirk eine Außenprüfung über einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2004 bei *2. Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.*

Laut der Einkünfte-„Erklärung“ für 2005 mit 175 Beteiligten (Eingangsstempel 28. August 2007) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -10.273.500,42 € ein Anteil iHv -22.032,26 € auf die Bw.

Laut der elektronisch eingebrachten Einkünfte-„Erklärung“ für 2006 für 179 Beteiligte entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -5.045.418,15 € ein Anteil iHv -40.806,06 € auf die Bw.

Für die Jahre 2007 und 2008 wurden keine – auch keine vermeintlichen – Einkünfte-erklärungen eingebracht.

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

Mit Schreiben auf Formular Verf58 betreffend Aktenabtretung vom 23. Oktober 2009 teilte das Finanzamt WienBezirk dem Finanzamt A mit, dass die *2. Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.* den Ort der Geschäftsleitung nach Adresse4inA verlegt habe.

Die (EDV-mäßige) Aktenabtretung erfolgte am 4. November 2009, wobei das Finanzamt A der *2. Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.* die Steuernummer StNr2neu zuordnete.

Der mit 12. November 2009 datierte Außenprüfungsbericht wurde mit dem Finanzamt A als Behördenbezeichnung erstellt. Hinsichtlich des gegenüber den Anlegern behaupteten Unternehmensgegenstandes der *2. Geschäftsherrin* – insbesondere Entwicklung eines Produktbezeichnung2 – wird im Bericht dargestellt, dass dies nur in der Verbuchung von vermeintlichen Know-how-Ankäufen bestanden habe. Die behaupteten Ankaufspreise 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 von der *2. Geschäftsherrin* im Wesentlichen nicht bezahlt worden. Befragte Know-how-Lieferanten hätten die Rechnungsausstellung bestritten. Der Betriebsprüfer schloss aus

- Nichtvorhandensein von Personal bei der *2. Geschäftsherrin* zur Entwicklung oder Weiterentwicklung von Know-how;
- der Beurteilung der nach Urgenzen 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 in der 2. *Geschäftsherrin* gemacht, 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 2. *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, einem Beamten des Finanzamtes C unterzeichnet waren:

- mit 11. November 2009 datierter ‘Bescheid’ über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004, gerichtet an 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. 2. *Geschäftsherrin* mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zuflössen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO), wobei die Beteiligten nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter ‘Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO’, gerichtet an 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. 2. *Geschäftsherrin*, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2004 betreffend die 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* unterbleibe für die namentlich angeführten 107 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei die Bw nicht angeführt ist, und mit den Hinweisen, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften habe (§ 191 iVm 190 Abs. 1 BAO), und dass mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 iVm § 190 Abs. 1 BAO);

- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. 2. *Geschäftsherrin*, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2005 betreffend die 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* unterbleibe für die namentlich angeführten 175 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei die Bw angeführt ist, und mit den Hinweisen, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften habe (§ 191 iVm 190 Abs. 1 BAO), und dass mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 iVm § 190 Abs. 1 BAO);
- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. 2. *Geschäftsherrin*, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2006 betreffend die 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* unterbleibe für die namentlich angeführten 180 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei die Bw angeführt ist, und mit den Hinweisen, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften habe (§ 191 iVm 190 Abs. 1 BAO), und dass mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 iVm § 190 Abs. 1 BAO);
- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. 2. *Geschäftsherrin*, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2007 betreffend die 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* unterbleibe für die namentlich angeführten 180 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei die Bw angeführt ist, und mit den Hinweisen, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften habe (§ 191 iVm 190 Abs. 1 BAO), und dass mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 iVm § 190 Abs. 1 BAO);
- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. 2. *Geschäftsherrin*, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2008 betreffend die 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* unterbleibe für die namentlich angeführten 180 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei die Bw

angeführt ist, und mit den Hinweisen, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften habe (§ 191 iVm 190 Abs. 1 BAO), und dass mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 iVm § 190 Abs. 1 BAO).

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2009 stellte RA Dr. U – unter Berufung auf die Bevollmächtigung („Vollmacht erteilt“) – in Vertretung von neuerNameHerrP, vormals P, dieser wiederum in Vertretung für die *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille*, den Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfristen bis 28. Februar 2010 für die am 12. November 2009 dem Geschäftsführer durch Übergabe zugestellten fünf o.a. Feststellungsbescheide nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO sowie für den Wiederaufnahmebescheid betreffend 2004.

Die Zweitschrift einer derartigen, als Bescheid intendierten Fristverlängerung an *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *2. Geschäftsherrin* ohne Hinweis iSd § 101 BAO ist aktenkundig. Es kann hier jedoch dahingestellt bleiben, ob

- dadurch ein – insbesondere auch für die stillen Beteiligten (behaupteten Mitunternehmer)
 - wirksamer Fristverlängerungsbescheid erlassen worden ist, und zwar
 - trotz Bezeichnung der *2. Geschäftsherrin* und nicht des Rechtsanwaltes Dr. U als Zustellempfänger, etwa infolge einer Heilung des Zustellmangels durch § 9 Abs. 3 Satz 2 ZustellG idF BGBI I 5/2008,
 - trotz Nichtanführung der Beteiligten und des Hinweises gemäß § 101 Abs. 3 oder 4 BAO,
- bzw ob bereits durch die Antragstellung mittels Hemmung des Fristenlaufes gemäß § 245 Abs. 3 und 4 BAO auch mit Wirkung für die stillen Beteiligten im Ergebnis eine Rechtsmittelfristverlängerung bis 28. Februar 2010 eingetreten ist,

was jeweils zutreffendenfalls – unter der Voraussetzung der rechtlichen Existenz der am 12. November 2009 zugestellten (vermeintlichen) Feststellungsbescheide, von der hier freilich nicht ausgegangen wird – die Zurückweisung des Wiedereinsetzungsantrages hinsichtlich der am 4. Februar 2010 noch gar nicht abgelaufen gewesenen Berufungsfrist zur Folge haben müsste. Denn es erfolgt ohnehin aufgrund der Begründung unter Punkt **H / a** eine Zurückweisung des Wiedereinsetzungsantrages infolge Spruchpunkt **2** der vorliegenden Berufungsentscheidung.

Folgende Maßnahmen waren finanzverwaltungsintern und stellen schon mangels Bekanntgabe durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO) keine Bescheide im rechtlichen Sinn dar; diese

Maßnahmen führten insb zu automatisierten Mitteilungen über die festgestellten Einkünfteanteile für die Einkommensteuerakten der Gesellschafter an deren Wohnsitzfinanzämter, was allfällige Begründungen von gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheiden mit zugrundeliegenden Bescheiden vom Dezember 2009 erklärliech macht:

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel-‘Bescheid’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009

an 2. *Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.*
 „z.H. FINANZAMT CC“

in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms ‘bescheid’ zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2004 und zweitens ein ‘Bescheid’ betreffend Feststellung der im Jahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 107 Beteiligte – ohne Anführung der Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ‘Bescheid’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009

an 2. *Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.*
 „z.H. FINANZAMT CC“

betreffend Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 107 Beteiligte – ohne Anführung der Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter gemäß § 293b BAO berichtiger ‘Bescheid’ des Finanzamtes A vom 18. Dezember 2009

an 2. *Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.*
 „z.H. FINANZAMT CC“

betreffend Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 175 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ‘BESCHEID’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009

an 2. *Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.*
 „z.H. FINANZAMT CC“

betreffend Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ‘BESCHEID’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009

an 2. *Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.*

„z.H. FINANZAMT CC“

betreffend Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null;

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ‘BESCHEID’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009

an 2. *Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.*

„z.H. FINANZAMT CC“

betreffend Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null.

E) Zum Vorbringen der Bw iZm Approbation durch einen nicht vom bescheiderlassenden Finanzamt hierzu befugten Beamten // Beurteilung der vermeintlichen Feststellungsbescheide nach den Regeln des § 96 BAO:

a) Beurteilung nach der Gesetzeslage:

Die (vermeintlichen) Feststellungsbescheide in Sachen 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* 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, streitgegenständlichen 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, BAO³, § 96 Tz 7 sowie

Ellinger u.a., § 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 Ausführungen in 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*, BAO³, § 93 Tz 25; vgl auch *Ellinger u.a.*, § 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 Unterschriftenleistung 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 Zulässigkeit 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...*“

Für eine – zur Wirksamkeit notwendigerweise ausdrückliche – Erteilung der Approbationsbefugnis durch das Finanzamt A an Herrn S gibt es nach Aktenlage keine Anhaltspunkte. Das Vorbringen des Finanzamtes A in seinen Schreiben vom 10. und 20. September 2010, wonach aus der Übertragung einer Außenprüfung an das Finanzamt C – aufgrund der Anwendung allgemeiner verwaltungsinterner Organisationsvorschriften und eben nicht eines ausdrücklichen Verwaltungsaktes – eine Approbationsbefugnis für Herrn S resultiere (vgl. Unterpunkt b), wird unter Unterpunkten c und d verworfen werden.

Die Berufungsbehörde geht insbesondere davon aus, dass dem Vorbringen des Finanzamtes A in seinem Schreiben vom 25. März 2011, wonach Herr S hinsichtlich der *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* „nur mit der Abwicklung beauftragt“ worden sei, am 11. bzw 12. November 2009 keine diesbezügliche ausdrückliche Erteilung der Approbationsbefugnis an Herrn S zugrundegelegen war.

Somit waren die vermeintlichen Bescheide vom 11. November 2009 in Sachen *2. Geschäftsherrin atypisch Stille* nicht gemäß § 96 BAO wirksam approbiert.

- b) Das Finanzamt A brachte im Schreiben vom 20. September 2010 betreffend eine *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* Folgendes vor, woraus ein Argument herausgelesen werden kann, das sich auch auf die hier gegenständlichen Konstellationen bezieht:

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.

[Anmerkungen: Dieser Begriff der „Nachbarschaftshilfe“ hat heutzutage nichts mehr mit benachbarten Zuständigkeitsbereichen des aktenführenden Finanzamtes und desjenigen Finanzamtes, das die Dienststelle des beauftragten Betriebsprüfers ist, zu tun. Der Ursprung dieses Begriffes dürfte darin liegen, dass früher das zuständige (aktenführende) Finanzamt gegebenenfalls einem Betriebsprüfer eines Finanzamtes, das für ein benachbartes Gebiet zuständig war, den schriftlichen Prüfungsauftrag erteilte. Dieser – einen Bescheid darstellende und notwendigerweise schriftliche (*Ritz*, BAO³, § 148 Tz 1ff) – Prüfungsauftrag enthält iSd § 148 Abs. 1 BAO das Prüfungsorgan als namentlich bezeichnete Person. Bei dieser Person kann es sich zulässigerweise auch um den Prüfer einer anderen Dienststelle – Großbetriebsprüfung oder anderes Finanzamt – handeln.

Im Übrigen erfolgte hinsichtlich *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* der letzte Teil der Außenprüfung (Berichterstellung) durch „Nachbarschaftshilfe“ des FA WienBezirk für das aktenführende FA A ; davor war das FA WienBezirk selbst aktenführend gewesen.]

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.

[Anmerkung: „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 Unterschriftenleistung 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).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde kann diese Argumentation des Finanzamtes auch folgendermaßen aufgefasst werden: Der Unterschreibende, also derjenige, „*der die Erledigung genehmigt hat*“, muss zu einer solchen Genehmigung zumindest als berechtigt gelten, was bei *Ritz*, BAO³, § 93 Tz 25 folgendermaßen ausgedrückt wird: „*Nach der Judikatur ist die Unterschrift einer für die betreffende Behörde an sich approbationsbefugten Person erforderlich (...). Ob diese Person nach der internen Geschäftsverteilung für die Approbation des konkreten Verwaltungsaktes befugt war, ist somit unmaßgebend....*“

Aus der Bejahung der wirksamen Erteilung der Approbationsbefugnis für das Finanzamt A in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* an Herrn S, wofür die Voraussetzung im Sinne der verwaltungsinternen Organisationsvorschriften (zu diesen siehe Unterpunkt d) – nämlich die Durchführung der Außenprüfung bei der *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* (wenn auch nur zum Abschluss/Außenprüfungsberichterstellung im Auftrag des Finanzamtes A, aber formal wohl ausreichend) durch einen Prüfer im Team des Herrn S – gegeben war, würde resultieren, dass Herr S an sich für das Finanzamt A approbationsbefugt gewesen wäre, sodass auch seine Approbationen in anderen Angelegenheiten (insbesondere *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille*) für das Finanzamt A wirksam wären.

Es kann hier dahingestellt bleiben, ob die aus der zitierten Literatur abzuleitende Erstreckung (Fingierung) der Approbationsbefugnis auf weitere Angelegenheiten eines Finanzamtes auch für eine Konstellation wie die hier vorliegende gälte, denn es wird in den nachfolgenden Unterpunkten c und d gezeigt werden, dass die vorgebrachten verwaltungsinternen Organisationsvorschriften keine wirksame Erteilung der Approbationsbefugnis für das Finanzamt A in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* bedeuten.

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

Die dem im Unterpunkt a erwähnten Erkenntnis VfGH 12.10.1993, V63/93, zugrundeliegende Rechtslage ist insbesondere dadurch gekennzeichnet gewesen, dass die Dienstanweisung Betriebsprüfung (DBP) im Amtsblatt der Finanzverwaltung 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 lautet 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 ‘öffentliche 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 Verwaltungökonomie 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 einem gewissen 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/Kucska-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰, Rz 602; *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht², 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 BGBIG im Bundesgesetzblatt II 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 VwGH beachtet hingegen Erlässe – wie das OHB – überhaupt nicht (vgl etwa VwGH 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 ableitbar:

Mit dem letzten Satz von Abschnitt 8.4 des ‘öffentlichen OHB’ wäre nur der die

3. Geschäftsherrin & atypisch Stille prüfende Betriebsprüfer 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 Bescheide des Finanzamtes A in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* 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 dieser 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 (vermeintliche) Bescheide des Finanzamtes A, ist aus folgenden Gründen (nach außen) rechtlich unwirksam:

- In der Verwaltungsrechtslehre bezeichnet man als (zwischenbehördliches) Mandat die Befugnis einer Behörde, im Namen einer anderen Behörde zu entscheiden (*Walter/Mayer, Verwaltungsverfahrensrecht*⁸, 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*², Rz 166 kann ein zwischenbehördliches Mandat im Übrigen nur einer sachlich nachgeordneten Behörde übertragen werden.

- *Raschauer, Walter/Mayer, sowie Antonioli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht*³, 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 BGBI 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 unwirksam. Auf der unzulässigen und unwirksamen Mandaterteilung kann somit nicht aufgebaut werden, um aus der Approbationsbefugnis von Herrn S für das Finanzamt C eine Approbationsbefugnis von Herrn S für das Finanzamt A abzuleiten. Inwieweit Lehre und Verwaltungsgerichtshof die (insb. schriftliche) Erteilung der Approbationsbefugnis (etwa durch den Leiter der bescheiderlassenden Behörde) an Organwalter, die nicht der bescheiderlassenden Behörde angehören, für zulässig und/oder wirksam halten würden, kann daher hier dahingestellt bleiben.
 - Der Verfassungsgerichtshof ist, was die Übertragungsform und die gesetzliche Deckung von Delegationen angeht, laut *Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht*², 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 Regierung 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 Regierung 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 Verfahrensanordnung gewertet. Diese Verfahrensanordnung 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 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 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 Approbationsbefugnis

hätten erteilen können. Denn es fehlte hier an irgendeiner ausdrücklichen Erteilung der Approbation an Herrn S durch die 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 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 von Bescheiden 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.

Eine Approbationsbefugnis des Herrn S für das Finanzamt A in Sachen 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* kann aus einer für ihn bestehenden Approbationsbefugnis in Sachen

3. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* somit schon deshalb nicht abgeleitet werden, weil er keine im Außenverhältnis wirksame Approbationsbefugnis für das Finanzamt A in Sachen

3. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* hatte und somit nicht als „an sich“ für das Finanzamt A approbationsbefugter Organwalter angesehen werden kann.

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

Die vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 in Sachen

2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* 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 Ausfertigungen in Sachen

2. *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. Die Bw ist mit ihrem diesbezüglichen Vorbringen im Recht.

F) Zum Vorbringen der Bw, dass die vermeintlichen Feststellungsbescheide nicht an die Beteiligten gerichtet waren:

Zur Beurteilung der von der Bw vorgebrachten, nicht gesetzmäßigen Bezeichnung des Bescheidadressaten ist zu untersuchen, wer als Bescheidadressat bezeichnet wurde und ob dieser Bescheidadressat geeignet war. Dieses Thema ist im übrigen vom Thema der Zustellung (hierzu Punkt **G**) zu unterscheiden.

a) Vorbringen des Finanzamtes A als Amtspartei:

Mit der Bezeichnung „Stille“ im Adressfeld werde nicht die 2. *Geschäftsherrin und stille Mitunternehmerschaft*, der niemals eine abgabenrechtliche Parteistellung zuerkannt worden sei,

bezeichnet, sondern die Gesamtheit der im weiteren Bescheidspruch einzeln angeführten Personen.

Sei der Bescheidadressat nicht eindeutig und ungenau bezeichnet, seien Zweifel an dieser ungenauen Bezeichnung durch Auslegung zu beseitigen. Es reiche für die Bescheidwirksamkeit die hinreichende Identifizierbarkeit des Adressaten nach dem Gesamtbild der Merkmale der Erledigung. Aus dem Bescheidspruch und in Zusammenschau mit der Bescheidbegründung sei eindeutig erkennbar, dass das Finanzamt niemals vom Bestehen einer Mitunternehmerschaft ausgegangen sei. Im Bescheidspruch seien sämtliche Beteiligte, an die der Bescheid gerichtet sei, namentlich genannt. Nur im Adressfeld seien, u.a. aufgrund der großen Anzahl der beteiligten Personen, nicht sämtliche Personen nochmals namentlich genannt, sondern als „Stille“ bezeichnet worden.

Einer Interpretation des Adressaten „GmbH & Stille“ in der Weise, dass mit dieser Bezeichnung sämtliche im weiteren Bescheidspruch namentlich angeführten beteiligten Personen bezeichnet seien, sollte daher der Vorzug gegenüber der vom UFS in einem Vorhalt angekündigten Interpretation gegeben werden, wonach als Bescheidadressat die „GmbH & atypisch stille Gesellschaft“ anzusehen seien.

b) Auffassung der Berufungsbehörde:

Es ist dem Finanzamt (Amtspartei) zuzugestehen, dass die von der Berufungsbehörde vertretene Auffassung, die der folgenden 1. Variante entspricht, und die auch – soweit bisher ersichtlich – den zahlreichen hier anhängigen Berufungen iZm gleichen und ähnlichen Bescheidbezeichnungen zugrundeliegt, nicht die einzige Möglichkeit ist, den Bescheidadressaten aufzufassen. Auch die Auffassung der Amtspartei, die der 2. Variante entspricht, ist sprachlogisch denkbar.

Es gibt zwei Varianten, die angesprochenen Bescheidadressaten aufzufassen:

- 1. Variante: es sollte ein – aus der 2. *Geschäftsherrin* und den an ihr (atypisch) still Beteiligten zusammengesetztes – Gebilde als Bescheidadressat angesprochen werden.
- 2. Variante: es sollte die 2. *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;
- weil sie aus der Rechtsprechung des UFS 18.6.2010, RV/0387-G/07 abzuleiten ist und auch UFS 24.11.2004, RV/2369-W/02 entspricht;

- und weil der mit 11. November 2009 datierte 'Bescheid' über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 betreffend *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* eine Interpretation des Bescheidadressaten im Sinne der 2. Variante nicht zulässt, weil darin die Beteiligten nicht angeführt sind. Dieser (vermeintliche) Bescheid ist zwar hier nicht verfahrensgegenständlich, aber seine Ausfertigung ist in Zusammenhang mit den Ausfertigungen der hier verfahrensgegenständlichen (vermeintlichen) Feststellungsbescheide in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* mit dem gleichen Adressfeld erstellt und dem HerrP übergeben worden.

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 Verwaltungaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal.*“

Die Bezeichnung eines Bescheidadressaten in der – (bei Bescheidwirksamkeit) einen Spruchbestandteil darstellenden – Adressierung mit Geschäftsherrin „*und Mitges.*“ bedeutet nicht, dass damit die in der Einkünfteaufteilung genannten Personen zu Bescheidadressaten würden (vgl UFS 18.6.2010, RV/0387-G/07). Dasselbe muss – wie im vorliegenden Fall – für (vermeintliche) Feststellungsbescheide gelten, die laut Adressfeld an 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 *2. 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.

Anschließend wird im Unterpunkt 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 in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* vom 11. November 2009 hier unter Punkt **F** die Nichtfeststellung der Einkünfte maßgeblich für die Prüfung der vermeintlichen Bescheide ist.

c) Zur Rechts- und Parteifähigkeit einer Personenmehrheit, die aus einer Geschäftsherrin und mehreren an ihr (atypisch) still Beteiligten besteht:

Die Parteifähigkeit ist ein Ausschnitt der Rechtsfähigkeit. Die Parteifähigkeit ist die abstrakte Fähigkeit, Träger von prozessualen (hier: verwaltungsverfahrensrechtlichen) Rechten und Pflichten zu sein (vgl *Ritz*, BAO³, § 79 Tz 1). Sie resultiert idR aus der Rechtsfähigkeit, das ist die abstrakte Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein (vgl *Walter/Mayer*, Verwaltungsverfahrensrecht, 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 aus der 2. *Geschäftsherrin* und den Personen besteht, die mit dieser Verträge über 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 (nur) 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*, HGB³, § 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 insb in der Schaffung eines Beirates der Stillen und dessen erweiterten Mitverwaltungsrechten zeige, wobei in den vorliegenden Fällen 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) durch die 2. *Geschäftsherrin* 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 (vgl Punkt **G**). Somit handelt es sich auch dann um eine Innengesellschaft, und zwar jeweils um eine zweigliedrige bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft.

- Innengesellschaften sind zivilrechtlich nicht rechtsfähig. Weder die zweigliedrigen stillen Gesellschaften noch eine Ansammlung mehrerer stiller Gesellschaften mit demselben Geschäftsherren sind zivilrechtlich rechtsfähig. Auch zweigliedrige bürgerlich-rechtliche Innengesellschaften und Ansammlungen solcher Innengesellschaften sind 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 Personenmehrheit abgeleitet werden.

Eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der gegenständlichen Personenmehrheit als solche wird weder behauptet noch wäre sie bei einer Innengesellschaft möglich. Die gegenständliche Personengruppe kann daher nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer aufgrund des UStG 1994 gemäß § 77 Abs. 1 BAO Abgabepflichtiger gewesen sein (vgl hierzu *Ritz*, BAO³, § 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 beendigt, 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 die gegenständliche Personenmehrheit:

- § 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 resultiert sein.
- § 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 ist, 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 sinngemäß Anwendung gemäß § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO:

- Wenn die sinngemäß 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 ggfs zur Anwendung des 7. Abschnittes der BAO [=§§ 243 bis 311a]) abgabenrechtliche Parteifähigkeit und insoweit abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit zukäme.
 - Für eine solch große Reichweite der sinngemäß Anwendung gemäß § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO könnte sprechen, dass laut Pkt. 5.1 der Richtlinien zur Einkünftefeststellung und laut *Ritz*, BAO³, § 191 Tz 7 und laut *Ellinger ua*, BAO, 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 sinngemäß Anwendung gemäß § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO (vgl jedoch anschließend spätere Erkenntnisse des VwGH, denen eine andere Auffassung zugrundeliegt).
 - 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 können nur solche, die – wie die aus der *2. Geschäftsherrin* plus stillen Gesellschaftern bestehende Personenmehrheit – nicht im Firmenbuch eingetragen sind und zivilrechtlich nicht rechts- und parteifähig sind.
- 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 Personenmehrheiten, 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 (Beendung der Mitunternehmerschaft) abgabenverfahrensrechtlich beendet werden, würde im Fall der nichtanerkannten Mitunternehmerschaft fast nie eine Beendigung eintreten können, weil das Nichterfolgen der Erzielung gemeinschaftlicher Einkünfte nur in dem Sonderfall des Wandels zur Einkunftsquelle aufhören könnte; sodann würde die Personenmehrheit jedoch als Mitunternehmerschaft abgabenverfahrensrechtlich rechts- und parteifähig sein und könnte erst dann durch das Aufhören der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung abgabenverfahrensrechtlich beendet werden.

d) Es ist somit festzuhalten, dass – gemessen an dem Maßstab der Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft durch die (vermeintlichen) Nichtfeststellungsbescheide vom 11. November 2009 – die Personenmehrheit, die aus der 2. *Geschäftsherrin* und den Personen besteht, die mit ihr Verträge über eine (atypisch) stille Gesellschaft abgeschlossen haben, keine abgabenverfahrensrechtlich parteifähige (rechtsfähige) Personenvereinigung oder Personengemeinschaft iSd § 81 Abs. 1 BAO darstellt oder dargestellt hat. Es kann somit für die Zwecke der hier unter Punkt **F** anzustellenden Untersuchung dahingestellt bleiben, ob und wann die gegenständliche Personenmehrheit ihre Stellung als Mitunternehmerschaft verloren hätte, falls sie als Mitunternehmerschaft anzuerkennen wäre.

Da die vermeintlichen Feststellungsbescheide „*dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen* [haben], [haben] *sie Bescheidqualität nicht erlangt.*“ (VwGH 24.9.2008, 2008/15/0204). Daher sind auch aus dem Grund der ungeeigneten Bezeichnung des Bescheidadressaten mit der Übergabe der mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen in Sachen 2. *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. Die Bw ist mit ihrem diesbezüglichen Vorbringen im Recht.

G) Zum Vorbringen des Unvertretenseins der Beteiligten bzw der Notwendigkeit der Zustellung an Parteienvertreter hinsichtlich 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* bzw betreffend Ermessensübung bei Inanspruchnahme der Zustellfiktion // Beurteilung, ob die Ausfertigungen in Sachen 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* am 12. November 2009 an die 2. *Geschäftsherrin* bzw ihren Geschäftsführer zugestellt werden durften bzw wirksam zugestellt werden konnten:

Zunächst ist an der Wurzel dieser Problematik anzusetzen, nämlich an der Person des Vertreters der Personenmehrheit. Es ist daher zunächst zu klären, ob die aus der 2. *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 des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft und damit der abgabenrechtlichen Rechts- und Partefähigkeit – die Personenvereinigung/Personengemeinschaft bzw nach ihrer Beendigung die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter/Mitglieder aktiv (z.B. durch Vollmachtserteilungen) 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 *2. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Personenmehrheit

- entweder in irgendeinem Zeitraum Mitunternehmerschaft war (bzw noch ist), sodass sie überhaupt unter § 81 BAO fällt und dadurch überhaupt geeignet ist, einen Vertreter gemäß § 81 BAO zu haben bzw gehabt zu haben – sei es als bestehende Personenvereinigung (Personengemeinschaft) oder als beendete Personenvereinigung (Personengemeinschaft),
- oder niemals Mitunternehmerschaft, d.h. niemals Personenvereinigung (Personengemeinschaft) iSd § 81 BAO war, und somit niemals eine vertretungsbefugte Person gemäß § 81 BAO haben konnte, und weiters niemals hätte beendet werden können mit der Wirkung der Weitergeltung einer Vertretungsbefugnis auf zuletzt Beteiligte.

Die folgende Untersuchung wird zeigen, dass es jedenfalls an einer geeigneten Namhaftmachung einer vertretungsbefugten Person mangelte, sodass dahingestellt bleiben kann, ob die aus der *2. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Personenmehrheit eine Mitunternehmerschaft war oder nicht.

Klarzustellen ist, dass für die Untersuchung der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* hier unter Punkt **G** das – nichtige, wenngleich nicht unbedingt falsche – Verneinen des Vorgelegenseins einer Mitunternehmerschaft iZm dieser *2. Geschäftsherrin*, das aus den vermeintlichen Bescheiden vom 11. November 2009 resultieren sollte, nicht als gegeben vorausgesetzt wird. Denn sonst hätten die nichtigen Bescheide – außer ihrer inneren Widersprüchlichkeit (vgl Punkt **F**) – plötzlich doch eine rechtsgestaltende Wirkung. Das Vorgelegensein einer Mitunternehmerschaft iZm der *2. Geschäftsherrin* muss außerhalb der Begründung zu Punkt **F** in der vorliegenden Berufungsentscheidung offen gelassen werden, damit die insgesamt drei Begründungen (Punkte **E**, **F**, **G**) für die Nichtigkeit der Bescheide in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* vom 11. November 2009 voneinander unabhängig sind, und jede für sich beständig ist.

Weiters ist zu klären, ob es eine vom Vertreter abweichende Person gab, die im Sinne des § 81 Abs. 2 BAO als Zustellungsbevollmächtiger namhaft gemacht worden ist, was gemäß § 81 Abs. 2 BAO die Fähigkeit des Vertreters gemäß § 81 BAO, Zustellungen wirksam entgegenzunehmen, d.h. ein geeigneter Zustellempfänger zu sein, 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, d.h. ein geeigneter Zustellempfänger zu sein, 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.“

Für eine Personenmehrheit, die aus einer Geschäftsherrin (Unternehmerin, Inhaberin eines Handelsgewerbes) und mehreren an dem Unternehmen/Handelsgewerbe der Geschäftsherrin (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, BGBI 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 auch für den zeitlichen Anwendungsbereich von HaRÄG und UGB davon auszugehen, dass es keine (zivilrechtliche) Geschäftsführung und Vertretung der stillen Gesellschaft selbst geben kann. (Vgl auch *Ellinger ua*, Anm 3 zu § 81 BAO [Stand 1.1.2008]).

- 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.
- 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 *2. Geschäftsherrin* wesentlich mehr als nur ein einziger stiller Gesellschafter beteiligt waren.

Wenn – wie hier im Fall der Beteiligungen an der *2. Geschäftsherrin* nicht auszuschließen – mangels Führung eines Handelsgewerbes durch die *2. Geschäftsherrin* (im Anwendungsbereich des HGB) [bzw mangels Führung eines Unternehmens durch die *2. Geschäftsherrin* (in dem beim Abschluss der Gesellschaftsverträge noch nicht begonnenen zeitlichen 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*, HGB³, § 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.

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

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) (Fall 1) Namhaftmachung der vertretungsbefugten Person aus der Mitte der zur Erfüllung der Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen, und zwar „*der Abgabenbehörde gegenüber*“; im bisherigen Verfahren wurde offenbar davon ausgegangen, dass die 2. *Geschäftsherrin* aus der Mitte der in Zusammenhang mit ihr behaupteten Mitunternehmerschaft, d.h. aus dem Kreis der (behaupteten) Mitunternehmer, als vertretungsbefugt namhaft gemacht worden wäre;
- b) (Fall 2) Namhaftmachung eines Bevollmächtigten als vertretungsbefugte Person;
- c) (Fall 3) Namhaftmachung einer anderen Person als der vertretungsbefugten Person als Zustellungsbevollmächtigten.

- d) Davon zu unterscheiden ist der Fall der rechtsgeschäftlichen Erteilung einer Vollmacht durch die (einige) vertretungsbefugte Person an einen Bevollmächtigten mit Wirkung für die rechtsfähige Personenmehrheit.

ad a)

‘Namhaft machen’ iSd § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO bedeutet, die vertretungsbefugte Person ausdrücklich zu bezeichnen (vgl *Ritz*, BAO³, § 81 Tz 2).

Bei der behaupteterweise iZm der 2. *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 (2004/I) beim Finanzamt mit Schreiben der 2. *Geschäftsherrin* vom 31. Dezember 2004 (ebenso: Eingangsstempel) hätten 72 Personen, und zwar die 2. *Geschäftsherrin* und die 71 atypisch stillen Beteiligten „eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft [...] machen“ müssen. Dies ist nicht dadurch geschehen, dass mit Schreiben vom 31. Mai 2005 (ebenso: Eingangsstempel) Ablichtungen fast aller dieser Gesellschaftsverträge eingereicht worden sind, laut deren jeweiligen Punkt IX/1 nur die 2. *Geschäftsherrin* zur Geschäftsführung und Vertretung verpflichtet sei,
 - weil ebenfalls mit Schreiben vom 31. Mai 2005 die zweite Beteiligungs-Tranche bekanntgegeben worden ist. Somit hätten ab 31. Mai 2005 die stillen Beteiligten der ersten beiden Beteiligungstranchen und die 2. *Geschäftsherrin* aus ihrer Mitte eine Person oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft machen müssen.
 - weil laut Aktenlage nicht alle Gesellschaftsverträge (zumindest in Ablichtung) eingereicht worden sind, wobei dahingestellt bleiben kann, ob die Einreichung von Ablichtungen überhaupt geeignet gewesen wäre.
 - Es kann somit dahingestellt bleiben, ob die Einreichung aller Gesellschaftsverträge oder die Einreichung von Ablichtungen aller Gesellschaftsverträge ausreichend ausdrücklich und auch sonst geeignet gewesen wäre, um „der Abgabenbehörde gegenüber“ die 2. *Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person aus der Mitte der in Betracht kommenden Personen namhaft zu machen.

- Ab der Bekanntgabe der zweiten Beteiligungs-Tranche (2004/II) beim Finanzamt mit Schreiben *der 2. Geschäftsherrin* vom 31. Mai 2005 (ebenso: Eingangsstempel) hätten die stillen Beteiligten der ersten zwei Beteiligungs-Tranchen und die *2. Geschäftsherrin* „eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft [...] machen“ müssen.
Dies ist nicht dadurch geschehen, dass mit Schreiben vom 31. Mai 2005 (ebenso: Eingangsstempel) Ablichtungen der meisten dieser Gesellschaftsverträge eingereicht worden sind,
 - weil laut Aktenlage nicht alle Gesellschaftsverträge (zumindest in Ablichtung) eingereicht worden sind; außerdem fehlte auch aus der ersten Beteiligungstranche ein Vertrag (vgl oben).
 - Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die Einreichung aller Gesellschaftsverträge oder die Einreichung von Ablichtungen aller Gesellschaftsverträge ausreichend ausdrücklich und auch sonst geeignet gewesen wäre, um „der Abgabenbehörde gegenüber“ die *2. Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person aus der Mitte der in Betracht kommenden Personen namhaft zu machen.
- Da zuvor keine vertretungsbefugte Person bzw kein 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 dritten Beteiligungs-Tranche (2004/III) beim Finanzamt mit Schreiben der *2. Geschäftsherrin* vom 30. August 2005 (ebenso: Eingangsstempel) die stillen Beteiligten der ersten drei Beteiligungs-Tranchen und die *2. Geschäftsherrin* „eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft [...] machen“ müssen.
Dies ist nicht dadurch geschehen, dass als Beilage Ablichtungen dieser Gesellschaftsverträge eingereicht worden sind,
 - weil nicht alle Gesellschaftsverträge eingereicht worden sind, denn aus der ersten und zweiten Beteiligungs-Tranche fehlten Verträge (vgl oben).
 - Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die Einreichung aller Gesellschaftsverträge (gegebenfalls der ursprünglichen plus aller Treuhand- bzw Abtretungsverträge zu Anteilen) oder die Einreichung von Ablichtungen aller Verträge ausreichend ausdrücklich und auch sonst geeignet gewesen wäre, um „der Abgabenbehörde

gegenüber" die 2. *Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person aus der Mitte der in Betracht kommenden Personen namhaft zu machen.

- Zu der oder den Beteiligungs-Tranche(n) des Jahres 2005 ist nichts aktenkundig; zur Beteiligungstranche 2006/I ist neben der Liste mit den zusätzlichen Beteiligten nur ein Mustervertrag aktenkundig.
Eine Namhaftmachung der 2. *Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person (oder als abweichende Zustellungsbevollmächtigte) gemäß § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO ist daher jedenfalls nicht erfolgt.
- Die 2. *Geschäftsherrin* verhielt sich zwar so, als ob sie die vertretungsbefugte Person iSd § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO gewesen wäre. Dies konnte aber die Namhaftmachung durch alle zur Erfüllung der Pflichten iSd § 81 Abs. 1 BAO in Betracht kommenden Personen „*der Abgabenbehörde gegenüber*“ nicht ersetzen. Auch eine wirksame Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung kann darin nicht erblickt werden, denn nichts deutet darauf hin, dass die 2. *Geschäftsherrin* oder ihr Geschäftsführer eine Berufsberechtigung als Rechtsanwalt, Wirtschaftstreuhänder oder Notar hätten, welche Voraussetzung für eine Wirksamkeit der Berufung auf eine erteilte Bevollmächtigung wäre. Somit kann dahingestellt bleiben, ob ein solcher Parteienvertreter wirksam sich selbst als vertretungsbefugte Person aus der Mitte der in Betracht kommenden Personen gegenüber der Behörde namhaft machen könnte, indem diese Namhaftmachung als Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung zu betrachten wäre.

Weiters ist durch die mehreren Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, 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.

Im Übrigen ist durch die Abgabenbehörde keine Bestellung einer Person als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit gemäß den letzten beiden Sätzen von § 81 Abs. 2 BAO erfolgt.

Für eine Namhaftmachung des HerrP, der wirtschaftstreuhandgesellschaft oder des HerrnSteuerberater als gemeinsamem Bevollmächtigten (oder abweichenden Zustellungsbevollmächtigten) iSd § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO für die 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* durch alle diejenigen Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Es kann daher nicht davon

ausgegangen werden, dass die Berufungen auf erteilte Bevollmächtigungen über FinanzOnline auf Bevollmächtigungen iSd § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO beruhen. Es muss vielmehr davon ausgegangen werden, dass die Berufungen auf erteilte Vollmachten über FinanzOnline auf (vermeintlichen) rechtsgeschäftlichen Bevollmächtigungen durch die 2. *Geschäftsherrin* bzw deren Geschäftsführer beruhen. Dem entspricht auch der vom Geschäftsführer der 2. *Geschäftsherrin* unterfertigte Auftrag und Vollmacht der 2. *Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter* für Steuerberater HerrnSteuerberater inklusive ausdrücklich erteilter Zustellvollmacht vom 3. April 2009.

Rechtsgeschäftliche Vollmachtserteilungen durch die 2. *Geschäftsherrin* mit Wirkung für die – aus der 2. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte – Personenmehrheit (sofern die Personenmehrheit überhaupt jemals rechts- und parteifähig war), hätten zu ihrer Wirksamkeit der vorherigen Namhaftmachung der 2. *Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person iSd § 81 Abs. 2 BAO bedurft.

Da die 2. *Geschäftsherrin* oder deren Geschäftsführer nicht die gemäß § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO namhaft gemachte vertretungsbefugte Person für die aus der 2. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten bestehende Personenmehrheit waren, waren sämtliche Erklärungen der 2. *Geschäftsherrin* und ihres Geschäftsführers ohne Wirkung für diese Personenmehrheit. Die durch die 2. *Geschäftsherrin* und ihren Geschäftsführer vorgenommenen Bevollmächtigungen der wirtschaftstreuhandgesellschaft und des HerrnSteuerberater (und auch des RA Dr. U betreffend Rechtsmittelfristverlängerungsantrag im Dezember 2009) waren ohne jegliche Wirkung für diese Personenmehrheit. Wenn diese Personenmehrheit abgabenverfahrensrechtlich rechtsfähig (parteifähig) ist oder gewesen ist, was gemäß § 19 Abs. 2 iVm § 81 Abs. 6 BAO auch Nachwirkungen auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter/Mitglieder (und gemäß § 191 Abs. 2 iVm § 81 Abs. 8 BAO auf allfällig vor dem Ende der Personenvereinigung/gemeinschaft ausgeschiedene 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 derartige Zustellungen – im Jahr 2009 (vgl Klarstellung am Ende von Punkt **A**) – an alle (ehemaligen) Gesellschafter/Mitglieder gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Für die Beurteilung der Wirksamkeit der Vollmachtserteilungen kann es daher dahingestellt bleiben, ob diese Personenmehrheit rechtsfähig (parteifähig) war/ist oder nicht. Denn die Unwirksamkeit der vermeintlich rechtsgeschäftlich für die Personenmehrheit erteilten Vollmachten ist immer gleich: Entweder weil die 2. *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.

Dahingestellt kann auch bleiben, ob in der Niederschrift vom 21. Oktober 2009 der Widerruf der (vermeintlichen) Vollmacht für HerrnSteuerberater in Sachen

„Kurzabkürzung2.Geschäftsherrin“ auch die gegenständliche Personenmehrheit betreffen soll oder nur die 2. *Geschäftsherrin*. Denn der Widerruf wurde von HerrIng.P erklärt, der für die gegenständliche Personenmehrheit ohnehin nicht wirksam Erklärungen abgeben konnte; und die 2. *Geschäftsherrin* bzw ihr Geschäftsführer hatten HerrnSteuerberater nicht mit Wirkung für die gegenständliche Personenmehrheit bevollmächtigen können. Die Nichtbezeichnung des HerrnSteuerberater, der wirtschaftstreuhandgesellschaft bzw des Dr. U als Zustellempfänger in den Ausfertigungen vom 11. November 2009 bzw die Nichtzustellung an diese war daher für sich betrachtet kein Fehler, was aber an der Erfolglosigkeit des Zustellungsvorganges in Sachen 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* am 12. November 2009 nichts ändert.

Selbst wenn es sich bei den am 12. November 2009 dem HerrP übergebenen Schriftstücken um geeignete Bescheidausfertigungen gehandelt hätte – was freilich nicht der Fall war (vgl Punkte **E** und **F**) –, ist deren Übergabe am 12. November 2009 an HerrP als Geschäftsführer der 2. *Geschäftsherrin* kein wirksamer Zustellvorgang gewesen. Diese vermeintlichen Bescheide sind somit aus einem weiteren Grund nichtig und als sogenannte Nichtbescheide anzusehen.

Somit ist die Bw mit ihrem diesbezüglichen Vorbringen zwar im Ergebnis im Recht, jedoch konnte die Entscheidung über die Inanspruchnahme der Zustellfiktion keine Ermessensentscheidung darstellen, denn

- zur Bescheiderlassung ungeeignete Ausfertigungen sind keinesfalls zuzustellen;
- zumindest eine notwendige Voraussetzung für die Wirksamkeit der Zustellfiktion, die Existenz eines geeigneten Zustellempfängers iSd § 101 Abs. 3 bzw Abs. 4 BAO (vertretungsbefugte Person nach § 81 BAO), lag nicht vor.

H) Zur Entscheidung über die Berufung:

a) Konsequenzen für die Spruchpunkte 1 bis 3:

Die durch die Übergabe der mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen in Sachen 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* an den Geschäftsführer der 2. *Geschäftsherrin* am 12. November 2009 vermeintlich erlassenen Bescheide sind, wie unter Punkten **E** bis **G** dargestellt, aus drei Gründen nichtig, von denen jeder Grund alleine für die Nichtigkeit hinreicht.

Wie bereits unter Punkt **D** ausgeführt, sind auch die verwaltungsinternen, mit 14. bzw 18. Dezember 2009 datierten Maßnahmen iZm 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* ohne Bescheidqualität.

Die Nichtigkeit aller dieser Eridigungen bzw Maßnahmen, die den Eindruck von Feststellungsbescheiden in Sachen 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* erwecken hätten können, führt aus folgenden Gründen zu den Spruchpunkten **1** bis **3** der vorliegenden Berufungsentscheidung:

- Wenn auch dem Vorbringen der Bw weitgehend gefolgt wird bis hin zur Nichtigkeit der (vermeintlichen) Feststellungsbescheide, so entsprechen die aus dieser Nichtigkeit durch die Berufungsbehörde zu ziehenden Konsequenzen – zumindest formal – nicht dem Berufungsbegehren.
- ad **1)** Die Zurückweisung der gegen die vermeintlichen Feststellungsbescheide aus 2009 eingebrachten Berufung hat nicht wegen Ablauf der Berufungsfrist, sondern wegen Unzulässigkeit infolge rechtlicher Nichtexistenz der angefochtenen Bescheide zu erfolgen. Die diesbezügliche Abänderung liegt innerhalb der Abänderungsbefugnis des § 289 Abs 2 BAO, weil – wie anschließend ad **2** ausgeführt werden wird – die Abänderung von Abweisung auf Zurückweisung zulässig ist, und dies umso mehr für eine Abänderung innerhalb der Zurückweisung gelten muss.

Dem Begehr der Bw in der Berufung vom 11. Mai 2010 nach meritorischer Behandlung der Berufung vom 4. Februar 2010, d.h. am Spruch der (vermeintlichen) Feststellungsbescheide aus 2009 Abänderungen vorzunehmen, kann hingegen nicht entsprochen werden, weil diese vermeintlichen Feststellungsbescheide aus 2009 ein rechtliches Nichts darstellen, woran keine Änderungen möglich sind.

- ad **2)** Die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO in eine Zurückweisung umgeändert, weil die vermeintlichen Berufungsfristen, in deren vorigen Stand die Wiedereinsetzung beantragt wurde, nicht

existieren, denn die innerhalb der vermeintlichen Berufungsfristen anzufechtenden Bescheide existieren rechtlich nicht. Die Abänderung gemäß § 289 Abs. 2 BAO von Abweisung auf Zurückweisung ist zulässig (vgl VwGH 21.10.1999, 98/15/0195). Dem Begehr, in nichtexistente Berufungsfristen die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, kann nicht entsprochen werden.

- ad **3)** Die Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO in eine Zurückweisung umgeändert, weil die (vermeintlichen) Feststellungbescheide, deren Aufhebung beantragt wurde, rechtlich nicht existieren und somit keinesfalls das Objekt einer Bescheidaufhebung sein können. Dem Begehr, die (vermeintlichen) Feststellungbescheide aus 2009 wegen Nichtigkeit gemäß § 299 BAO aufzuheben, kann nicht gefolgt werden, weil abgabenverfahrensrechtlich die Nichtigkeit eines Bescheides kein Grund zur Aufhebung ist; vielmehr handelt es sich bei einer solchen Nichtigkeit eines Bescheides im Abgabenverfahren um eine absolute Nichtigkeit, die ohne irgendeine Aufhebung des nichtigen Bescheides gegeben ist.

b) Zum Vorbringen gegen die Nichtanerkennung von Verlusten:

Infolge der Nichtigkeit der vermeintlichen Feststellungbescheide vom 11. November 2009 kann an diesen keine inhaltliche Änderung, etwa hinsichtlich der Feststellung negativer Einkünfte bzw Einkünfteanteile, vorgenommen werden. Auch die Aufhebung eines nichtigen Bescheides, also eines rechtlichen Nichts, ist unmöglich.

Daher sind die diesbezüglich beantragten Beweise in der Berufung vom 4. Februar 2010 für die Entscheidung über die Berufung vom 4. Februar 2010 und damit auch für die Entscheidung über die Berufung vom 11. Mai 2010 unerheblich. Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind diese beantragten Beweise daher nicht aufzunehmen.

c) Zum Antrag auf Zustellung von Feststellungbescheiden im Schreiben vom 4. Februar 2010, welchem vom Finanzamt A nicht entsprochen wurde:

Die Zustellung von nichtigen „Bescheiden“, d.h. sogenannten Nichtbescheiden, ist unmöglich. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die Zustellung eines – anders als hier – rechtlich existierenden erstinstanzlichen Bescheides durch die Behörde zweiter Instanz überhaupt zulässig wäre.

d) Zu dem von der Bw im Schreiben vom 4. Februar 2010 ausgesprochenen Beitritt zu Berufungen anderer Mitbeteiligter:

Ein solcher ist unmöglich, weil § 257 Abs 1 BAO für den Beitretenden fordert, dass er „*nach Abgabenvorschriften für die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Abgabe als Gesamtschuldner oder als Haftungspflichtiger (§ 224 Abs. 1) in Betracht kommt.*“

Einkünftefeststellungsbescheide und Nichtfeststellungsbescheide setzen jedoch keine Abgabe fest. Im weitesten Sinne könnte man zwar die Einkommensteuer jedes Beteiligten als (abzuleitenden) Gegenstand eines Einkünftefeststellungsbescheides bzw Nichtfeststellungsbescheides ansehen; aber es ist nicht ersichtlich, nach welcher Abgabenvorschrift ein Beteiligter für die Einkommensteuer anderer Beteiligter als Gesamtschuldner oder Haftungspflichtiger in Betracht kommen sollte.

I) Zu den Beweisanträgen in der Berufung vom 11. Mai 2010:

- Einvernahme des RA Dr. U zu dessen Nichtvertretung der Mitunternehmergemeinschaft und der Unzulässigkeit einer solchen (Vertretung) nach RAO:
 - Die (gegebenenfalls vermeintliche) Bevollmächtigung des RA Dr. U durch neuerNameHerrP, vormals P, die aus dem Fristverlängerungsantrag vom 10. Dezember 2009 hervorgeht und eine Zustellungsbevollmächtigung einschlösse, kann nicht rückwirkend für die gegenständliche Übergabe von Ausfertigungen an HerrP am 12. November 2009 relevant gewesen sein. Es handelt sich bei dem (gegebenenfalls vermeintlichen) Fristverlängerungsantrag um die einzige aktenkundige Eingabe des RA Dr. U im gegenständlichen Abgabenverfahren. Bevollmächtigungen, auch Zustellungsbevollmächtigungen, können für eine Abgabenbehörde erst im Zeitpunkt ihrer Bekanntgabe an die Abgabenbehörde wirksam werden.

Die (Nicht)Vertretung der Mitunternehmerschaften durch RA Dr. U ist für die vorliegende Entscheidung also unerheblich, zumal auch keine Ermessensentscheidung über die Inanspruchnahme der Zustellfiktion zu treffen ist.

Daher ist gemäß § 183 Abs. 3 BAO der beantragte Beweis nicht aufzunehmen.

 - Inwieweit die Vertretung einer Mitunternehmerschaft nach der RAO unzulässig gewesen wäre, ist hier unerheblich, sodass schon deshalb gemäß § 183 Abs. 3 BAO der beantragte Beweis nicht aufzunehmen ist. Im Übrigen sind rechtliche Beurteilungen immer von der Behörde selbst vorzunehmen, und können keinesfalls das Thema einer Einvernahme sein.
- Einvernahme von Herrn S, Teamleiter beim FA C (unter Verweis auf einen Strafakt des LG a) betreffend „*die Vertretung der Beschuldigten*“: Es ist für die vorliegende Entscheidung unerheblich, wer (welche?) Beschuldigten vor dem LG a vertritt. Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist der beantragte Beweis nicht aufzunehmen.
- „Einvernahme Dris V, der erst 2 Monate nach Antrag auf Akteneinsicht die Abschrift des Strafaktes erhielt und Ansuchen Dris V im Strafakt betreffend Aktenabschrift, das erst Ende Dezember 2009 zu einer Zusendung der Kopien führte (gegen eine Zahlung von

€ 5000 an Kopierkosten!“:

Genaugenommen ist damit nicht ausgedrückt, was damit unter Beweis gestellt werden soll, und schon deshalb dem Beweisantrag nicht zu entsprechen. Wenn damit die Schwierigkeit der Bw, rechtzeitig Berufung zu erheben, dargelegt werden soll, so sind die Themen Verspätung der Berufung und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand mangels rechtlich existent gewesener Berufungsfristen unerheblich. Gemäß § 183 Abs. 3 BAO der beantragte Beweis nicht aufzunehmen.

- Einvernahme von HerrP, „ob es mit der Behörde eine Absprache gab, diesem direkt die Bescheide unter Umgehung der bisherigen steuerlichen Vertreter der Miunternehmerschaft zuzustellen, und über die sonstigen Umstände rund um die Bescheidzustellung.“ Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist der beantragte Beweis wegen Unerheblichkeit für das vorliegende Verfahren nicht aufzunehmen, denn:
 - Es gab keine geeigneten Bescheidausfertigungen, deren Zustellung zu einer Bescheiderlassung geführt hätte. Eine rechtswirksame Zustellung war daher rechtlich unmöglich. Das Thema der Umgehung von steuerlichen Vertretern bei der Zustellung ist daher unerheblich. Das Thema von Absprachen ist darüber hinaus unerheblich, weil die vorliegende Berufungsentscheidung keine Ermessensentscheidungen bzw Überprüfungen von Ermessensentscheidungen enthält.
 - Mit ‘Sonstige Umstände rund um die Bescheidzustellung’ wird das Beweisthema zu undeutlich für einen Beweisantrag genannt.

Ergeht auch an Finanzamt A

Wien, am 6. Dezember 2011