



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat **hat** über die Berufung des Bw, vertreten durch RAeOG, AdrRAeOG, vom 6. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 7. April 2010, mit denen

- **1)** die Berufung vom 10. Februar 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2008 als Beteiligter bei der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille wegen abgelaufener Berufungsfrist zurückgewiesen wurde,
- **2)** der Antrag vom 10. 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 10. Februar 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der unter **1)** angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde,

entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO folgendermaßen abgeändert:

- **1)** Der Zurückweisungsbescheid vom 7. April 2010 zur Berufung vom 10. Februar 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 188 BAO der Jahre 2002 bis 2008 betreffend Geschäftsherrin1 & atypisch Stille wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung der Berufung wegen rechtlicher Nichtexistenz dieser Feststellungsbescheide ausspricht.

- **2)** Der Bescheid vom 7. April 2010, mit dem der Antrag vom 10. 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 dieses Antrages vom 10. Februar 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO ausspricht.
- **3)** Der Bescheid vom 7. April 2010, mit dem der Antrag vom 10. Februar 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der unter **1)** angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung dieses Antrages vom 10. Februar 2010 auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ausspricht.

Entscheidungsgründe

A) Verfahrensablauf:

Der Berufungswerber (Bw) richtete mit Schreiben vom 10. Februar 2010 Anbringen an das Finanzamt A.

Hierzu erließ das Finanzamt folgende, mit 7. April 2010 datierte Bescheide an den Bw:

- 1) Zurückweisungsbescheid, mit dem die Berufung vom 10. Februar 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2008 als Beteiligter bei der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille wegen abgelaufener Berufungsfrist zurückgewiesen wurde,
- 2) Bescheid, mit dem der Antrag vom 10. 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 10. Februar 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der unter 1) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde,

Dagegen erhob der Bw mit Schreiben vom 6. Mai 2010, vertreten durch RAeOG, Berufung.

Zusammenfassung der Berufungsbegründung:

- Nichtigkeit der Feststellungsbescheide wegen mangelnder namentlicher Anführung der Beteiligten als Bescheidadressaten.

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. Nach Beendigung der Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit ergehende Einkünftefeststellungsbescheide seien gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu richten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen seien.

Weiters Verweis auf VwGH 24.9.2008, 2008/15/0204

[hierzu siehe Punkt **F** 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. Im Akt liege keine Delegierung oder Ermächtigung des FA A vor. Herr S habe über Befragen RA Dr^{is} RA am 3. Mai 2010 erklärt, dass es keinen Verwaltungsakt gebe, ihn speziell zu ermächtigen, namens des Finanzamtes A zu unterschreiben.
[hierzu siehe Punkt **E** der Begründung der vorliegenden Berufungsentscheidung]

- Zustellmängel: Die Anleger seien nie vertreten gewesen bzw sei im Falle der aufrechten Bevollmächtigung des steuerberater2 nicht diesem zugestellt worden.
[hierzu siehe Punkt **G** der Begründung der vorliegenden Berufungsentscheidung]

Am 30. Juni 2011 langte ein Antrag des Bw, vertreten durch RAeOG, bei der Berufungsbehörde ein, betreffend Nichtigerklärung der Feststellungsbescheide entsprechend der ha. Berufungsentscheidung GZ. RV/2133-W/10.

B) Zur Geschäftsherrin1 , die hier als *1. Geschäftsherrin* abgekürzt wird, ist aus dem Firmenbuch ersichtlich:

Am 10. März 2001 wurde unter FN1 die „Geschäftsherrin1“ mit Sitz in Wien und Geschäftsanschrift Adresse1inWienerBezirk durch das Handelsgericht Wien in das Firmenbuch eingetragen. Der Gesellschaftsvertrag datierte vom 13. Februar 2001. Am 18. Juni 2002 wurde als Geschäftsanschrift dieser Gesellschaft Adresse2inAnderemWienerBezirk in das Firmenbuch eingetragen. Am 15. Jänner 2003 wurde als Geschäftsanschrift der *1. Geschäftsherrin* Adresse1inWienerBezirk eingetragen. Am 11. Oktober 2006 wurde als Geschäftsanschrift Adresse3inWienerBezirk in das Firmenbuch eingetragen. Am 8. Jänner 2008 wurde als Geschäftsanschrift Adresse4inAbermalsAnderemWienerBezirk in das Firmenbuch eingetragen.

Am 7. Februar 2009 wurde durch das Landesgericht a die Verlegung des Sitzes der *1. Geschäftsherrin* nach a und die Geschäftsanschrift Adresse5inA in das Firmenbuch eingetragen.

Als Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin* war ab Beginn bis 26. Februar 2010 Ing. HerrP eingetragen, welcher – mit Ausnahme des Zeitraumes 29. April 2002 bis 15. Jänner 2003 – der einzige Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin* war.

Am 26. Februar 2010 wurde infolge der rechtskräftigen Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG die Auflösung der *1. Geschäftsherrin* im Firmenbuch eingetragen; ihre Firma wurde auf „Geschäftsherrin1 in Liqu.“ geändert.

C) Zum Steuerakt (Papierakt) betreffend *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* des Finanzamtes (+Ausdrucke aus elektronischem Steuerakt im UFS-Akt zu *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* (betr. div. GZ.), hinsichtlich der Bildung und Vertretung dieser Mitunternehmerschaft:

Die *1. Geschäftsherrin* nahm mit Verträgen aus 2001 bis 2003 mehrere stille Gesellschafter zu diversen Zusammenschlusszeitpunkten zwischen 1. April 2001 und 1. Juli 2003 auf.

Am 30. April 2002 langte beim Finanzamt für den Bezirk in Wien ein von Ing. HerrP unterfertigtes Unterschriftenprobenblatt auf Formular Verf26 ein, wonach Herr Ing. HerrP für die *1. Geschäftsherrin u. Mitgesellschafter* gegenüber dem Finanzamt einzelzeichnungsberechtigt sei. Das Unterschriftenprobenblatt trägt zusätzlich zum Eingangsstempel des Finanzamtes für den Bezirk in Wien vom 30. April 2002 auch einen Eingangsstempel des Finanzamtes für den anderenBezirk in Wien vom 28. August 2002.

Mit Telefax vom 6. November 2002 (=Übermittlung des Fragebogens Verf16) an das Finanzamt für den anderenBezirk in Wien meldete Steuerberater Steuerberater2 die Eröffnung des Gewerbebetriebes der *1. Geschäftsherrin & Mitges.* als atypisch stille Gesellschaft und kreuzte das Feld an, wonach er sich auf die Bevollmächtigung berufe.

In der von Steuerberater Steuerberater2 unterfertigten und am 13. Jänner 2003 beim Finanzamt für den anderenBezirk in Wien eingelangten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften für das Jahr 2001 betreffend die Mitunternehmerschaft, die sich aus der *1. Geschäftsherrin* und den an ihr atypisch still Beteiligten zusammensetzte, wurde der *1. Geschäftsherrin* und den sieben weiteren Beteiligten jeweils ein negativer Einkünfteanteil zugeordnet.

Ablichtungen der sieben diesbezüglichen Gesellschaftsverträge mit Zusammenschlußstichtagen zwischen 1. April und 1. Juli 2001 sind aktenkundig (Eingangsstempel dieser Verträge bzw der damit zusammenhängenden Darlehensverträge: 29. März und 28. August 2002). Nach Punkt IX/1 jedes der Gesellschaftsverträge ist zur Geschäftsführung und Vertretung nur die *1. Geschäftsherrin* berechtigt und verpflichtet; im Außenverhältnis ist nur die *1. Geschäftsherrin* berechtigt aufzutreten.

Der Bw ist keiner dieser sieben stillen Beteiligten; aber gemäß § 81 Abs. 5 BAO sind

hinsichtlich der Vertretung der Mitunternehmerschaft – wenn eine solche Vertretung einmal wirksam geworden ist – auch die Vorgänge vor dem Eintritt eines neuen Gesellschafters in die Mitunternehmerschaft für die Zeit nach diesem Eintritt von Belang (vgl unten Punkt G); und die einmal wirksam gewordene Vertretung der Mitunternehmerschaft kann im Übrigen

- auch für wieder ausgetretene Gesellschafter gemäß § 81 Abs. 8 BAO,
- und im Fall der Auflösung der Mitunternehmerschaft auch für die zuletzt beteiligt Gewesenen gemäß § 81 Abs. 6 BAO,

von Belang sein.

Mit Schreiben vom 31. Dezember 2002 meldete die *1. Geschäftsherrin* dem Finanzamt für den anderenBezirk in Wien den rückwirkenden Zusammenschluss gemäß Art. IV Umgründungssteuergesetz per 1. April 2002 mit 61 Personen laut einer Liste, in welcher der Bw als einer der atypisch still Beteiligten enthalten ist. Auch einer der Gesellschaftsverträge ist aktenkundig und enthält unter Punkt IX/1 die gleiche Bestimmung zu Geschäftsführung und Vertretung wie oben.

Auf den Bw entfielen laut den vier letzten Spalten der vorgenannten Liste 25.000 € Einzahlungsbetrag inkl. Agio; 25.000 € Nominale; 18.750 € atypisch stille Einlage; 6.250 € Gesellschafterdarlehen.

Mit Schreiben vom 30. April 2003 meldete die *1. Geschäftsherrin* dem Finanzamt für den Bezirk in Wien den rückwirkenden Zusammenschluss gemäß Art. IV des Umgründungssteuergesetzes per 1. Juli 2002 mit 17 Personen laut Liste 2002/II, in welcher der Bw nicht enthalten ist.

Mit Schreiben vom 30. September 2003 meldete die *1. Geschäftsherrin* dem Finanzamt für den Bezirk in Wien den rückwirkenden Zusammenschluss gemäß Art. IV des Umgründungssteuergesetzes per 1. Jänner 2003 mit 38 Personen, davon zwei doppelt, laut Liste 2003/I, in welcher der Bw nicht enthalten ist. Auch einer der Gesellschaftsverträge ist aktenkundig und enthält unter Punkt IX/1 die gleiche Bestimmung zu Geschäftsführung und Vertretung wie oben.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 12. November 2009 wird noch eine weitere, aus dem Veranlagungsakt nicht direkt erkennbare Beteiligungsrunde per 1. Juli 2003 mit weiteren 47 stillen Gesellschaftern angeführt.

Der gegenständlichen Mitunternehmerschaft war vom Finanzamt für den anderenBezirk in Wien die Steuernummer St.Nr.1uralt zugeordnet worden, wie auch aus dem Einkünftefeststellungsbescheid des Finanzamtes für den anderenBezirk in Wien für das Jahr 2001 vom 30. Jänner 2003 hervorgeht. In diesem Bescheid ist der Bw nicht enthalten.

Das Finanzamt für den anderenBezirk in Wien löschte die der gegenständlichen Mitun-

ternehmerschaft am 8. November 2002 zugewiesene Steuernummer am 22. Mai 2003.
 Das Finanzamt für den Bezirk in Wien (ab 1. Jänner 2004: Finanzamt Wien Bezirke) ordnete der gegenständlichen Mitunternehmerschaft am 21. Mai 2003 die Steuernummer St.Nr.1alt zu. Dieser Akt wurde am 4. November 2009 an das Finanzamt A abgetreten, welches ihm die Steuernummer St.Nr.1neu zuordnete.

Als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter war bei diesen Steuernummern erfasst:

- von 8. November 2002 bis 12. September 2007 Herr Steuerberater Steuerberater2;
- von 7. November 2008 bis 16. März 2009 die Wirtschaftstreuhandgesellschaft3;
- von 23. April 2009 bis 22. Oktober 2009 Herr Steuerberater Steuerberater2.

Zur Beurteilung, ob und wer und wie lange rechtswirksam gewillkürter Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter der gegenständlichen Mitunternehmerschaft war (vgl unten Punkt G), ist auch festzuhalten, dass

- die o.a. Eintragungen als Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter am 7. November 2008 und am 23. April 2009 über FinanzOnline erfolgt sind und als eine diesbezügliche Berufung auf die jeweils erteilte Vollmacht aufzufassen sind;
- weitere abgabenverfahrensrechtlich vorgesehene elektronische Eingaben die o.a. Zurücklegungen der Vollmachten vom 12. September 2007 und vom 16. März 2009 über FinanzOnline darstellen.

Die o.a. Vollmachtseintragung vom 8. November 2002 (und bei der zwischenzeitlichen Steuernummer am 21. Mai 2003) erfolgte hingegen durch das Finanzamt; dieser Eintragung liegt offenbar das o.a. Telefax vom 6. November 2002 zugrunde.

Die o.a. Vollmachtsendigung vom 22. Oktober 2009 wurde durch das Finanzamt eingetragen; dies beruht offenbar auf der Niederschrift vom 21. Oktober 2009 (siehe unten).

Schriftlich sind diesbezüglich noch aktenkundig:

- Schreiben der *1. Geschäftsherrin* vom 11. Mai 2009 an das Finanzamt Wien Bezirke , worin der Ordnung halber mitgeteilt wird, dass die wirtschaftstreuhandges.3 seit 5. März 2009 nicht mehr die steuerliche Vertretung sei. Als Beilage wurde eine Ablichtung von Auftrags- und Vollmachtserteilung der *1. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter*, unterschrieben von HerrP, vom 3. April 2009 an Steuerberater2 eingereicht.

- Widerruf der gegenüber steuerberater2 erteilten Vollmachten u.a. für „Kurzform1Geschäftsherrin“ durch Ing. HerrP im Beisein u.a. der Betriebsprüferin des FA Wien Bezirke in der Niederschrift vom 21. Oktober 2009.
- Das durch Rechtsanwalt Dr. U eingebrachte Fristverlängerungsansuchen vom 10. Dezember 2010 (vgl unten), mit dessen einziger aktenkundiger Berufung auf eine erteilte Bevollmächtigung in Bezug auf *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille*.

D) Zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften (Einkünfte-erklärungen) iZm der *1. Geschäftsherrin* sowie zur abgabenbehördlichen Außenprüfung und deren (gescheiterte; vgl unten Punkte E bis H) bescheidmäßige Umsetzung:

In der von Steuerberater Steuerberater2 unterfertigten Einkünfteerklärung der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* für 2002 (Eingangsstempel 27. Oktober 2003) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -2.721.483,53 € ein Anteil iHv -54.425,01 € auf den Bw.

Das Finanzamt Wien Bezirke erließ einen mit 4. Mai 2004 datierten Bescheid an die *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* zu Handen Steuerberater2 zur Feststellung gemäß § 188 BAO der im Jahr 2002 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -2.721.483,53 €; bei der Verteilung dieser Einkünfte auf 79 Beteiligte inkl. *1. Geschäftsherrin* entfiel auf den Bw ein Anteil iHv -54.425,01 €.

In der von Steuerberater Steuerberater2 unterfertigten Einkünfteerklärung der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* für 2003 (Eingangsstempel 16. November 2004) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -7.128.518 € ein Anteil iHv -52.606,22 € auf den Bw.

Das Finanzamt Wien Bezirke erließ einen mit 21. Jänner 2005 datierten Bescheid an die *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* zu Handen Steuerberater2 zur Feststellung gemäß § 188 BAO der im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -7.128.518,48 €; bei der Verteilung dieser Einkünfte auf 135 Beteiligte inkl. *1. Geschäftsherrin* entfiel auf den Bw ein Anteil iHv -52.606,22 €.

In der von Steuerberater Steuerberater2 unterfertigten Einkünfteerklärung der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* für 2004 (Eingangsstempel 27. Dezember 2005) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -3.553.228,64 € ein Anteil iHv -20.406,15 € auf den Bw.

Das Finanzamt Wien Bezirke erließ einen mit 5. Jänner 2006 datierten Bescheid an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* zu Handen Steuerberater2 zur Feststellung gemäß § 188 BAO der im Kalenderjahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -3.553.228,64 €;

bei der Verteilung dieser Einkünfte auf 135 Beteiligte inkl. *1. Geschäftsherrin* entfiel auf den Bw ein Anteil iHv -20.406,15 €.

Da Beteiligungen derselben Person in mehreren Beteiligungsrunden (Beteiligungstranchen) –
– vorkamen, ist die Anzahl der an der *1. Geschäftsherrin* insgesamt still beteiligten und somit in den Einkünftefeststellungsbescheiden anzuführenden Personen geringer als die Anzahl der sich aus Punkt C ergebenden Beteiligungsvorgänge.

Aufgrund eines Prüfungsauftrages des Finanzamtes Wien Bezirke vom 23. Juni 2006 (später auf weitere Jahre ausgeweitet) begann eine Betriebsprüferin des Finanzamtes Wien Bezirke mit einer Außenprüfung betreffend einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2002 bis 2004.

In der von HerrP unterfertigten Einkünfteerklärung der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* für 2005 mit 135 Beteiligten inkl. *1. Geschäftsherrin* (Eingangsstempel 28. November 2008) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -192.805,10 € ein Anteil von -1.719,37 € auf den Bw.

In der von HerrP unterfertigten Einkünfteerklärung der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* für 2006 mit 135 Beteiligten inkl. *1. Geschäftsherrin* (Eingangsstempel 28. November 2008) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 2.720.232,10 € ein Anteil von 12.476,55 € auf den Bw.

In der von HerrP unterfertigten Einkünfteerklärung der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* für 2007 mit 135 Beteiligten inkl. *1. Geschäftsherrin* (Eingangsstempel 23. Jänner 2009) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 42.191,66 € ein Anteil von 217,63 € auf den Bw.

Für 2008 wurde keine Einkünfteerklärung eingereicht.

Die Schlussbesprechung über die im Jahr 2006 begonnene Außenprüfung fand am 21. Oktober 2009 statt; die Niederschrift darüber wurde noch für das Finanzamt Wien Bezirke aufgenommen.

Der Akt betreffend *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* wurde EDV-mäßig am 4. November 2009 vom Finanzamt A übernommen, welches dem Akt die Steuernummer St.Nr.1neu zuordnete.

Die beim Finanzamt Wien Bezirke tätige Betriebsprüferin, die die Außenprüfung durchgeführt hatte, erstellte den mit 12. November 2009 datierten Außenprüfungsbericht mit dem Finanzamt A als Behördenbezeichnung.

Die im Rahmen der *1. Geschäftsherrin* abgewickelten Geschäfte (bzw Verbuchungen scheinbarer Geschäfte) verteilten sich laut BP-Bericht auf zwei Bereiche:

- Erstens die gegenüber den stillen Beteiligten im Prospekt beworbene Erstellung von IT-Anwendungen, insbesondere einer Internetapplikation für Geomarketinganalysen namens „Produktname1“.

Hierzu wurden aus der Slowakei zugekauftes Know-how, aus Indien zugekaufte Leistungen und aus der Slowakei zugekaufte Fertigstellungsarbeiten verbucht und sofort als Aufwand abgesetzt mit dem Argument, dass es sich insgesamt wegen der eigenen Fertigstellungsarbeiten um nicht aktivierbaren Herstellungsaufwand gehandelt hätte. Die betreffenden Eingangsrechnungen seien von der *1. Geschäftsherrin* im Wesentlichen nicht bezahlt worden. Befragte Know-how-Lieferanten hätten die die Rechnungsausstellung bestritten.

Die Betriebsprüferin schloss aus

- Nichtvorhandensein von Personal bei der *1. Geschäftsherrin* zur Weiterentwicklung des 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 zugängliche Publikationen von Universitäten usw, 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 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 *1. Geschäftsherrin* kein Know-how und keine sonstigen werthaltigen Leistungen erhalten habe.

Dieser Geschäftsbereich („Bereich Eins“) wurde im Betriebsprüfungsbericht – insb wegen der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht im Sinne der Markteinkommenstheorie – als keine Einkunftsquelle und als nicht einkommensteuerbar eingestuft.

- Zweitens der Handel mit Navigationsgeräten und dazugehöriger Kartensoftware der Fa. V sowie die Weiterverrechnung von Büro- und Personalaufwendungen an Dritte. Der all dies

laut Betriebsprüfungsbericht umfassende „Bereich Zwei“ wurde von der Betriebsprüferin als Einkünfteerzielung gewertet. Die Einkünfte dieses Bereiches wurden mit jährlich Null geschätzt.

Aus den Zweitschriften, dem Fristverlängerungsantrag (vgl unten) und den Vorhaltsbeantwortungen des Finanzamtes A vom September 2010 geht hervor, dass am 12. November 2009 dem HerrP – mit einem Textverarbeitungsprogramm erstellte – Ausfertigungen folgender Schreiben übergeben wurden, auf denen jeweils das Finanzamt A als Behörde angegeben war und die für dessen Vorständin von Herrn S, einem Beamten des Finanzamtes C, unterzeichnet wurden:

- mit 11. November 2009 datierter ‘Bescheid’ über die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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 in diesem Bescheid nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter ‘Bescheid’ über die Feststellung der im Jahr 2001 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle acht namentlich genannten Beteiligten – inkl der *1. Geschäftsherrin* – mit jeweils Null, von denen keiner der Bw ist, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);
- mit 11. November 2009 datierter ‘Bescheid’ über die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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 in diesem Bescheid nicht namentlich angeführt sind;

- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2002 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 79 namentlich genannten Beteiligten – inklusive des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2003, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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 in diesem Bescheid nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2004, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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 in diesem Bescheid nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an

1. Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. *1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);

- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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).

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 *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille*, den Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfristen bis 28. Februar 2010 für die am 12. November 2009 dem Geschäftsführer durch Übergabe zugestellten, mit 11. November 2009 datierten vier o.a. Wiederaufnahmsbescheide sowie für die acht o.a. Einkünftefeststellungsbescheide. Dem Vorbringen des Bw (in Reaktion auf eine Begründung zu den Bescheiden vom 7. April 2010), dass Dr. U nicht zur Vertretung in Steuersachen befugt wäre, kann nicht gefolgt werden. Dr. U ist als Rechtsanwalt hierzu befugt. Eine mangelnde Befugnis kann daher keinesfalls gegen eine Berufungsfristhemmung gemäß § 245 Abs. 3 und 4 BAO sprechen.

Die Zweitschrift einer derartigen, als Bescheid intendierten Fristverlängerung vom 18. Jänner 2010 an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *1. Geschäftsherrin* ohne Hinweis iSd § 101 BAO ist aktenkundig.

Es kann hier jedoch dahingestellt bleiben, ob

- dadurch ein – insbesondere auch für die stillen Beteiligten (früheren Mitunternehmer) – wirksamer Fristverlängerungsbescheid erlassen worden ist, und zwar
 - trotz Bezeichnung der *1. Geschäftsherrin* und nicht des Rechtsanwaltes Dr. U als Zustellempfänger, etwa infolge einer Heilung des Zustellmangels durch § 9 Abs. 3 Satz 2 ZustellG idF BGBl I 5/2008,
 - trotz Nichtanführung der Beteiligten und des Hinweises gemäß § 101 Abs. 3 oder 4 BAO,
- oder 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 noch gar nicht abgelaufen gewesenen Berufungsfrist zur Folge haben müsste. Denn es erfolgt ohnehin aufgrund der Begründung unter Punkt H/ad2 eine Zurückweisung des Wiedereinsetzungsantrages mit Spruchpunkt 2 der vorliegenden Berufungsentscheidung.

Folgende Maßnahmen waren rein finanzverwaltungsintern und stellen schon mangels Bekanntgabe durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO) jedenfalls 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; die Datierung dieser Maßnahmen macht erklärlich, warum in gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheiden auf bescheidmäßige Feststellungen des Finanzamtes A zu Steuernummer St.Nr.1neu vom „14.12.2009“ verwiesen wird:

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel- 'Bescheid' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC“
in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms 'bescheid' zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2001 und zweitens ein 'Bescheid' betreffend Feststellung der im Jahr 2001 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 8 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw nicht angeführt ist;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel- 'Bescheid' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC “
in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms 'bescheid' zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2002 und zweitens ein 'Bescheid' betreffend Feststellung der im Jahr 2002 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 79 Beteiligte – inklusive des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel- 'Bescheid' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC “
in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms 'bescheid' zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2003 und zweitens ein 'Bescheid' betreffend Feststellung der im Jahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 135 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel- 'Bescheid' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„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 135 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ´Bescheid´ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC“
betreffend Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 135 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ´BESCEID´ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC“
betreffend Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 134 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ´BESCEID´ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC“
betreffend Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 134 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ´BESCEID´ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC“
betreffend Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 134 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null.

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

a) Vorbemerkung: Das Finanzamt A legte die Berufung des Bw zugleich mit mehr als 100 ähnlichen Fällen dem UFS vor. In diesen Fällen geht es teilweise auch um eine andere Geschäftsherrin, die hier als Z-GmbH bezeichnet wird, bzw um eine (zumindest behauptete)

Mitunternehmerschaft, die aus der Z-GmbH und an den an ihr atypisch still Beteiligten gebildet worden sein soll. Der Bw hat sich nicht an der Z-GmbH beteiligt. Die Begründung dieser Berufungsentscheidung erfordert jedoch die Widerlegung eines Argumentes (vgl unten) der Amtspartei, welches auf einer vermeintlichen Approbationsbefugnis des Herrn S für Bescheide des Finanzamtes A iZm mit der Z-GmbH & atypisch Stille aufbaut. Somit wird es für Zwecke der Begründung dieser Berufungsentscheidung nötig sein, auch auf die Approbation von vermeintlichen, mit 11. November 2009 datierten Bescheiden des Finanzamtes A, die an die Z-GmbH & atypisch Stille gerichtet und von Herrn S unterfertigt waren, einzugehen. Herr S ist der Teamleiter des beim Finanzamt C tätigen Betriebsprüfers, welcher die Außenprüfung bei der Z-GmbH & atypisch Stille durchgeführt hatte, zu deren Umsetzung die vermeintlichen Bescheide an die Z-GmbH & atypisch Stille ergingen. Aufgrund verwaltungsinterner Vorschriften (Erlass des BMF), die hier von der Berufungsbehörde freilich als im Außenverhältnis unwirksam betrachtet werden werden (vgl Unterpunkte d und e), ist die Approbation der nach einer – von einem Betriebsprüfer eines anderen als des zuständigen Finanzamtes durchgeführten – Außenprüfung ergehenden Bescheide durch den Teamleiter dieses Finanzamtes vorgesehen. Von der Amtspartei zitierte Literaturstellen, nach denen eine Person, die für ein Finanzamt an sich (in irgendeiner Angelegenheit) approbationsbefugt sei, schließlich im Außenverhältnis als für alle Erledigungen dieses Finanzamtes approbationsbefugt gelte, könnten somit aus einer Approbationsbefugnis des Herrn S für das Finanzamt A in Angelegenheiten der Z-GmbH & atypisch Stille die im Außenverhältnis wirksame Fiktion der Approbationsbefugnis in anderen Angelegenheiten für das Finanzamt A bedeuten.

Den rechtlichen Stellungnahmen des Finanzamtes A vom September 2010, wonach Herr S als Leiter des Teams, in welchem eine Prüfung durchgeführt worden ist, aufgrund verwaltungsinterner Organisationsvorschriften die (vermeintlichen) Bescheide vom 11. November 2009 außenwirksam approbieren könne, wird hier nicht gefolgt werden (vgl Unterpunkte d und e). Mit Schreiben vom 1. März 2011 hielt der Referent im UFS dem Finanzamt A vor, dass die sachverhaltsmäßige Grundlage für diese rechtliche Argumentation des Finanzamtes vom September 2010 hinsichtlich der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* nicht vorliege, weil die Betriebsprüferin in dieser Angelegenheit beim Finanzamt Wien Bezirke tätig ist.

Das Finanzamt A bestätigte in einem Antwortschreiben vom 25. März 2011, dass in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* der Fall nicht dem Team von Herrn S zugeteilt wurden; Herr S sei nur mit der Abwicklung betraut worden.

b) Beurteilung nach der Gesetzeslage:

Die vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 in Sachen

1. *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 Unterschriftsleistung ermächtigt ist, ergibt sich im allgemeinen aus den behördeninternen Organisationsregelungen.*“ und auf Seite 993 Mitte: „*Zusammenfassend ergibt sich also, daß bei monokratisch organisierten Behörden, wenn nicht nach außen wirksame Vorschriften (Gesetze, Verordnungen) anderes anordnen, für die von einer Behörde zu erlassenden Erledigungen der Behördenleiter verantwortlich ist und ihm die Unterzeichnung oder Genehmigung obliegt. Sofern nicht verbindliche Vorschriften Gegenteiliges normieren, darf der Behördenleiter die Besorgung der Aufgaben der Behörde auf die ihr zugeordneten Organwalter durch einen inneren Akt übertragen ...*“

Daraus könnte geschlossen werden, dass die Übertragung einer Aufgabe auf eine Person, die nicht als Organwalter der zuständigen Behörde zugeordnet ist, als Grundlage ein Gesetz oder eine Verordnung benötigen. Für die Übertragung der Aufgabe ‘Außenprüfung’ an einen nicht dem zuständigen Finanzamt zugeordneten Betriebsprüfer in einem konkreten Einzelfall ist dann zwar § 148 Abs. 1 BAO anzusehen. Jedoch endet die Aufgabe ‘Außenprüfung’ mit Schlussbesprechung (§ 149 Abs. 1 BAO) und Berichterstattung (§ 150 BAO). Die Aufgabe ‘Approbation’ (Genehmigung, Unterfertigung) der zur Umsetzung der Prüfungsergebnisse ergehenden Bescheide’ wird von § 148 Abs. 1 BAO nicht erfasst und es sind auch keine anderen gesetzlichen Bestimmungen zur Ermöglichung der Erteilung der Approbationsbefugnis an nicht dem zuständigen Finanzamt zugeordnete Organwalter ersichtlich. (Vgl aber unten die Ansicht des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit der Erteilung solcher Approbationsbefugnisse sowie die Denkbarekeit der Eigenschaft des ‘öffentlichen OHB’ als [Rechts]Verordnung sowie die Denkbarekeit, dass mit der im ‘öffentlichen OHB’ enthaltenen Erhebung des Prüfers zum Organ des zuständigen Finanzamtes eine Approbationsbefugnis einhergehen könnte.)
- 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 Finanzamt als Amtspartei hat auf das diesbezügliche Vorbringen des Bw nichts entgegnet. Im zweitinstanzlichen Vorhaltsverfahren hat das Finanzamt als Amtspartei ebenfalls keinen ausdrücklichen Verwaltungsakt, mit dem es Herrn S zur Approbation von Bescheiden des Finanzamtes A ermächtigt hätte, vorgebracht. [Das Vorbringen des Finanzamtes A, wonach aus der Übertragung der Außenprüfung an das Finanzamt C – aufgrund der Anwendung allgemeiner verwaltungsinterner Organisationsvorschriften und eben nicht eines ausdrücklichen Verwaltungsaktes – eine Approbationsbefugnis für Herrn S resultiere, wird anschließend verworfen werden.]

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

c) Das Finanzamt A brachte betreffend die Z-GmbH – an der sich der Bw nicht beteiligt hatte, woraus aber ein Argument herausgelesen werden kann, das sich auf die hier gegenständlichen Konstellationen bezieht – Folgendes vor:

Für die Z-GmbH & Stille sei das Finanzamt A zuständig gewesen. Die Prüfung sei durch das Finanzamt C im Auftrag des aktenführenden Finanzamtes im Wege der „Nachbarschaftshilfe“ erfolgt.

[Anmerkung: 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) – Prü-

fungsauftrag 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.]

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 hierfür nach der internen Behördenorganisation zuständigen Zeichnungsberechtigten und damit für die Handlung verantwortlichen Organwalters nachzuweisen. Zur Approbation eines Bescheides sei berufen, wer nach den Organisationsvorschriften den behördlichen Willen zu bilden habe. Im monokratischen System sei das der Behördenleiter bzw. das von ihm ermächtigte Organ. Wer zur Unterschriftsleistung ermächtigt sei, ergebe sich aus den behördeninternen Organisationsregelungen (Verweis auf *Stoll*, BAO-Kommentar, § 96 S 992). Erforderlich sei für die Rechtswirksamkeit eines Bescheides die Unterschrift einer für die betreffende Behörde an sich approbationsbefugten Person (Verweis auf *Ritz*, BAO-Kommentar, § 93 Rz 25 mwN). Selbst wenn diese Person nach der internen Geschäftsverteilung für die Approbation des konkreten Verwaltungsaktes nicht befugt gewesen sei, sei dies unmaßgeblich (Verweis auf VwGH 20.12.1996, 95/17/0392).

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 Z-GmbH & atypisch Stille an Herrn S, wofür die Voraussetzung im Sinne der verwaltungsinternen Organisationsvorschriften (zu diesen siehe unten) – die Durchführung der Außenprüfung bei der Z-GmbH & atypisch Stille 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, also auch der *1. 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 Konstellationen wie die hier vorliegenden gälte, denn es wird in den nachfolgenden Unterpunkten d und e gezeigt werden, dass die vorgebrachten verwaltungsinternen Organisationsvorschriften keine (außen)wirksame Erteilung der Approbationsbefugnis für das Finanzamt A in Sachen Z-GmbH & atypisch Stille bedeuten.

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

Die dem im Unterpunkt b erwähnten Erkenntnis VfGH 12.10.1993, V63/93, zugrundeliegende Rechtslage ist insbesondere dadurch gekennzeichnet gewesen, dass die Dienstanweisung Betriebsprüfung (DBP) im Amtsblatt der Finanzverwaltung (AÖF) kundgemacht worden war. Mit diesem Erkenntnis hat der Verfassungsgerichtshof unter anderem den zweiten Satz von Abschnitt 1.7 Abs. 5 der DBP vom 30.7.1991, AÖF Nr. 280 aufgehoben, der gelautet hatte: *„Die Approbation ist in diesen Fällen stets vom Vorstand des zuständigen Finanzamtes an die Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung delegiert.“* Unter anderem diesem Satz hatte der Verfassungsgerichtshof Rechtswirkungen für die Allgemeinheit beigemessen, ihn als Rechtsverordnung qualifiziert und mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt sowie wegen offenkundigen Fehlens einer für die Wirkungen erforderlichen gesetzlichen Deckung aufgehoben.

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

„8.4. Nachbarschaftshilfe/Verwaltungshilfe

Definition

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

Der zuletzt zitierte Satz steht in 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/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰, Rz 602; *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht², Rz 759; *Mayer*, Bundes-Verfassungsrecht, 146f) als eine der Voraussetzungen für die Wirksamkeit als (Rechts)Verordnung erfüllt sein (auch ohne Kundmachung im BGBl). Ob es sich bei der gegenständlichen normativen Aussage um eine generelle Norm, also eine (Rechts)Verordnung handelt, sodass der Prüfer dadurch im Sinne der Auffassung des Verfassungsgerichtshofes rechtswirksam zum Organ (Organwalter) des zuständigen Finanzamtes würde, wird durch folgende widersprüchliche Aussagen in der Präambel des 'öffentlichen OHB' nicht geklärt:

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."*

Aus dem 'öffentlichen OHB' allein – ohne auf das anschließend zu behandelnde 'interne OHB' zurückzugreifen – ist die Argumentation des Finanzamtes A nicht vollständig ableitbar: Selbst wenn es sich beim letzten Satz von Abschnitt 8.4 des 'öffentlichen OHB' um eine Verordnungsbestimmung handelte und wenn sie der UFS zu beachten hätte, so wäre nur der die Z-GmbH & atypisch Stille prüfende Betriebsprüfer zum Organ des Finanzamtes A gemacht worden, nicht aber sein Teamleiter, Herr S. Dahingestellt bleiben kann überdies, ob im Falle der Wirksamkeit einer solchen Erhebung zum „Organ" eines Finanzamtes damit die Approbation als erteilt gälte.

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

Das Finanzamt A argumentiert mit verwaltungsinternen Organisationsvorschriften, die Herrn S zum beauftragten Organwalter des Finanzamtes A und zu einer für die vermeintlichen

Bescheide des Finanzamtes A in Sachen Z-GmbH & 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 jedenfalls keine (Rechts)Verordnung vorliegen kann.

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

„10.2.3. Nachbarschaftshilfe/Verwaltungshilfe

Definition

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

Standard

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

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

Alle Maßnahmen zur Durchführung und Verwaltung einer Prüfung (einschließlich Bericht, Erstellung erforderlicher Bescheide und Genehmigung) obliegen dem prüfenden Finanzamt. Die statistische Auswertung [hier nicht gegenständlich].

Der Arbeitsbogen wird im prüfenden Finanzamt abgelegt.

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

Wie bereits oben zum 'öffentlichen OHB' ausgeführt, wäre aus der Erhebung des Prüfers des Finanzamtes C zum Organ des Finanzamtes A mittels des OHB ohnehin für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen, weil nicht der Prüfer, sondern sein Teamleiter die vermeintlichen Bescheidausfertigungen unterzeichnet hat. Die gleichlautende Bestimmung im 'internen OHB' ist überdies im Außenverhältnis rechtlich jedenfalls unwirksam, weil das 'interne OHB' keine Rechtsverordnung darstellen kann. Dies belegen im Umkehrschluss auch die auf § 80a BewG gestützten Verordnungen BGBl II 409/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der

Landeshauptstadt Graz für das Finanzamt Graz-Stadt bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 509/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinden Feldkirchen bei Graz und anderer für das Finanzamt Graz-Umgebung bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 510/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Stadtgemeinde Deutschlandsberg für das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 511/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinde Unterpremstätten für das Finanzamt Graz-Umgebung bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 248/2007 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinden Bludenz und anderer für das Finanzamt Feldkirch bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 249/2007 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinden Bad Aussee und anderer für das Finanzamt Judenburg Liezen, gemäß deren jeweiligen § 1 die Bediensteten der Gemeinden als Organe der Finanzämter tätig werden.

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 für vermeintliche Feststellungsbescheide des Finanzamtes A, sind aus folgenden Gründen rechtlich unwirksam:

- In der Verwaltungsrechtslehre bezeichnet man als (zwischenbehördliches) Mandat die Befugnis einer Behörde, im Namen einer anderen Behörde zu entscheiden (*Walter/Mayer*, *Verwaltungsverfahrenrecht*⁸, Rz 81; das innerbehördlichen 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 *Antoniolli/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 BGBl I 9/2010 wurde laut Aktenlage nicht durchgeführt. Eine solche Delegation vom Finanzamt A an das Finanzamt C hätte sich im Übrigen auch durch die Anführung des Finanzamtes C anstatt

des Finanzamtes A in den Bescheidausfertigungen auswirken müssen, was nicht der Fall war.

- Nach Lehre und Rechtsprechung mit Ausnahme derjenigen des Verfassungsgerichtshofes ist das zwischenbehördliche Mandat, dessen Erteilung durch das Finanzamt A an das Finanzamt C „zur Durchführung und Verwaltung ... [der Prüfung bei Z-GmbH & atypisch Stille] (einschließlich Bericht, Erstellung erforderlicher Bescheide und Genehmigung)“ gemäß Abschnitt 10.2.3 des ‘internen OHB’ fingiert bzw. vorausgesetzt wird, schon mangels gesetzlicher Deckung unzulässig sowie mangels Anführung des Finanzamt C als Mandatar in den vermeintlichen Bescheidausfertigungen (und auch mangels öffentlicher Kundmachung des ‘internen OHB’) unwirksam. Auf der unzulässigen und unwirksamen Mandatserteilung kann somit nicht aufgebaut werden, um aus der Approbationsbefugnis von Herrn S für das Finanzamt C eine Approbationsbefugnis von Herrn S 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 hier dahingestellt bleiben.
- Der Verfassungsgerichtshof ist, was die Übertragungsform und die gesetzliche Deckung von Delegationen angeht, laut *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht², Rz 165, wesentlich „großzügiger“. Im aaO zitierten Erkenntnis VfSlg 10912/1986 = laut RIS VfGH 17.6.1986, B532/84, bringt der Verfassungsgerichtshof unter Punkt II/3 mit Verweis auf Vorjudikatur zum Ausdruck, dass die Delegation betreffend eine bestimmte Gruppe von Verfahren an den jeweils örtlich zuständigen Landeshauptmann eine Rechtsverordnung darstelle, welche gesetzlich ausreichend determiniert sein müsse. Unter Punkt II/4 wurde die Delegation betreffend einen Einzelfall durch den (grundsätzlich zuständigen) Verkehrsminister an den Landeshauptmann für Wien als genau bestimmten Organwalter mittels eines Schreibens des Verkehrsministers an den Landeshauptmann als nicht gesondert anfechtbare Verfahrensordnung gewertet. Diese Verfahrensordnung prüfte der Verfassungsgerichtshof dann im Einzelfall auf ihre Zweckmäßigkeit und bestätigte sie.
- Ähnlich und überdies auf den hier zu entscheidenden Berufungsfall fast direkt anzuwenden sind die Aussagen im Erkenntnis des VfGH 12.10.1993, V63/93: „... Gewiß darf der Leiter des als monokratische Behörde eingerichteten Finanzamtes den Organen der mit der Betriebsprüfung betrauten Großbetriebsprüfung die Gestaltung des Ermittlungsverfahrens und die (vorläufige) rechtliche Würdigung überlassen und Approbation erteilen. Aber er bleibt nur dann Herr des Verfahrens, wenn er von Amts wegen oder über

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

- Übertragen auf die hier zu beurteilende Situation bedeuten VfGH 17.6.1986, B532/84 und VfGH 12.10.1993, V63/93:
 - Bei der 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 seitens des Finanzamtes A als Amtspartei vorgebrachte Ermächtigung von Herrn S zur Approbation, die aus dem zuvor dargestellten und vom VfGH abgelehnten Automatismus abgeleitet würde, stellt keine Erteilung der Approbation dar. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob – ähnlich dem VfGH 17.6.1986, B532/84 zugrundeliegenden Fall – eine schriftliche Erteilung der Approbation durch die Vorständin des Finanzamtes A erforderlich gewesen wäre, ob andere Methoden zur Übermittlung der ausdrücklichen Approbationserteilung zulässig gewesen wären oder ob andere ermächtigte Organwalter des Finanzamtes A die Approbation hätten erteilen können. Denn es fehlte hier an irgendeiner ausdrücklichen Erteilung der 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 Z-GmbH & 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 1. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* kann aus einer für ihn bestehenden Approbationsbefugnis in Sachen Z-GmbH & atypisch Stille somit schon deshalb nicht abgeleitet werden, weil er keine im Außenverhältnis wirksame Approbationsbefugnis für das Finanzamt A in Sachen Z-GmbH & atypisch Stille hatte und somit nicht als an sich für das Finanzamt A approbationsbefugtes Organ angesehen werden kann.

Eine andere, direkte und ausdrückliche Erteilung der Befugnis durch das Finanzamt A an Herrn S zur Approbation von Bescheiden für das Finanzamt A ist auch nicht gegeben, wie bereits ausgeführt worden ist.

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

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

g) Schlussfolgerung:

Durch die Übergabe der mit 11. November 2009 datierten Bescheidausfertigungen in Sachen *1. 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.

Der Bw ist mit seinem diesbezüglichen Vorbringen im Recht.

F) Zum Vorbringen des Bw, dass die vermeintlichen Feststellungsbescheide in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* an keinen rechtsfähigen Bescheidadressaten gerichtet waren:

Zur Beurteilung der vom Bw vorgebrachten, nicht gesetzmäßigen Bezeichnung des Bescheidadressaten im Spruch der Bescheide ist zu untersuchen, wer als Bescheidadressat bezeichnet wurde und ob dieser Bescheidadressat nach der Rechtslage geeignet war.

Betreffend *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* sind die Argumente des Bw zur Adressierung von Nichtfeststellungsbescheiden an eine Mitunternehmerschaft nicht anwendbar, weil es sich hier um (vermeintliche) Einkünftefeststellungsbescheide mit Einkünften iHv Null handelt. Als anwendbar erweisen werden sich hingegen die durch Zitierung aus den EStR und den Verweis auf VwGH 24.9.2008, 2008/15/0204 vorgebrachten Argumente des Bw hinsichtlich der Notwendigkeit des Ergehens eines Einkünftefeststellungsbescheides nach Beendigung der Mitunternehmerschaft an diejenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

a) Bestimmung des/der mit den vermeintlichen Bescheiden in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* angesprochene(n) Bescheidadressaten:

Die Amtspartei interpretiert den Bescheidadressaten „[*1. Geschäftsherrin*] & *atypisch Stille*“ so, dass „Stille“ die im weiteren Bescheidspruch angeführten stillen Gesellschafter bedeutet, womit die Bescheidadressierung dem § 191 Abs. 2 BAO entspreche.

Der Bw bringt die Nichtigkeit der derart adressierten Bescheide u.a. aus demjenigen Grund vor, dass die Bescheide nicht an die Beteiligten gerichtet seien.

Es gibt zwei Varianten, den angesprochenen Bescheidadressaten aufzufassen:

- 1. Variante: Es sollte die vermeintlich am 12. November 2009 noch abgabenverfahrensrechtlich existierende, rechts- und parteifähige Mitunternehmerschaft mit der Bezeichnung „[1. Geschäftsherrin] & atypisch Stille“ angesprochen werden.
- 2. Variante: Es sollten
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung (neue Sachentscheidung) für das Jahr 2001 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen 1. Geschäftsherrin mit „atypisch Stille“ die sieben in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter, zu denen der Bw nicht gehört, als Bescheidadressaten angesprochen werden;
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung (neue Sachentscheidung) für das Jahr 2002 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen 1. Geschäftsherrin mit „atypisch Stille“ die 78 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive des Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung (neue Sachentscheidung) für das Jahr 2003 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen 1. Geschäftsherrin „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive des Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung (neue Sachentscheidung) für das Jahr 2004 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen 1. Geschäftsherrin mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive des Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung für das Jahr 2005 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen 1. Geschäftsherrin mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive des Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung für das Jahr 2006 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen 1. Geschäftsherrin mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive des Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;

- hinsichtlich Einkünftefeststellung für das Jahr 2007 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen *1. Geschäftsherrin* mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive des Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
- hinsichtlich Einkünftefeststellung für das Jahr 2008 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen *1. Geschäftsherrin* mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive des Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden.

Hier wird der 1. Variante gefolgt,

- weil sie dem ersten Eindruck beim Lesen des Adressfeldes entspricht und daher näherliegt;
- weil sie der Rechtsprechung des UFS 18.6.2010, RV/0387-G/07 entspricht: Die Bezeichnung eines Bescheidadressaten in dem – (bei Bescheidwirksamkeit) einen Spruchbestandteil darstellenden – Adressfeld mit (ehemaliger) Geschäftsherrin „*und Mitges.*“ bedeutet nicht, dass damit die in der Einkünfteaufteilung genannten Personen zu Bescheidadressaten würden;
dasselbe muss im vorliegenden Fall für (vermeintliche) Feststellungsbescheide gelten, die laut Adressfeld an Geschäftsherrin „*& atypisch Stille*“ ergehen;
- und weil die mit 11. November 2009 datierten, ebenfalls an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* gerichteten ‘Bescheide’ über die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2004 eine Interpretation des Bescheidadressaten im Sinne der 2. Variante nicht zulassen, weil darin die Beteiligten nicht angeführt sind. Diese (vermeintlichen) Wiederaufnahmebescheide sind zwar hier überhaupt nicht verfahrensgegenständlich, aber ihre Ausfertigungen sind in Zusammenhang mit den Ausfertigungen der verfahrensgegenständlichen (vermeintlichen) Feststellungsbescheide in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* mit dem gleichen Adressfeld erstellt und dem HerrP übergeben worden.

Die 1. Variante, der hier gefolgt wird, bedeutet die Interpretation des Bescheidadressaten „*[1. Geschäftsherrin) & atypisch Stille*“ in folgendem Sinne: angesprochen wird damit ein Gebilde, das auch als

- *1. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter*,
- oder synonym: *1. Geschäftsherrin & Mitgesellschafter*,
- oder fast synonym, wenngleich etwas ungenau, weil im Gegensatz zur zwingend

zweigliedrigen zivilrechtlichen stillen Gesellschaft: *1. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschaft*,

- oder im Sinne eines Vorbringens des Finanzamtes als *1. Geschäftsherrin und stille Mitunternehmerschaft*,

bezeichnet werden kann.

b) Zur Existenz der Mitunternehmerschaft *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille*:

Zwischen Amtspartei und Bw ist unstrittig, dass eine aus der *1. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Mitunternehmerschaft bestanden hat.

Die Amtspartei geht davon aus, dass in der *1. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter* sowohl der Handel mit Navigationsgeräten erfolgte, woraus in den Jahren 2004 bis 2006 Einnahmen erzielt wurden, als auch eine gewerbliche Tätigkeit daraus resultierte, dass in den Jahren 2001 bis 2008 Einnahmen aus der Verrechnung von Personalleistungen und Büroleistungen an Dritte erzielt wurden. Erst im Laufe des Jahres 2008 – mit Vornahme der Hausdurchsuchungen – wurde laut Amtspartei jede erwerbswirtschaftliche Betätigung der *1. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter* eingestellt und zu diesem Zeitpunkt die steuerliche Mitunternehmerschaft beendet.

Der Bw geht in seinem Schreiben vom 10. Februar 2010 davon aus, dass eine Erwerbsquelle bestanden hat. Zum Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerschaft bringt der Bw zwar nichts Ausdrückliches vor; die Argumentation des Bw in der Berufungsschrift vom 6. Mai 2010 hinsichtlich der Notwendigkeit des Ergehens eines Einkünftefeststellungsbescheides nach Beendigung der Mitunternehmerschaft an diejenigen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, impliziert jedoch eine vor dem 12. November 2009 eingetretene Beendigung der Mitunternehmerschaft.

Nach Ansicht der Berufsbehörde ist der unstrittig bestanden habenden und vor dem 12. November 2009 (Tag der Übergabe der vermeintlichen Bescheidausfertigungen an HerrP) beendeten Eigenschaft der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* als Mitunternehmerschaft aus folgenden Gründen zu folgen:

- Aufgrund des unzweifelhaft gewerblichen Handels mit V-Produkten mit diesbezüglichen Umsatzerlösen von 2004 bis 2006 erübrigt es sich, in dieser auf verfahrensrechtliche Themen ausgerichteten Berufsentscheidung das Vorliegen und die Dauer der Gewerblichkeit (Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb) weiterer Geschäftsfelder zu beurteilen.
- Die Beendigung der stillen Gesellschaften, auf denen eine Mitunternehmerschaft aufgebaut hat, beendet die aus Geschäftsherrin und stillen Gesellschaftern

zusammengesetzt gewesene Mitunternehmerschaft (vgl in diesem Sinne VwGH 24.9.2008, 2008/15/0204).

- Das Unmöglichwerden des Erreichens des Gesellschaftszweckes bewirkt gemäß § 185 Abs. 2 HGB/UGB jedenfalls das Enden einer stillen Gesellschaft. Es besteht nach Ansicht der Berufungsbehörde kein Zweifel, dass das Erreichen des Gesellschaftszweckes vor dem 12. November 2009 unmöglich geworden ist. Eine genauere Bestimmung dieses Zeitpunktes ist für Zwecke dieser auf verfahrensrechtliche Themen ausgerichteten Berufungsentscheidung entbehrlich.
- Das Ende einer zivilrechtlich nicht rechts-/partiefähigen Mitunternehmerschaft bedeutet die sofortige Beendigung der abgabenrechtlichen Rechts- und Parteifähigkeit der Mitunternehmerschaft. Das bei OG und KG zu beachtende Auseinanderfallen von Auflösung, Löschung und Beendigung (vgl *Ritz*, BAO³, § 79 Tz 11) kann hier nicht vorliegen.

c) Konsequenz des Richtens der vermeintlichen Feststellungsbescheide an die am 12. November 2009 bereits beendete Mitunternehmerschaft *1. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter*:

§ 191 Abs. 2 BAO bestimmt: „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.“

Da die vermeintlichen Feststellungsbescheide somit „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 *1. 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.

Der Bw ist mit seinem diesbezüglichen Vorbringen im Ergebnis im Recht.

G) Zum Vorbringen, dass die vermeintlichen Bescheidausfertigungen in Sachen

1. Geschäftsherrin & atypisch Stille am 12. November nicht an die *1. Geschäftsherrin* bzw ihren Geschäftsführer HerrP hätten zugestellt werden dürfen:

Um das Vorbringen des Bw hinsichtlich Unzulässigkeit bzw Unwirksamkeit der Zustellungen am 12. November 2009 beurteilen zu können, ist zunächst an der Wurzel dieser Problematik anzusetzen, nämlich an der Person des Vertreters der Personenmehrheit. Es ist daher zunächst zu klären, ob die aus der *1. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Personenmehrheit einen Vertreter gemäß § 81 BAO hatte. Ein solcher Vertreter gemäß § 81 BAO konnte die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bzw nach ihrer Beendigung die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) aktiv und grundsätzlich auch passiv, d.h. insb durch Entgegennahme von Zustellungen, vertreten.

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

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

§ 81 Abs. 1 BAO bestimmt:

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

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

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

und verpflichtet."

§ 179 HGB: *„Auf die stille Gesellschaft sind die Vorschriften des 27. Hauptstücks des Zweiten Teils des allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuchs nicht anzuwenden. An ihrer Stelle finden die nachstehenden Vorschriften Anwendung."*

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

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

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

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

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

Es ist 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 *1. Geschäftsherrin* wesentlich mehr als nur ein einziger stiller Gesellschafter beteiligt waren.

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 einer Person aus der Mitte der zur Erfüllung der Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen; im bisherigen Verfahren gingen die Finanzämter offenbar davon aus, dass die *1. Geschäftsherrin* aus der Mitte der in Zusammenhang mit ihr bestandenen Mitunternehmerschaft als vertretungsbefugt namhaft gemacht worden ist;
- 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 einzige 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 mit Verweis auf VwGH 28.10.1998, 93/14/0218; VwGH 24.9.1999, 98/14/0134). Jedem dieser beiden Erkenntnisse lag jeweils ein Fall mit einer aus zwei Personen bestehenden GesBR zugrunde.

Der Verwaltungsgerichtshof ging im erstzitierten Erkenntnis davon aus, dass der Gesellschaftsvertrag zwei Personen – und somit nicht eine einzige Person – zur Erfüllung der Pflichten iSd § 81 Abs. 1 BAO bestimmte.

Im zweitzitierten Erkenntnis ging der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass mit der Regelung im diesbezüglichen Gesellschaftsvertrag, wonach einem konkret bezeichneten Gesellschafter die Geschäftsführung und Vertretung oblag, bereits die notwendige Bestimmung einer einzigen Person zur Erfüllung der Pflichten iSd § 81 Abs. 1 BAO erfolgt war. Überdies entschied der Verwaltungsgerichtshof, dass der Mangel, der in der Zustellung der erstinstanzlichen Bescheide an den anderen, nicht vertretungsbefugten Gesellschafter bestanden hatte, durch das tatsächliche Zukommen der erstinstanzlichen Bescheide an den vertretungsbefugten Gesellschafter nach dem § 7 ZustellG in der damaligen Fassung geheilt worden war.

Diese Erkenntnisse lassen sich aber auf den vorliegenden Fall nur eingeschränkt übertragen:

- Wenn laut Vertrag über eine GesBR (wie im zweitzitierten Erkenntnis) genau einem konkret bestimmten Gesellschafter die Geschäftsführung und Vertretung obliegt, so resultiert bereits aus § 81 Abs. 1 BAO (arg: „zur Führung der Geschäfte bestellten Personen“), dass es hier nur eine einzige solche Person gibt, sodass eine Namhaftmachung iSd § 81 Abs. 2 BAO nicht in Betracht kommt.
Der hier zu entscheidende Fall ist jedoch dadurch gekennzeichnet, dass die Personenmehrheit (Mitunternehmerschaft) eben keine zivilrechtlich „zur Führung der Geschäfte bestellten Personen“ haben kann.
- Es bleibt somit aus den beiden zitierten Erkenntnissen auf den vorliegenden Fall nur übertragbar, dass eine Namhaftmachung iSd § 81 Abs. 2 BAO ausdrücklich zu erfolgen hat.

Bei der iZm der 1. *Geschäftsherrin* gebildeten Mitunternehmerschaft kamen folgende Personen zur Erfüllung der Pflichten iSd § 81 Abs. 1 BAO in Betracht, und zwar wenn man davon ausgeht, dass in jedem Zeitpunkt entscheidend ist, welche Beteiligten dem Finanzamt bis dahin bekanntgeworden waren:

- Zunächst acht Personen: die 1. *Geschäftsherrin* und die in der ersten Beteiligungsrunde sich beteiligt habenden sieben stillen Gesellschafter. Laut Aktenlage sind diese acht Personen durch das Einlangen von Ablichtungen der sieben stillen Gesellschaftsverträge dem Finanzamt bis 28. August 2002 bekannt geworden.

- Ab der Bekanntgabe der zweiten Beteiligungsrunde mit Schreiben vom 31. Dezember 2002 die *1. Geschäftsherrin* plus die sieben Gesellschafter aus der ersten Beteiligungsrunde plus die 61 Gesellschafter aus der zweiten Beteiligungsrunde.
- Usw.

Es deutet einiges darauf hin (Einwände weiter unten), dass

- dem Finanzamt für den anderen Bezirk in Wien gegenüber,
 - durch das Vorliegen aller sieben ursprünglichen stillen Gesellschaftsverträge in Ablichtung,
 - ab 28. August 2002 die *1. Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person aus der Mitte der ursprünglich acht Beteiligten/Mitgliedern der Mitunternehmerschaft (*1. Geschäftsherrin* + sieben stille Beteiligte) gemäß § 81 Abs. 2 Satz 1 Fall 1 BAO namhaft gemacht worden war.
- Und zwar auch unabhängig davon, ob dieses Finanzamt für die gegenständliche Mitunternehmerschaft zuständig war. Denn § 81 Abs. 2 BAO verlangt eine Namhaftmachung gegenüber „der Abgabenbehörde“, und nicht gegenüber der „zuständigen“ Abgabenbehörde.

Wenn die *1. Geschäftsherrin* somit die Vertreterin der gegenständlichen, in ihrer ursprünglichen dem Finanzamt bekanntgegebenen Formation der Mitunternehmerschaft mit insgesamt 8 Beteiligten/Mitgliedern war (vgl aber unten mögliche Einwände), wurde diese Eigenschaft der *1. Geschäftsherrin* als Vertreterin der Mitunternehmerschaft gemäß § 81 Abs. 5 BAO durch den späteren Eintritt neuer Gesellschafter/Mitglieder in die Personenvereinigung/-gemeinschaft nicht berührt. Da nach der ersten Beteiligungsrunde nicht mehr alle Gesellschaftsverträge eingereicht wurden, auch nicht in Ablichtung, und auch keine sonstige notwendigerweise ausdrückliche Namhaftmachung iSd § 81 Abs. 2 Satz 1 Fall 1 oder 2 BAO erfolgte, ist ab der zweiten Beteiligungsrunde eine neuerliche Namhaftmachung iSd § 81 Abs. 2 BAO nicht mehr erfolgt.

Das Unterschriftenblatt stellt im Übrigen keine Selbstnamhaftmachung des HerrP als Vertreter iSd § 81 Abs. 2 BAO der Mitunternehmerschaft dar, welche im übrigen ohnehin unwirksam wäre. (Zu einer Wirksamkeit wäre nicht nur eine Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung gemäß RAO, WTBG oder Notariatsordnung nötig, sondern insbesondere auch die Eigenschaft des Ing. HerrP als Rechtsanwalt, Wirtschaftstreuhänder [Steuerberater ...] oder Notar, worauf nichts hindeutet.) Das zugrundeliegende Formular Verf26 ist auch nicht zu einer Namhaftmachung eines Vertreters gemäß § 81 Abs. 2 BAO geeignet, sondern zur Dokumentation von Geschäftsführern und Prokuristen sowie Namhaftmachung von Handlungsbevollmächtigten für Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften und Personenhandelsgesellschaften.

Ad b) ist festzuhalten, dass HerrP nicht im Sinne des 2. Falles des § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO als Bevollmächtigter durch die mehreren Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kommen, namhaft gemacht wurde. Ein für die gegenständliche Mitunternehmerschaft bzw die zuletzt an ihr Beteiligten wirksames Handeln des HerrP war somit nur im Wege seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin* denkbar.

Ad c) ist festzuhalten, dass keine Person im Sinne des 3. Falles des § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO als abweichender Zustellungsbevollmächtigter durch die mehreren Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kommen, namhaft gemacht wurde. Soweit die *1. Geschäftsherrin* zur passiven Vertretung der Personenmehrheit (Mitunternehmerschaft) bzw der zuletzt Beteiligten berufen war und ihr somit grundsätzlich wirksam zugestellt werden konnte, war daher eine Verdrängung ihrer Fähigkeit, Zustellungen wirksam entgegenzunehmen, nur gemäß § 9 Abs. 3 ZustellG durch einen Zustellungsbevollmächtigten iSd § 9 Abs. 1 ZustellG denkbar.

ad d)

Wenn die *1. Geschäftsherrin* vertretungsbefugte Person iSd § 81 BAO war, konnte sie – vertreten durch ihren Geschäftsführer HerrP – wirksam den Steuerberater Steuerberater2 mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft bevollmächtigen. Dessen Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung im Telefax vom 6. November 2002 kann somit als wirksam gewertet werden.

Da am 12. September 2007 über FinanzOnline die Zurücklegung der Vollmacht durch Steuerberater Steuerberater2 erfolgt ist, war dieser bis zu seiner neuerlichen Bevollmächtigung nicht mehr als gewillkürter Vertreter der Mitunternehmerschaft anzusehen.

Wenn die *1. Geschäftsherrin* vertretungsbefugte Person der Mitunternehmerschaft iSd § 81 BAO (bzw. iSd § 81 Abs. 6 BAO der zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder) war, konnte sie wirksam die Wirtschaftstreuhandgesellschaft³ mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft (bzw für die zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder) bevollmächtigen. Die Berufung dieser Wirtschaftstreuhandgesellschaft auf die erteilte Bevollmächtigung am 7. November 2008 als Vertreterin und Zustellungsbevollmächtigte kann daher als wirksam angesehen werden. Nach deren Zurücklegung der Vollmacht am 16. März 2009 über FinanzOnline war diese Wirtschaftstreuhandgesellschaft nicht mehr als Vertreterin und Zustellbevollmächtigte der Mitunternehmerschaft bzw der an jener früher Beteiligten anzusehen.

Wenn die *1. Geschäftsherrin* vertretungsbefugte Person der Mitunternehmerschaft iSd § 81 BAO (bzw. iSd § 81 Abs. 6 BAO der zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder) war, konnte

sie nochmals wirksam Steuerberater Steuerberater2 mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft (bzw für die zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder) bevollmächtigen. Die Berufung des Steuerberaters Steuerberater2 mittels Eintragung als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter über FinanzOnline auf die erteilte Bevollmächtigung konnte daher als wirksam angesehen werden; und Steuerberater2 konnte ab 23. April 2009 wiederum als (Zustell)Bevollmächtigter angesehen werden. Ab dem niederschriftlich aufgenommenen Widerruf der Bevollmächtigung durch HerrP am 21. Oktober 2009 wurde dem aktenführenden Finanzamt Wien Bezirke, von dem Organwalter anwesend waren, das Ende der (Zustell)Bevollmächtigung bekannt, sodass die Zustellbevollmächtigung am 12. November 2009 nicht mehr zu beachten war.

Wenn die 1. *Geschäftsherrin* vertretungsbefugte Person der Mitunternehmerschaft iSd § 81 BAO (bzw. iSd § 81 Abs. 6 BAO der zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder) war, konnte sie wirksam Herrn Rechtsanwalt Dr. U mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft bzw für die zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder wirksam dazu bevollmächtigen, das Fristverlängerungsansuchen vom 10. Dezember 2009 betreffend die ehemalige Mitunternehmerschaft bzw zuletzt an ihr Beteiligten einzubringen. Diese Bevollmächtigung wurde beim Finanzamt A am 14. Dezember 2009 geltend gemacht, indem das Schreiben mit dem Fristverlängerungsantrag und der Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung („Vollmacht erteilt“) am 14. Dezember 2009 laut Eingangsstempel beim Finanzamt A einlangte. Es wird hier davon ausgegangen, dass die in Zusammenhang mit der Einbringung eines Anbringens erfolgte Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung sich nur auf das auf dieses Anbringen bezogene Verfahren (hier: Berufungsfristverlängerungsverfahren) bezieht und keine Geltendmachung einer darüber hinausgehenden Bevollmächtigung gegenüber der Behörde darstellt. Die Geltendmachung der Bevollmächtigung durch Rechtsanwalt Dr. U gegenüber dem Finanzamt am 14. Dezember 2009 konnte auch nicht zurückwirken. Eine Zustellungsbevollmächtigung für Rechtsanwalt Dr. U mit einer von der Behörde zu beachtenden Wirkung für die Mitunternehmerschaft bzw die zuletzt beteiligten Gesellschafter hinsichtlich des Zustellungsvorganges am 12. November 2009 kann daher keinesfalls vorgelegen sein.

Aus der Nichtbezeichnung von Steuerberater2 und/oder Dr. U als Zustellempfänger auf den Ausfertigungen, die dem HerrP am 12. November 2009 übergeben worden waren, kann daher nicht auf eine Fehlzustellung geschlossen werden.

Wie bereits ausgeführt, deutet einiges darauf hin, dass es wirksame Abfolgen von einerseits Namhaftmachung gemäß § 81 Abs. 2 BAO und andererseits gewillkürten Bevollmächtigungen

und deren Widerruf mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft gegeben hat. Dagegen sind jedoch auch erhebliche Bedenken angebracht:

- Die o.a. Namhaftmachung der *1. Geschäftsherrin* als Vertreterin aus der Mitte der damals Beteiligten (zumindest soweit sie der Behörde bekannt waren) an der Mitunternehmerschaft im Jahr 2002 erfolgte genaugenommen nicht durch ein schriftliches Anbringen iSd § 85 Abs. 1 BAO, sondern durch das Einbringen der Ablichtungen von sieben Gesellschaftsverträge. Die Ablichtung eines Anbringens – sofern das Einbringen der stillen Gesellschaftsverträge überhaupt ein Anbringen sein kann – erfüllt aber nicht die notwendige Schriftlichkeit iSd § 85 Abs. 1 BAO, denn § 85 Abs. 2 BAO stellt das Fehlen einer Unterschrift einem Formgebrechen gleich. Und die Ablichtung einer Unterschrift ist keine Unterschrift, wie aus der Ausnahme für mit Telefax eingebrachte Anbringen gemäß § 86a BAO iVm der hierzu ergangenen VO über die „Zulassung von Telekopierern ...“, BGBl 494/1991 zeigt: Das Original einer gefaxten Eingabe ist zu unterschreiben; das bei der Behörde eingelangte Telefax enthält aber nur die ‘telekopierte’ oder ‘fernkopierte’ Ablichtung der Unterschrift; daher ist die Ausnahme in § 86a BAO nötig, dass das Fehlen der Unterschrift keinen Mangel darstellt.

Wenn aber keine Namhaftmachung der *1. Geschäftsherrin* gemäß § 81 Abs. 2 BAO (1. Fall) als Vertreterin aus der Mitte der Beteiligten erfolgt ist, so kann diese nicht rechtsgeschäftlich Vertreter (Zustellungsbevollmächtigte) mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft bestellt haben.

- Der eine (in Ablichtung) aktenkundige Gesellschaftsvertrag aus der zweiten, dem Finanzamt erst am 31. Dezember 2002 bekanntgewordenen Beteiligungsrunde datiert vom 28. Mai 2002: Wenn man nicht auf den Kenntnisstand des Finanzamtes abstellt, sondern auf die tatsächliche Formation der Mitunternehmerschaft abstellt, wurden den Finanzämtern niemals alle diesbezüglichen Gesellschaftsverträge (zumindest in Ablichtung) bekannt, sodass jedenfalls nicht alle tatsächlichen Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber die *1. Geschäftsherrin* ausdrücklich als vertretungsbefugte Person namhaft machten.
- Bei der zweiten Vollmachtserteilung am 3. April 2009 für Steuerberater Steuerberater2 und beim Widerruf dieser Vollmacht kam nicht klar heraus, dass HerrP dabei als Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin* handele.
- Bei den Vollmachtserteilungen bzw –geltendmachungen im Jahr 2009 wird nur die Mitunternehmerschaft angesprochen, ohne auf eine bereits erfolgte Beendigung derselben einzugehen, obwohl nach der Beendigung der Mitunternehmerschaft eine Bevollmächtigte

gung genaugenommen mit Wirkung für die zuletzt Beteiligten zu erteilen und geltend zu machen wäre.

Somit verbleiben einige Unsicherheiten, ob am 12. November 2009 an HerrP als Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin* mit Wirkung für diejenigen, denen Einkünfte zugeflossen sind, zugestellt hätte werden können. Diese rechtlichen Unsicherheiten machen es mangels Literatur- oder Höchstgerichtsaussagen zu genau der vorliegenden Konstellation nach Ansicht der Berufungsbehörde entbehrlich, zum Aspekt der Wirksamkeit eines Zustellvorganges, dem geeignete zuzustellende Ausfertigungen zugrunde gelegen wären, eine Entscheidung zu treffen. Denn die dem HerrP in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* übergebenen ungeeigneten Ausfertigungen vermeintlicher Bescheide führten ohnehin schon aus anderen zwei Gründen zur Nichtigkeit der beabsichtigten Bescheide.

H) Konsequenzen für die Spruchpunkte 1 bis 3:

Die durch die Übergabe der mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* an Herrn HerrP am 12. November 2009 vermeintlich erlassenen Bescheide sind, wie oben dargestellt, aus (zumindest) zwei Gründen nichtig, wobei jeder Grund allein für die Nichtigkeit hinreicht.

Wie bereits unter Punkt D ausgeführt, sind auch die verwaltungsinternen, mit 14. Dezember 2009 datierten Maßnahmen ohne Bescheidqualität.

Die Nichtigkeit aller dieser Erledigungen bzw Maßnahmen, die den Eindruck von Feststellungsbescheiden in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* erwecken hätten können, was auch im Sinne des diesbezüglichen Vorbringens des Bw ist, führt aus folgenden Gründen zu den Spruchpunkten **1 bis 3** der vorliegenden Berufungsentscheidung:

- **ad 1)** Die Zurückweisung der gegen die vermeintlichen Feststellungsbescheide 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.
- **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).

- ad **3)** Die Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO in eine Zurückweisung umgeändert, weil die (vermeintlichen) Feststellungsbescheide, deren Aufhebung beantragt wurde, rechtlich nicht existieren und somit keinesfalls das Objekt einer Bescheidaufhebung sein können.

Ergeht auch an Finanzamt A

Wien, am 26. Juli 2011