



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw,

- 1.) vom 7. Mai 2010, vertreten durch RA-Partnerschaft, gegen folgende Bescheide des Finanzamtes A vom 7. April 2010 hinsichtlich St.Nr. a1:
 - 1.1) Zurückweisungsbescheid betreffend Berufung vom 20. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2008 hinsichtlich erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille wegen abgelaufener Berufungsfrist,
 - 1.2) Abweisungsbescheid betreffend Antrag vom 20. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist gegen die zuvor unter 1.1) genannten Feststellungsbescheide,
 - 1.3) Abweisungsbescheid betreffend Antrag vom 20. Jänner 2010 auf Aufhebung der zuvor unter 1.1) genannten Feststellungsbescheide gemäß § 299 BAO
- 2.) vom 18. Mai 2010 gegen folgende Bescheide des Finanzamtes A , vom 7. April 2010 hinsichtlich St.Nr. a2:
 - 2.1) Zurückweisungsbescheid betreffend Berufung vom 20. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO für die Jahre 2005 bis 2008 hinsichtlich 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille wegen abgelaufener Berufungsfrist,
 - 2.2) Abweisungsbescheid betreffend Antrag vom 20. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist gegen die zuvor unter 2.1) genannten Feststellungsbescheide,

- 2.3) Abweisungsbescheid betreffend Antrag vom 20. Jänner 2010 auf Aufhebung der zuvor unter 2.1) genannten Feststellungsbescheide gemäß § 299 BAO

entschieden:

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

- 1.1) Der Zurückweisungsbescheid vom 7. April 2010 zur Berufung vom 20. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 188 BAO der Jahre 2002 bis 2008 betreffend erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung der Berufung wegen rechtlicher Nichtexistenz dieser Feststellungsbescheide ausspricht.
- 1.2) Der Bescheid vom 7. April 2010, mit dem der Antrag vom 20. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist der unter 1.1) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung dieses Antrages vom 20. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO ausspricht.
- 1.3) Der Bescheid vom 7. April 2010, mit dem der Antrag vom 20. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der unter 1.1) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung dieses Antrages vom 20. Jänner 2010 auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ausspricht.
- 2.1) Der Zurückweisungsbescheid vom 7. April 2010 zur Berufung vom 20. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 188 BAO der Jahre 2005 bis 2008 betreffend 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung der Berufung wegen rechtlicher Nichtexistenz dieser Feststellungsbescheide ausspricht.
- 2.2) Der Bescheid vom 7. April 2010, mit dem der Antrag vom 20. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist der unter 2.1) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung dieses Antrages vom 20. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO ausspricht.
- 2.3) Der Bescheid vom 7. April 2010, mit dem der Antrag vom 20. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der unter 2.1) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung dieses Antrages vom 20. Jänner 2010 auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ausspricht.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beteiligte sich

- als atypisch stiller Gesellschafter an der streitgegenständlichen Geschäftsherrin erste.Geschäftsherrin, die gegebenenfalls als *1. Geschäftsherrin* abgekürzt werden wird;
- als atypisch stiller Gesellschafter an der ebenfalls streitgegenständlichen Geschäftsherrin 2.geschäftsherrin, die gegebenenfalls als *2. Geschäftsherrin* abgekürzt werden wird.

A) Zur *1. Geschäftsherrin* (Inhaberin des Handelsgewerbes/Handelsgeschäftes iSd § 178 HGB, Inhaberin des Unternehmens iSd § 179 UGB) ist aus dem Firmenbuch ersichtlich:

Am 10. März 2001 wurde unter FN1 die „erste.Geschäftsherrin“ mit Sitz in Wien und Geschäftsanschrift Straße2.1, WienBezirk durch das Handelsgericht Wien in das Firmenbuch eingetragen. Der Gesellschaftsvertrag datierte vom 13. Februar 2001. Am 18. Juni 2002 wurde als Geschäftsanschrift dieser Gesellschaft Straße1.2, WienAndererBezirk in das Firmenbuch eingetragen. Am 15. Jänner 2003 wurde als Geschäftsanschrift der Geschäftsherrin Straße2.1, WienBezirk eingetragen. Am 11. Oktober 2006 wurde als Geschäftsanschrift Straße2.2, wienbezirk in das Firmenbuch eingetragen. Am 8. Jänner 2008 wurde als Geschäftsanschrift Straße2.3 , wienBezirk in das Firmenbuch eingetragen.

Am 7. Februar 2009 wurde durch das Landesgericht a die Verlegung des Sitzes der Geschäftsherrin nach a und die Geschäftsanschrift Straße2.4, PLZa in das Firmenbuch eingetragen.

Als Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin* war ab Beginn bis 26. Februar 2010 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 „erste.Geschäftsherrin in Liqu.“ geändert.

B) Zum Steuerakt (Papierakt) betreffend erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille des Finanzamtes, abgekürzt: F-Akt1 (+Ausdrucke aus elektronischem Steuerakt im „UFS-Akt zu erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille (betr. div. GZ.)“, abgekürzt: UFS-R1-Akt) 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 Wiener Bezirk in Wien ein von Herr P unterfertigtes Unterschriftenblatt auf Formular Verf 26 ein (F-Akt 1, Dauerbelege), wonach Herr Herr P für die erste Geschäftsherrin u. Mitgesellschafter gegenüber dem Finanzamt einzelzeichnungsberechtigt sei. Das Unterschriftenblatt trägt zusätzlich zum Eingangsstempel des Finanzamtes für den Bezirk in Wien vom 30. April 2002 auch einen Eingangsstempel des Finanzamtes für den anderen Bezirk in Wien vom 28. August 2002.

Mit Telefax vom 6. November 2002 (=Übermittlung des Fragebogens Verf 16) an das Finanzamt für den anderen Bezirk in Wien meldete Steuerberater Steuerberater. 2 die Eröffnung des Gewerbebetriebes der ersten Geschäftsherrin & Mitges. als atypisch stille Gesellschaft und kreuzte das Feld an, wonach er sich auf die Bevollmächtigung berufe.

In der von Steuerberater Steuerberater. 2 unterfertigten und am 13. Jänner 2003 beim Finanzamt für den anderen Bezirk 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 (F-Akt 1, Dauerbelege; 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 N); 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 anderen Bezirk 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 (F-Akt 1, Dauerbelege). 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 10.600 € Einzahlungsbetrag inkl. Agio; 10.000 € Nominale; 7.500 € atypisch stille Einlage; 2.500 € 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 wienerBezirk 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 als einer der atypisch still Beteiligten enthalten ist (F-Akt1, Dauerbelege). 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 10.000 € Einzahlungsbetrag inkl. Agio; 10.000 € Nominale; 7.500 € atypisch stille Einlage; 2.500 € Gesellschafterdarlehen.

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 ältesteSt.Nr.1 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 Mitunternehmerschaft am 8. November 2002 zugewiesene Steuernummer am 22. Mai 2003 (vgl UFS-R1-Akt Bl 45).

Das Finanzamt für den bezirk in Wien (ab 1. Jänner 2004: Finanzamt Wien Bezirk) ordnete der gegenständlichen Mitunternehmerschaft am 21. Mai 2003 die Steuernummer alteSt.Nr.1 zu (vgl aaO Bl 44f).

Dieser Akt wurde am 4. November 2009 an das Finanzamt A abgetreten, welches ihm die Steuernummer a1 zuordnete (vgl aaO Bl 44).

Als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter war bei diesen Steuernummern erfasst (vgl aaO Bl 82 und Bl 7f):

- von 8. November 2002 bis 12. September 2007 Herr Steuerberater Steuerberater.2;
- von 7. November 2008 bis 16. März 2009 die WP-Gesellschaft¹;
- von 23. April 2009 bis 22. Oktober 2009 Herr Steuerberater Steuerberater.2.

Zur Beurteilung, ob und wer und wie lange rechtswirksam gewillkürter Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter der gegenständlichen Mitunternehmerschaft war (vgl unten Punkt N), 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 erste.Geschäftsherrin vom 11. Mai 2009 an das Finanzamt Wien Bezirk, worin der Ordnung halber mitgeteilt wird, dass die wp-gesellschaft seit 5. März 2009 nicht mehr die steuerliche Vertretung sei. Als Beilage wurde u.a. eine Ablichtung von Auftrags- und Vollmachtserteilung der erste.Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter, unterschrieben von herrP, vom 3. April 2009 an Steuerberater.2 eingereicht.
- Widerruf der gegenüber steuerberater2 erteilten Vollmachten u.a. für Geschäftsherrin¹initialen durch HerrP im Beisein u.a. der Betriebsprüferin des FA Wien Bezirk in der Niederschrift vom 21. Oktober 2009 (UFS-R1-Akt BI 36ff).
- 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 erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille.

C) Zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften (Einkünfteerklärungen) iZm der *1. Geschäftsherrin* sowie zur abgabenbehördlichen Außenprüfung und deren (gescheiterte; vgl unten Punkte I, K, L) bescheidmäßige Umsetzung:

In der von Steuerberater Steuerberater.2 unterfertigten Einkünfteerklärung der erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille für 2002 (Eingangsstempel 27. Oktober 2003) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -2.721.483,53 € ein Anteil iHv -22.370,01 € auf den Bw.

Das Finanzamt Wien Bezirk erließ einen mit 4. Mai 2004 datierten Bescheid an die erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille zu Handen Steuerberater.2 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 -22.370,01 €.

In der von Steuerberater Steuerberater.2 unterfertigten Einkünfteerklärung der erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille für 2003 (Eingangsstempel 16. November 2004) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -7.128.518 € ein Anteil iHv -35.169,61 € auf den Bw.

Das Finanzamt Wien Bezirk erließ einen mit 21. Jänner 2005 datierten Bescheid an die erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille zu Handen Steuerberater.2 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 -35.169,61 €.

In der von Steuerberater Steuerberater.2 unterfertigten Einkünfteerklärung der erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille für 2004 (Eingangsstempel 27. Dezember 2005) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -3.553.228,64 € ein Anteil iHv -15.729,46 € auf den Bw.

Das Finanzamt Wien Bezirk erließ einen mit 5. Jänner 2006 datierten Bescheid an erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille zu Handen Steuerberater.2 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 -15.729,46 €.

Da Beteiligungen derselben Person in mehreren Beteiligungsrunden (Beteiligungstranchen) – wie etwa beim Bw in zwei Beteiligungsrunden (vgl oben) – vorkamen, ist die Anzahl der an der erste.Geschäftsherrin insgesamt still beteiligten und somit in den Einkünftefeststellungsbescheiden anzuführenden Personen geringer als die Anzahl der sich aus Punkt B ergebenden Beteiligungsvorgänge.

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

In der von herrP unterfertigten Einkünfteerklärung der erste.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 -982,50 € auf den Bw.

In der von herrP unterfertigten Einkünfteerklärung der erste.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 7.129,46 € auf den Bw.

In der von herrP unterfertigten Einkünfteerklärung der erste.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 124,36 € 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 Bezirk aufgenommen.

Der Akt betreffend erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille wurde EDV-mäßig am 4. November 2009 vom Finanzamt A übernommen, welches dem Akt die Steuernummer a1 zuordnete.

Die beim Finanzamt Wien Bezirk tätige Betriebsprüferin, die die Außenprüfung durchgeführt hatte, erstellte den mit 12. November 2009 datierten Außenprüfungsbericht mit dem Finanzamt A als Behördenbezeichnung. Darin von Belang für die örtliche Finanzamts-Zuständigkeit für das Einkünftefeststellungsverfahren gemäß dem bis Ende Juni 2010 anzuwenden gewesenen 'alten' AVOG und der BAO idF vor BGBl I 9/2010 sind folgende Ausführungen: „Die Konzeption des gegenständlichen Anlegermodells erfolgte durch die T.GmbH, Straße4.1, PLZa, ebenso der Vertrieb der atypisch stillen Beteiligungen. Die T.GmbH bediente sich dazu auch ausgewählter Vermögensberater/Finanzdienstleister.

Die Abwicklung der Aktivitäten der Kurzbez.1.Geschäftsherrin erfolgte in den Räumlichkeiten der tGmbH in a.“

Die im Rahmen der erste.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 „NameVermeintlichesProdukt“.

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 wurden von der erste.Geschäftsherrin im Wesentlichen nicht bezahlt. Befragte Know-how-Lieferanten bestritten die Rechnungsausstellung.

Die Betriebsprüferin schloss aus

- Nichtvorhandensein von Personal bei der erste.Geschäftsherrin zur Weiterentwicklung des Know-how;
- der Beurteilung der nach Urgezen 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 in der 1. Geschäftsherrin und der 2. Geschäftsherrin gemacht, weil er der einzige im Unternehmensverband gewesen sei, der das notwendige technische Wissen gehabt habe, die verrechneten Leistungen gegenüber der Betriebsprüfung plausibel und glaubhaft erscheinen zu lassen;

dass die erste.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 im F-Akt1 abgehefteten Zweitschriften, dem Fristverlängerungsantrag (vgl unten) und den Vorhaltsbeantwortungen des Finanzamtes A vom September 2010 (vgl Punkt H) geht hervor, dass am 12. November 2009 dem herrP – mit dem Textverarbeitungsprogramm MS-Winword 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 erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. erste.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 erste.Geschäftsherrin – mit jeweils Null, von denen keiner der Bw ist, gerichtet an erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. erste.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 erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. erste.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 der erste.Geschäftsherrin und des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H.

erste.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 erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. erste.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 der erste.Geschäftsherrin und des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. erste.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 erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. erste.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 der erste.Geschäftsherrin und des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H.

erste.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 der erste.Geschäftsherrin und des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H.
erste.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 der erste.Geschäftsherrin und des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H.
erste.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 der erste.Geschäftsherrin und des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H.
erste.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 der erste.Geschäftsherrin und des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H.

erste.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 u.a. für die erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille, den Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfristen bis 28. Februar 2010 u.a. 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 (vgl UFS-R1-Akt Bl 31-33). 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 erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. erste.Geschäftsherrin ohne Hinweis iSd § 101 BAO ist aktenkundig (vgl UFS-R1-Akt Bl 34).

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 erste.Geschäftsherrin und nicht des Rechtsanwaltes Dr. U als Zustellempfänger, sei es infolge einer Heilung des Zustellmangels durch § 9 Abs. 3 Satz 2 ZustellG idF BGBl I 5/2008 oder infolge einer Interpretation des § 103 Abs. 2 lit. a BAO idF BGBl I 124/2003, nach welcher die in seiner geltend gemachten Bevollmächtigung grundsätzlich enthaltene Zustellbevollmächtigung *„Abgabenbehörden gegenüber unwirksam“* ist,
 - 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 P/ad 1.2. und 2.2 eine Zurückweisung des Wiedereinsetzungsantrages mit Spruchpunkt 1.2 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 den gemäß § 295 Abs. 1 BAO an den Bw gerichteten Einkommensteuerbescheiden vom 21. Dezember 2009 bzw vom 18. Februar 2010 zur Begründung jeweils auf bescheidmäßige Feststellungen des Finanzamtes A zu Steuernummer a1 vom „14.12.2009“ verwiesen wird:

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel-‘Bescheid’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „erste.Geschäftsherrin & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT c“
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 „erste.Geschäftsherrin & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT c“
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 „erste.Geschäftsherrin & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT c“
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 „erste.Geschäftsherrin & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT c“
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 „erste.Geschäftsherrin & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT c“
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 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „erste.Geschäftsherrin & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT c“
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 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „erste.Geschäftsherrin & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT c“
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 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „erste.Geschäftsherrin & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT c“
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.

D) Zur *2. Geschäftsherrin* (Inhaberin des Handelsgewerbes/Handelsgeschäftes iSd § 178 HGB, Inhaberin des Unternehmens iSd § 179 UGB) ist aus dem Firmenbuch ersichtlich:

Am 2. März 2004 wurde unter FN2 die „2.geschäftsherrin“ mit Sitz in Wien und Geschäftsanschrift Straße2.1, WienBezirk durch das Handelsgericht Wien in das Firmenbuch eingetragen. Die Erklärung über die Errichtung dieser Gesellschaft datierte vom 16. Jänner 2004; ein Nachtrag hierzu vom 19. Februar 2004.

Am 21. Oktober 2006 wurde als Geschäftsanschrift Straße2.2, wienbezirk in das Firmenbuch eingetragen. Am 8. Jänner 2008 wurde als Geschäftsanschrift Straße2.3, wienBezirk in das Firmenbuch eingetragen.

Am 11. Februar 2009 wurde durch das Landesgericht a die Verlegung des Sitzes der Geschäftsherrin nach a und die Geschäftsanschrift Straße2.4, PLZa in das Firmenbuch eingetragen.

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

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

E) Zum Steuerakt (Papierakt) betreffend 2.geschäftsherrin & atypisch Stille des Finanzamtes, abgekürzt: F-Akt2 (+Ausdrucke aus elektronischem Steuerakt im „UFS-Akt zu 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille (betr. div. GZ.)“, abgekürzt: UFS-R2-Akt) hinsichtlich der Bildung und Vertretung der behaupteten Mitunternehmerschaft:

Die 2.geschäftsherrin schloss mit stillen Gesellschaftern in mehreren Beteiligungsrunden/tranchen in den Jahren 2004 bis 2006 Gesellschaftsverträge ab.

In den aktenkundigen Eingaben dieser *2. Geschäftsherrin* an das Finanzamt für den bezirk in Wien

- vom 31. Dezember 2004 betreffend Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG mit 71 atypisch stillen Gesellschaftern (2004/I) rückwirkend per 1. April 2004 (Anm: auf der Liste mit 75 Beteiligten sind vier Personen doppelt enthalten) sowie vom 31. Mai 2005 mit Nachreichung fast aller Gesellschaftsverträge;
- vom 31. Mai 2005 betreffend Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG mit 27 atypisch stillen Gesellschaftern (2004/II; laut Eingabe vom 30. August 2005 war einer dieser 27 Gesellschafter der Treuhänder für sieben Personen, unter denen der Bw nicht ist);

- vom 30. August 2005 betreffend Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG rückwirkend mit 5 atypisch stillen Gesellschaftern (2004/III) rückwirkend per 30. November 2004

ist der Bw in den Beteiligtenlisten 2004/I, 2004/II und 2004/III nicht enthalten. Die Gesellschaftsverträge dieser Beteiligungsrunden enthalten unter Punkt IX/1 die Bestimmung, dass nur die *2. Geschäftsherrin* zur Geschäftsführung und Vertretung berechtigt und verpflichtet sei sowie im Außenverhältnis nur die *2. Geschäftsherrin* aufzutreten berechtigt sei.

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

- Gesellschaftsverträge: fast alle aus den Tranchen 2004/I und 2004/II sowie alle aus der Tranche 2004/III; Mustervertrag zur Tranche 2006/I ebenfalls mit der o.a. Bestimmung unter Punkt IX/1, dass nur die *2. Geschäftsherrin* zur Geschäftsführung und Vertretung berechtigt und verpflichtet sei sowie im Außenverhältnis nur die *2. Geschäftsherrin* aufzutreten berechtigt sei.
- keine Eingaben, in denen ausdrücklich jemand als Vertreter gemäß § 81 BAO der 2.geschäftsherrin & atypisch Stille bezeichnet würde. Die Unterfertigung der für diese (zumindest behauptete) Mitunternehmerschaft eingereichten Einkünftefeststellungserklärungen für 2004 und 2005 durch herrP unter Beisetzung des Stempels der 2.geschäftsherrin dokumentiert nur ein Auftreten der 2.geschäftsherrin, als ob sie Vertreterin der (zumindest behaupteten) Mitunternehmerschaft gewesen wäre.

Das Finanzamt Wien Bezirk vergab für die 2.geschäftsherrin & Atypisch Stille Ges. mit der abgekürzten Bezeichnung 2.Gesch.herrin.gekürzt & Atyp.St.Ges. die St.Nr. StNr.2.alt. Die für die zweite und die dritte Beteiligungsrunde betreffend 2004 zwischenzeitig zusätzlich vergebenen Steuernummern wurden wieder gelöscht, denn die Einkünftefeststellung für eine Mitunternehmerschaft hatte nach alter Rechtslage [und hat eventuell auch nach neuer Rechtslage – soweit möglich –] nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit zu erfolgen, [auch wenn der Ausdruck „Einheitlich und gesondert“ durch BGBl I 20/2009 (AbgVRefG) aus dem § 188 BAO entfernt wurde und § 188 Abs. 5, § 191 Abs. 5 und § 290 Abs. 3 BAO Ausnahmen vom Grundsatz der Einheitlichkeit normieren (vgl ErlRV zum AbgVRefG, 38BlgNR XXIV.GP)].

Als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter war von 11. Jänner 2006 bis 16. März 2009 bei der der 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille zugeordneten Steuernummer die WP-Gesellschaft¹ in der EDV der Finanzverwaltung eingetragen (über FinanzOnline). Am 23. April 2009 wurde über FinanzOnline Steuerberater² als steuerlicher Vertreter und

Zustellungsbevollmächtigter eingetragen. Dieser wurde am 22. Oktober 2009 vom Finanzamt gelöscht. (UFS-R2-Akt BI 17f).

Zur Beurteilung, ob und wer und wie lange als gewillkürter Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter – vorausgesetzt, es gab eine abgabenverfahrensrechtlich rechtsfähige (parteifähige) Personenvereinigung / Personengemeinschaft – rechtswirksam bestellt war, ist neben den beiden anschließend aufgeführten Schriftstücken aus den o.a. Eintragungen als Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter über FinanzOnline eine diesbezügliche Berufung auf die jeweils erteilte Vollmacht durch die WP-Gesellschaft¹ am 11. Jänner 2006 sowie durch Steuerberater² am 23. April 2009 gegeben. Eine weitere abgabenverfahrensrechtlich vorgesehene elektronische Eingabe ist in der Zurücklegung der Vollmacht durch die WP-Gesellschaft¹ am 16. März 2009 zu erblicken. Schriftlich sind aktenkundig:

- Von Herrn P unterfertigter Auftrag und Vollmacht der 2.geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter für Steuerberater Steuerberater² inklusive ausdrücklich erteilter Zustellvollmacht vom 3.4.2009 (UFS-R2-Akt, BI 80 – 82), dem Finanzamt Wien Bezirk mit Schreiben 11. Mai 2009 (UFS-R2-Akt, BI 79) bekanntgegeben.
- Widerruf der gegenüber Stb. steuerberater² erteilten Vollmachten u.a. für „R2“ durch HerrP im Beisein u.a. des Betriebsprüfers des FA Wien Bezirk in Niederschrift vom 21. Oktober 2009 (UFS-R2-Akt BI 88, 94)
- 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 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille.

Laut einer Eingabe vom 2. Februar 2007 (F-Akt2/2007) ist eine KEG, die sich im Rahmen der Tranche 2004/II an der 2. *Geschäftsherrin* still beteiligt hatte, erloschen; die bisher von der KEG gehaltene Beteiligung werde hinkünftig direkt von 229 aufgelisteten stillen Gesellschaftern gehalten, welche bis dahin im Akt der 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille nicht aktenkundig gewesen waren.

[Anm: Dies wurde in den (vermeintlichen) Bescheiden vom 11. November 2009, die im anschließenden Punkt F angeführt sind, offensichtlich nicht berücksichtigt: In diesen Bescheiden wird jeweils auf maximal 180 Beteiligte, darunter die KEG, Bezug genommen, sodass darin nicht 229 zusätzliche Beteiligte berücksichtigt sein können.

Es kann jedoch hier dahingestellt bleiben, ob die Nichtanführung der 229 Beteiligten in diesen vermeintlichen Bescheiden richtig oder falsch wäre, weiters ob der durch BGBl I 99/2006 eingefügte § 191 Abs. 5 BAO sowie die Novellierungen des § 188 BAO durch BGBl I 20/2009 eine allfällig unrichtige Nichtanführung von 229 Beteiligten in den vermeintlichen Bescheiden hinsichtlich ihrer Wirkung gegenüber den anderen Beteiligten 'saniert' hätten. Denn die

vermeintlichen Bescheide vom 11. November 2009 in Sachen 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille sind – wie unter den Punkten J, K, M und O gezeigt werden wird – ohnehin bereits aus drei für sich hinreichenden Gründen nichtig.]

F) Zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften (Einkünfte-erklärungen) iZm der 2. *Geschäftsherrin* sowie zur abgabenbehördlichen Außenprüfung und deren (gescheiterte; vgl unten Punkte J, K, M und O) bescheidmäßige Umsetzung:

Anm: Genaugenommen konnte es sich nur um vermeintliche Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften handeln: Denn die 2. *Geschäftsherrin*, d.h. die 2.geschäftsherrin, die diese Einkünfte-„Erklärungen“ für die Jahre 2004 und 2005 unterfertigte, war nicht die Vertreterin gemäß § 81 BAO für die Personenmehrheit, die aus der 2. *Geschäftsherrin* und der an ihr still Beteiligten zusammengesetzt war, wie unter Punkt O gezeigt werden wird. Vielmehr war diese Personenmehrheit – vorausgesetzt, dass sie überhaupt abgabenverfahrensrechtlich parteifähig war – nur durch gleichlautende Erklärungen aller Gesellschafter/Mitglieder aktiv handlungsfähig. Für solche gleichlautenden Erklärungen aller Gesellschafter/Mitglieder zum Zweck einer rechtsgeschäftlichen Bevollmächtigung oder einer elektronischen Einbringung der Einkünfte-Erklärung gibt es jedoch keine Anhaltspunkte. Deshalb ist davon auszugehen, dass auch die elektronisch eingebrachte Einkünfte-„Erklärung“ für das Jahr 2006 nur eine vermeintliche Erklärung ist.

In der Einkünfte-„Erklärung“ für die 2.geschäftsherrin & atypisch Stille für 2004 mit 107 Beteiligten inkl. Geschäftsherrin (Eingangsstempel 15. Februar 2006) ist der Bw nicht enthalten.

Laut der Einkünfte-„Erklärung“ für 2005 mit 175 Beteiligten inkl. Geschäftsherrin (Eingangsstempel 28. August 2007) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -10.273.500,42 € ein Anteil iHv -22.592,73 € auf den Bw.

Laut der elektronisch eingebrachten Einkünfte-„Erklärung“ für 2006 für 179 Beteiligte entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -5.045.418,15 € ein Anteil iHv -10.851,59 € auf den Bw.

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

Für das Jahr 2004 erging vor der anschließend erwähnten Außenprüfung ein Einkünftefeststellungsbescheid; ob es sich hierbei um einen Nichtbescheid (vermeintlichen Bescheid) gehandelt hat, kann hier dahingestellt bleiben.

Aufgrund eines Prüfungsauftrages des Finanzamtes Wien Bezirk vom 11. Oktober 2006, später ausgedehnt auf die Folgejahre, begann am 6. November 2006 ein Betriebsprüfer des

Finanzamt Wien Bezirk eine Außenprüfung über einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2004 bei 2.Gesch.herrin.gekürzt & Atyp.St.Ges.

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

Mit Schreiben auf Formular Verf58 betreffend Aktenabtretung vom 23. Oktober 2009 teilte das Finanzamt Wien Bezirk dem Finanzamt A mit, dass die 2.Gesch.herrin.gekürzt & Atyp.St.Ges. den Ort der Geschäftsleitung nach Straße2.4, PLZa verlegt habe.

Die (EDV-mäßige) Aktenabtretung erfolgte am 4. November 2009, wobei das Finanzamt A der 2.Gesch.herrin.gekürzt & Atyp.St.Ges. die Steuernummer a2 zuordnete.

Laut Prüfungsauftrag im BP-Arbeitsbogen ist dem bisherigen Prüfer des Finanzamtes Wien Bezirk der Fall vom Finanzamt A wieder zugeteilt worden.

Der beim Finanzamt Wien Bezirk tätige Betriebsprüfer, der die Außenprüfung durchgeführt hatte, erstellte den mit 12. November 2009 datierten Außenprüfungsbericht mit dem Finanzamt A als Behördenbezeichnung. Darin von Belang für die örtliche Finanzamts-Zuständigkeit für das Einkünftefeststellungsverfahren gemäß dem bis Ende Juni 2010 anzuwenden gewesenen 'alten' AVOG und der BAO idF vor BGBl I 9/2010 – soweit § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO die Zuständigkeitsregelungen für Einkünftefeststellungen für Einkünftenichtfeststellungen sinngemäß anwendbar macht – sind folgende Ausführungen: „Die Konzeption des gegenständlichen Anlegermodells erfolgte durch die T.GmbH, Straße4.1, PLZa, ebenso der Vertrieb der atypisch stillen Beteiligungen. Die T.GmbH bediente sich dazu auch ausgewählter Vermögensberater/Finanzdienstleister. Die Abwicklung der Aktivitäten der 2.geschäftsherrin.stark.gekürzt erfolgte in den Räumlichkeiten der tGmbH in a.“

Hinsichtlich des gegenüber den Anlegern behaupteten Unternehmensgegenstandes der Bw – insbesondere Entwicklung eines Geomarketing und BezeichnungZweitesVermeintlichesProdukt – wird im Betriebsprüfungsbericht dargestellt, dass dies nur in der Verbuchung von vermeintlichen Know-how-Ankäufen bestand. Die behaupteten Ankaufspreise wurden sofort als Aufwand abgesetzt mit dem Argument, dass es sich insgesamt wegen der eigenen Fertigstellungsarbeiten um nicht aktivierbaren Herstellungsauswand gehandelt hätte. Die betreffenden Eingangsrechnungen wurden von der 2.geschäftsherrin im Wesentlichen nicht bezahlt. Befragte Know-how-Lieferanten bestritten die Rechnungsausstellung. Der Betriebsprüfer schloss aus

- Nichtvorhandensein von Personal bei der 2.geschäftsherrin zur Entwicklung oder Weiterentwicklung von Know-how;
- der Beurteilung der nach Urgezen vorgelegten Dokumentationen des zugekauften Know-how, welche sich als Kopien aus Büchern, im Internet frei zugängliche Fachartikel, frei zugänglichen Publikationen von Universitäten etc, erwiesen;
- den Aussagen des herrP: „Ich und sämtliche Firmen, in denen ich tätig war und Funktionen ausübte, haben niemals Leistungen von den in den Rechnungen angeführten Personen erhalten. Es fand kein Leistungsaustausch mit diesen Personen statt.“ Er habe erst nach Prüfungsbeginn die der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen (Datenträger) erstellt, um die vorgenommenen Verrechnungen plausibel erscheinen zu lassen. Dies habe er im Auftrag und auf Druck der tatsächlichen Machthaber in der 2. *Geschäftsherrin* gemacht, weil er der einzige im Unternehmensverband gewesen sei, der das notwendige technische Wissen gehabt habe, die verrechneten Leistungen gegenüber der Betriebsprüfung plausibel und glaubhaft erscheinen zu lassen;

dass die 2.geschäftsherrin kein Know-how und keine sonstigen werthaltigen Leistungen erhalten habe.

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

Aus den im F-Akt2 abgehefteten Zweitschriften, dem Rückschein, dem Fristverlängerungs-antrag (vgl unten) und den Vorhaltsbeantwortungen des Finanzamtes A vom September 2010 (vgl Punkt H) geht hervor, dass am 12. November 2009 dem herrP – mit dem Textverarbeitungsprogramm MS-Winword 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 des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004, gerichtet an 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 2.Geschäftsherrin mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte 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 nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter ‘Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO’, gerichtet an 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 2.Geschäftsherrin, wonach

eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2004 betreffend der 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille unterbleibe für die namentlich angeführten 107 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw nicht angeführt ist, und mit den Hinweisen, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften habe (§ 191 iVm 190 Abs. 1 BAO), und dass mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 iVm § 190 Abs. 1 BAO);

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

vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 iVm § 190 Abs. 1 BAO);

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

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2009 stellte RA Dr. U – unter Berufung auf die Bevollmächtigung („Vollmacht erteilt“) – in Vertretung von neuerNameHerrP, vormals P, dieser wiederum in Vertretung u.a. für die 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille, den Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfristen bis 28. Februar 2010 u.a. für die am 12. November 2009 dem Geschäftsführer durch Übergabe zugestellten fünf o.a. Feststellungsbescheide nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO sowie für den Wiederaufnahmebescheid betreffend 2004 (vgl UFS-R2-Akt BI 22-24).

Die Zweitschrift einer derartigen, als Bescheid intendierten Fristverlängerung an 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 2.Geschäftsherrin ohne Hinweis iSd § 101 BAO ist aktenkundig (vgl UFS-R2-Akt BI 25). Es kann hier jedoch dahingestellt bleiben, ob

- dadurch ein – insbesondere auch für die stillen Beteiligten (behaupteten Mitunternehmer) – wirksamer Fristverlängerungsbescheid erlassen worden ist, und zwar
 - trotz Bezeichnung der 2.Geschäftsherrin und nicht des Rechtsanwaltes Dr. U als Zustellempfänger, sei es infolge einer Heilung des Zustellmangels durch § 9 Abs. 3 Satz 2 ZustellG idF BGBl I 5/2008 oder infolge einer Interpretation des § 103 Abs. 3 lit. a BAO idF BGBl I 124/2003, nach welcher die in seiner geltend gemachten Bevollmächtigung grundsätzlich enthaltene Zustellbevollmächtigung „*Abgabenbehörden gegenüber unwirksam*“ ist,
 - 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 P/ad 1.2. und 2.2 eine Zurückweisung des Wiedereinsetzungsantrages mit Spruchpunkt 2.2 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:

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel-‘Bescheid’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „2.Gesch.herrin.gekürzt & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT c“
in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms‘bescheid’ zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2004 und zweitens ein ‘Bescheid’ betreffend Feststellung der im Jahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 107 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw nicht angeführt ist;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ‘Bescheid’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „2.Gesch.herrin.gekürzt & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT c“
betreffend Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 107 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw nicht angeführt ist;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter gemäß § 293b BAO berichtigter ‘Bescheid’ des Finanzamtes A vom 18. Dezember 2009
an „2.Gesch.herrin.gekürzt & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT c“
betreffend Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 175 Beteiligte – inkl. des Bw – mit jeweils Null;

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „2.Gesch.herrin.gekürzt & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT c“
betreffend Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „2.Gesch.herrin.gekürzt & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT c“
betreffend Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „2.Gesch.herrin.gekürzt & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT c“
betreffend Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null.

G) Rechtsmittel und Anträge des Bw zu den (vermeintlichen) Feststellungsbescheiden/Grundlagenbescheiden sowie Bescheide über diese Anbringen sowie Rechtsmittel des Bw gegen letztgenannte Bescheide:

Mit Schreiben vom 20. Jänner 2010 (Eingangsstempel 25. Jänner 2010) an das Finanzamt A stellte der Bw als atypisch stiller Gesellschafter der erste.Geschäftsherrin und der 2.Geschäftsherrin Anbringen zu den Feststellungsbescheiden vom 11. November 2009 und vom 14. Dezember 2009.

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

- 1.1) Zurückweisungsbescheid, mit dem die Berufung vom 20. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 188 BAO der Jahre 2002 bis 2008 als Beteiligter bei der erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille zurückgewiesen wurde aus dem Grund, dass die Berufungsfrist bereits am 14. Dezember 2009 abgelaufen sei.
- 1.2) Bescheid, mit dem der Antrag vom 20. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist gegen die unter 1.1) genannten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde aus dem Grund, dass weder die Verhaftung des Geschäftsführers der Geschäftsherrinnen noch die behauptete Auflage des Landesgerichtes, den Kontakt mit den Beteiligten zu meiden, ein unvorhergesehenes oder

unabwendbares Ereignis darstellten. Der Geschäftsführer sei am 3. September 2009 gegen das Gelöbnis enthaftet worden, jeden Kontakt mit drei namentlich genannten Mitbeschuldigten zu meiden. Von einem Kontaktverbot zu den Beteiligten an der Gesellschaft sei keine Rede gewesen.

- 1.3) Bescheid, mit dem der Antrag vom 20. Jänner 2010 auf Aufhebung der unter 1.1) genannten Feststellungsbescheide gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde aus dem Grund, dass aus dem Antrag nicht die Gewissheit der Rechtswidrigkeit der Feststellungsbescheide hervorgehe.
- 2.1) Zurückweisungsbescheid, mit dem die Berufung vom 20. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO der Jahre 2005 bis 2008 betreffend die 2. Geschäftsherrin & atypisch Stille zurückgewiesen wurde aus dem Grund, dass die Berufungsfrist bereits am 14. Dezember 2009 abgelaufen sei.
- 2.2) Bescheid, mit dem der Antrag vom 20. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist der unter 2.1) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde aus dem Grund, dass weder die Verhaftung des Geschäftsführers der Geschäftsherrinnen noch die behauptete Auflage des Landesgerichtes, den Kontakt mit den Beteiligten zu meiden, ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis darstellten.
- 2.3) Bescheid, mit dem der Antrag vom 20. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der unter 2.1) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde aus dem Grund, dass aus dem Antrag nicht die Gewissheit der Rechtswidrigkeit der Feststellungsbescheide hervorgehe.

Mit Telefax vom 7. Mai 2010 (Übertragungsdatum 8. Mai 2010) erhob der Bw, vertreten durch die sich auf die erteilte Bevollmächtigung gemäß § 8 RAO berufende Rae Rechtsanwälte-Partnerschaft, Berufung gegen die unter 1.1, 1.2 und 1.3 angeführten, mit 7. April 2010 datierten Bescheide, und brachte u.a. vor:

- [relevant für die Begründung unter Punkt L und M]
Nichtigkeit der Feststellungs- und Nichtfeststellungsbescheide 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 Einkünftenichtfeststellungs-

bescheid 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

- [relevant für die Begründung unter Punkt K]
Die Feststellungs- und Nichtfeststellungsbescheide 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 Delegation oder Ermächtigung des FA A vor. Herr S habe über Befragen RA Dr. W am 3. Mai 2010 erklärt, dass es keinen Verwaltungsakt gebe, ihn speziell zu ermächtigen, namens des Finanzamtes A zu unterschreiben.
- [relevant für die Begründung unter Punkt N und O]
Zustellmängel: Die Anleger seien nie vertreten gewesen.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2010 erhob der Bw – unvertreten – Berufung gegen die unter 2.1, 2.2 und 2.3 angeführten, mit 7. April 2010 datierten und am 22. April 2010 zugestellten Bescheide, verwies auf die von seinem Rechtsvertreter eingebrachte Berufung vom 7. Mai 2010 und brachte ergänzend u.a. vor:

Ansuchen und Gewährung der Rechtsmittelfristverlängerung bis Ende Februar 2010 stünden im Widerspruch zu einer Verspätung der Berufung vom 20. Jänner 2010.

Die geforderte „Gewissheit“ der Rechtswidrigkeit habe die Behörde von Amts wegen zu prüfen.

H) Zweitinstanzlicher Verfahrensgang:

Vorbemerkung: Das Finanzamt A legte die Berufungen des Bw zugleich mit mehr als 100 ähnlichen Fällen dem UFS vor. In diesen Fällen geht es teilweise auch um eine *3. 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 unter Punkt K jedoch die Widerlegung eines Argumentes der Amtspartei (Finanzamtes A), 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 Punkt K), 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.

Der Referent im UFS richtete an das Finanzamt A Vorhalte, auf die das Finanzamt A mit Schreiben vom 10. September 2010 und vom 20. September 2010 antwortete (UFS-Akt RV/2133-W/10, Bl 25f und Bl 27ff). Diese Antworten bestätigen das sachverhaltsmäßige Vorbringen des Bw, dass Herr S vom Finanzamt C die (vermeintlichen) Feststellungsbescheide unterfertigt hat, was bereits oben unter den Punkten C und F eingearbeitet ist.

Weiters brachte das Finanzamt A vor, dass

- mit der Bezeichnung erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille in der Bescheidadressierung nicht die beendete Mitunternehmerschaft, sondern die Gesamtheit der im weiteren Bescheidspruch einzeln angeführten Personen gemeint sei;
- mit der Bezeichnung 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille in der Bescheidadressierung nicht eine Mitunternehmerschaft, der niemals abgabenrechtliche Parteistellung zuerkannt worden sei, bezeichnet werde, sondern die Gesamtheit der im weiteren Bescheidspruch einzeln angeführten Personen.

Den rechtlichen Stellungnahmen des Finanzamtes A vom September 2010, wonach Herr S als Leiter des Teams, in welchem die Prüfung durchgeführt worden ist, aufgrund verwaltungsinterner Organisationsvorschriften die (vermeintlichen) Bescheide vom 11. November 2009 wirksam approbieren könne, wird unter Punkt K nicht gefolgt werden. 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 erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille sowie hinsichtlich der

2.Geschäftsherrin & atypisch Stille nicht gegeben sei, weil die Betriebsprüfer in diesen Angelegenheiten beim Finanzamt Wien Bezirk tätig sind.

Das Finanzamt A antwortete mit Schreiben vom 25. März 2011 (UFS-Akt RV/2133-W/10, Bl 23), dass im Sinne der Berufungsentscheidung des UFS 17.2.2011, RV/2087-W/10, RV/1928-W/10 wohl davon auszugehen sein werde, dass wegen mangelhafter Adressierung der (Nicht)Feststellungsbescheide und wegen Approbation eines nicht dem Finanzamt A zugehörige Organwalters Nichtbescheide vorlägen. In Sachen erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille sowie 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille seien die Fälle nicht dem Team von Herrn S zugeteilt worden; Herr S sei nur mit der Abwicklung betraut worden.

Die Berufungsbehörde erließ mit Bescheid vom 26. August 2010 in zwei Ausfertigungen – eine an den Bw und eine an Rae Rechtsanwälte-Partnerschaft als Zustellempfänger – einen Mängelbehebungsauftrag zu den Berufungen vom 7. Mai 2010 und vom 18. Mai 2010 hinsichtlich § 250 Abs. 1 lit. a BAO (Bezeichnung der Bescheide) unter Setzung einer Frist bis 27. September 2010. Der Mängelbehebungsauftrag wurde mit Schreiben des Bw vom 20. September 2010 (Postaufgabe 21. September 2010) sowie mit Schreiben der Rae Rechtsanwälte-Partnerschaft (Postaufgabe 24. September 2010) rechtzeitig erfüllt. Die durch Einreichung von Ablichtungen der angefochtenen Bescheide klar erkennbaren angefochtenen Bescheide sind in diesem Sinne bereits unter Punkt G angeführt worden. Auf die Anregungen und Anträge im Schreiben der Rae Rechtsanwälte-Partnerschaft wird unter Punkt P eingegangen werden.

An dieser Stelle werden einige Begriffe der abgabenverfahrensrechtlichen Terminologie klargestellt, wobei hier nur auf schriftliche Ausfertigungen, nicht aber auf elektronisch zuzustellende Dokumente oder die Verkündung von mündlichen Bescheiden eingegangen wird, denn es gibt keine Anhaltspunkte für elektronische Zustellungen oder – für die gegenständlichen, vermeintlichen Feststellungsbescheide überdies gemäß §§ 94f und 287 Abs. 4 BAO (Einschränkung mündlicher Bescheiderlassungen auf Verfahrensanordnungen, verfahrensleitende Verfügungen, sonstige Erledigungen ohne Bescheidcharakter und Verkündungen nach einer mündlichen Berufungsverhandlung) unzulässige – mündliche Bescheidverkündungen:

- Gestützt auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO können u.a. Bescheide zur Feststellung von abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen erlassen werden: Solche Bescheide kann man als Feststellungsbescheide bezeichnen; gegebenenfalls (vgl. übernächster Punkt) kann man sie auch als Nichtfeststellungsbescheide oder Einkünftenichtfeststellungsbescheide bezeichnen.

- Gestützt auf § 185 iVm § 188 BAO können Bescheide zur gesonderten Feststellung [früher: einheitliche und gesonderte Feststellung] von Einkünften erlassen werden: Solche Bescheide kann man als Feststellungsbescheide oder als Einkünftefeststellungsbescheide bezeichnen.
- 'Nichtfeststellungsbescheid', 'Einkünftenichtfeststellungsbescheid', aber auch bloß 'Feststellungsbescheid' sind Bezeichnungen für einen Feststellungsbescheid gemäß § 92 BAO, welcher ausspricht, dass eine Einkünftefeststellung nach § 188 BAO zu unterbleiben hat.
- 'Nichtbescheid' = 'nichtiger Bescheid' = 'vermeintlicher Bescheid' sind Kurzbezeichnungen für eine schriftliche Ausfertigung, die den unrichtigen Anschein erweckt, dass mit ihrer Zustellung (oder vermeintlichen Zustellung) ein Bescheid erlassen würde.
- Ein „(Einkünfte)nichtfeststellungsbescheid“ wäre also eine schriftliche Ausfertigung, die den unrichtigen Anschein erweckt, dass damit gemäß § 92 BAO bescheidmäßig ausgesprochen werde, dass eine Einkünftefeststellung nach § 188 BAO zu unterbleiben habe.
- Der Begriff der abgabenverfahrensrechtlich rechtsfähigen/partelfähigen „Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit“ iSd des § 81 Abs. 1 BAO kann in Bezug auf Mitunternehmerschaften, denen atypisch stille Gesellschaften zugrundeliegen, nicht sinnvoll in einerseits Personenvereinigung und andererseits Personengemeinschaft aufgespalten werden:
 Zu einer etwas anderen Fassung des § 81 Abs. 1 BAO als der heute geltenden, sahen *Reeger/Stoll*, Kommentar zur Bundesabgabenordnung [1966] den Unterschied zwischen Personenvereinigung und Personengemeinschaft folgendermaßen, wobei § 81 Abs. 1 BAO (in der Stammfassung BGBl 194/1961) damals folgenden Wortlaut hatte: *„Bei Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die als solche abgabepflichtig sind, und bei Personengemeinschaften, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen, haben die Geschäftsführer und, wenn solche nicht vorhanden sind, die Gesellschafter (Mitglieder) die Pflichten zu erfüllen, die der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) wegen der Erhebung von Abgaben auferlegt sind. Im übrigen gilt § 80 Abs. 1 sinngemäß.“*
 - Laut Anm 2 aaO zu § 81 war unter einer „abgabepflichtigen“ Personenvereinigung jede Personengesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu verstehen, der nach den Abgabenvorschriften irgendwelche abgabenrechtlichen Pflichten auferlegt waren, auch wenn es sich nur um Erklärungspflichten u.ä. handelte.

- Laut Anm 3 aaO zu § 81 gehörten zu den Personengemeinschaften die Haus- und Grundstücksgemeinschaften (Wohnungseigentumsgemeinschaften), Vermögensgemeinschaften, Erbengemeinschaften und alle sonstigen Gesellschaften nach bürgerlichem Recht.
- Zusammenfassung und Übertragung auf die spätere Rechtslage:
Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind insbesondere OG, KG sowie (nach HGB und EGG) OHG, OEG und KEG, welchen gemeinsam ist, dass sie keine juristischen Personen (im üblichen Sprachgebrauch) sind. Um die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche ebenfalls Personenvereinigungen sind und überdies juristische Personen – also Träger einer eigenen Rechtspersönlichkeit – sind, vom Anwendungsbereich des § 81 BAO auszuschließen, ist der Zusatz „ohne eigene Rechtspersönlichkeit“ in § 81 Abs. 1 BAO in der Stammfassung und auch in der geltenden Fassung (durch BGBl 151/1980) notwendig.

Personengemeinschaften sind insbesondere Miteigentümergeinschaften und Erbengemeinschaften. Dass es sich bei einer Personengemeinschaft um keine juristische Person handelt, wurde von der Stammfassung des § 81 Abs. 1 BAO vorausgesetzt und wird in der geltenden Fassung auch klargestellt.

Eine klare Einordnung von Gesellschaften nach bürgerlichem Recht und von Mitunternehmernschaften, die aus einem Geschäftsherrn und einem oder mehreren stillen Gesellschaftern bestehen, unter entweder Personenvereinigungen oder aber Personengemeinschaften ist nicht möglich, aber auch nicht nötig: Denn klar ist, dass eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht mit abgabenrechtlichen Pflichten, und dass eine Mitunternehmenschaft, die aus einem Geschäftsherrn und einem oder mehreren stillen Gesellschaftern besteht und abgabenrechtlichen Pflichten hat, jeweils unter den Begriff „Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit“ zu subsumieren ist. (Ähnlich im Ergebnis *Stoll*, BAO, 799f, der nach Gegenüberstellung von einerseits Erwerbsgesellschaften nach bürgerlichem Recht und andererseits Gemeinschaften nach bürgerlichem Recht zum Ergebnis kommt, dass wirtschaftlich und steuerlich Gemeinschaft und Gesellschaft gleich zu behandeln seien, was auch der Formulierung von § 81 BAO entspreche.)

- Wenn in dieser Berufungsentscheidung der Begriff „Mitunternehmenschaft“ verwendet wird, so ist damit nicht nur das Phänomen des gemeinschaftlichen Erzielens von Einkünften (ggfs. im Rahmen einer zivilrechtlich rechtsfähigen OG oder KG) gemeint, sondern – im Einklang mit VwGH 9.2.2005, 2000/13/0116 und VwGH 24.9.2008, 2008/15/0204 – auch die im Abgabenverfahren rechtsfähige Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit und ohne zivilrechtliche Rechtsfähigkeit, deren Gesellschafter (Mitglieder) gemeinschaftlich Einkünfte erzielen.

I) Zusammenführung der Punkte A bis C, G, H, K, L und N der Begründung der vorliegenden Berufungsentscheidung zum Thema der *1. Geschäftsherrin* und der an ihr still Beteiligten:

Die durch die Übergabe der Bescheidausfertigungen in Sachen erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille an herrP am 12. November 2009 vermeintlich erlassenen Bescheide sind nichtig aus folgenden zwei Gründen, von denen jeder allein für die Nichtigkeit hinreicht:

- Nichterfüllung der von § 96 BAO aufgestellten Ansprüche an schriftliche Ausfertigungen, wie unter Punkt K gezeigt werden wird;
- bereits beendete Rechts- und Parteifähigkeit des Bescheidadressaten, wie unter Punkt L gezeigt werden wird.

Der Bw sprach in seiner Eingabe vom 20. Jänner 2010 auch Feststellungsbescheide vom 14. Dezember 2009 an. Bei diesen handelte es sich – wie schon unter Punkt C ausgeführt – um Maßnahmen ohne Bescheidqualität, die also ebenfalls rechtlich nichtig waren.

Die Konsequenzen der Nichtigkeit all dieser Erledigungen bzw Maßnahmen, die den Eindruck von Feststellungsbescheiden erwecken hätten können, auf die mit der Berufung vom 7. Mai 2010 unmittelbar angefochtenen, mit 7. April 2010 datierten Bescheide werden unter Punkt P dargestellt werden.

J) Zusammenführung der Punkte D bis F, G, H, K, M und O der Begründung der vorliegenden Berufungsentscheidung zum Thema der *2. Geschäftsherrin* und der an ihr still Beteiligten:

Die durch die Übergabe der Bescheidausfertigungen in Sachen 2.GeschäftsHerrin & atypisch Stille an herrP am 12. November 2009 vermeintlich erlassenen Bescheide sind nichtig aus folgenden drei Gründen, von denen jeder allein für die Nichtigkeit hinreicht:

- Nichterfüllung der von § 96 BAO aufgestellten Ansprüche an schriftliche Ausfertigungen, wie unter Punkt K gezeigt werden wird;
- kein rechtsfähiger Bescheidadressat unter der – nur für die Begründung unter Punkt M maßgebenden – Prämisse der Nichtfeststellung von Einkünften, wie dies mit den vermeintlichen Bescheidsprüchen intendiert war, wie unter Punkt M gezeigt werden wird;
- keine wirksame Vertretung der stillen Beteiligten durch die *2. Geschäftsherrin* und dadurch keine rechtsgeschäftlichen Vollmachtserteilungen durch die *2. Geschäftsherrin* mit Wirkung für eine allfällige abgabenrechtlich parteifähige Personenmehrheit, die aus *2. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten bestand, wie unter Punkt O gezeigt werden wird.

Der Bw sprach in seiner Eingabe vom 20. Jänner 2010 auch Feststellungsbescheide vom 14. Dezember 2009 an. Bei diesen handelte es sich – wie schon unter Punkt F ausgeführt – um Maßnahmen ohne Bescheidqualität, die also ebenfalls rechtlich nichtig waren.

Die Konsequenzen der Nichtigkeit all dieser Erledigungen bzw Maßnahmen, die den Eindruck von Feststellungsbescheiden erwecken hätten können, auf die mit der Berufung vom 18. Mai 2010 unmittelbar angefochtenen, mit 7. April 2010 datierten Bescheide werden unter Punkt P dargestellt werden.

K) 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) Beurteilung nach der Gesetzeslage:

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

§ 96 BAO bestimmt: *„Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, daß die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.“*

Da die dem herrP am 12. November 2009 übergebenen, 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 folgende Ausführungen in VwGH 16.12.2010, 2009/15/0002, in Zweifel gezogen werden: *„§ 96 letzter Satz BAO enthält eine unwiderlegliche Genehmigungsvermutung. Durch diese Bestimmung wird für in Abgabenverfahren automationsunterstützt erlassene Erledigungen unwiderleglich vermutet, dass die Genehmigung durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde vorliegt. Wie der Verwaltungsgerichtshof in den hg. Erkenntnissen vom 14. Dezember 2006, 2005/14/0014 und 2005/14/0015, zum Ausdruck gebracht hat, setzt auch diese gesetzliche Regelung - vorbehaltlich der in diesen Erkenntnissen formulierten Einschränkungen - voraus, dass der einzelne Bescheid tatsächlich durch den Organwalter der Behörde veranlasst wird.“*

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 dienstzugeordnet 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 in seinen Schreiben vom 10. und 20. September 2010, 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 (vgl Punkt b), wird unter Punkt c und d 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.

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

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

b) Das Finanzamt A brachte im Schreiben vom 20. September 2010 betreffend die Z-GmbH (*3. Geschäftsherrin*) – an der sich der Bw nicht beteiligt hatte, aus dem aber ein Argument herausgelesen werden kann, das sich auch 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) – Prüfungsauftrag enthält iSd § 148 Abs. 1 BAO das Prüfungsorgan als namentlich bezeichnete Person. Bei dieser Person kann es sich zulässigerweise auch um den Prüfer einer anderen Dienststelle – Großbetriebsprüfung oder anderes Finanzamt – handeln.]

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 (insbesondere erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille sowie 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille) für das Finanzamt A wirksam wären.

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

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

Die dem im Unterpunkt a erwähnten Erkenntnis VfGH 12.10.1993, V63/93, zugrundeliegende Rechtslage ist insbesondere dadurch gekennzeichnet gewesen, dass die Dienstanweisung Betriebsprüfung (DBP) im Amtsblatt der Finanzverwaltung kundgemacht worden war. Mit diesem Erkenntnis hat der Verfassungsgerichtshof unter anderem den zweiten Satz von Abschnitt 1.7 Abs. 5 der DBP vom 30.7.1991, AÖF Nr. 280 aufgehoben, der 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.

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

Das Finanzamt A argumentiert mit verwaltungsinternen Organisationsvorschriften, die Herrn S zum beauftragten Organwalter des Finanzamtes A und zu einer für die 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, Verwaltungsverfahrensrecht*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 Antonioli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht*³, 335, setzen eine gesetzliche Ermächtigung für ein zwischenbehördliches Mandat voraus (diesbezüglich wohl ebenso VwGH 30.6.1992, 89/07/0166, allerdings unter Bezeichnung des Vorganges als Delegation).
- Eine gesetzlich vorgesehene Delegation iSd § 71 BAO in der Fassung vor 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 daher 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 Rechtsunterworfenen 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 erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille sowie 2.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.

L) Zum Vorbringen des Bw, dass die vermeintlichen Feststellungsbescheide an keinen rechtsfähigen Bescheidadressaten gerichtet waren, in Bezug auf die an erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille gerichteten vermeintlichen Bescheide:

Betreffend erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille sind die Argumente des Bw zur Adressierung von Nichtfeststellungsbescheiden an eine Mitunternehmerschaft nicht anwendbar, weil es sich hier um (vermeintliche) Feststellungsbescheide mit Einkünften iHv Null handelt.

Anwendbar sind 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) Zur Existenz der Mitunternehmerschaft erste.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 in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 20. September 2010 davon aus, dass in der erste.Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschaft 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 erste.Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschaft eingestellt und zu diesem Zeitpunkt die steuerliche Mitunternehmerschaft beendet.

Der Bw geht in seinem Schreiben vom 20. Jänner 2010 davon aus, dass eine Erwerbsquelle bestanden habe. Zum Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerschaft bringt der Bw zwar nichts Ausdrückliches vor; die Argumentation des Bw in der Berufungsschrift vom 7. 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 erste.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 zusammengesetzte 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 Berufsbehörde 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-/parteifähigen 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.

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

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

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 „erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille“ angesprochen werden.
- 2. Variante: Es sollten
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung (neue Sachentscheidung) für das Jahr 2001 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen erste.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 erste.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 erste.Geschäftsherrin mit „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 erste.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 erste.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 erste.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 erste.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 erste.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 erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille gerichteten 'Bescheide' über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO 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 erste.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 „erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille“ in folgendem Sinne: angesprochen wird damit ein Gebilde, das auch als

- erste.Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter,
- oder synonym: erste.Geschäftsherrin & Mitgesellschafter,
- oder fast synonym, wenngleich etwas ungenau, weil im Gegensatz zur zwingend zweigliedrigen zivilrechtlichen stillen Gesellschaft: erste.Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschaft,
- oder im Sinne der Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes (vgl Punkt M/a) als erste.Geschäftsherrin und stille Mitunternehmerschaft, bezeichnet werden kann.

c) Konsequenz des Richtens der vermeintlichen Feststellungsbescheide an die am 12. November 2009 bereits beendete erste.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 beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.“*

Da die vermeintlichen Feststellungsbescheide *„dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen [haben], [haben] sie Bescheidqualität nicht erlangt.“* (VwGH 24.9.2008, 2008/15/0204)

M) Zum Vorbringen des Bw, dass die vermeintlichen Feststellungsbescheide an keinen rechtsfähigen Bescheidadressaten gerichtet waren, in Bezug auf die an 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille gerichteten, vermeintlichen Bescheide:

a) Vorbringen des Finanzamtes als Amtspartei im Schreiben vom 20. September 2010:

Das Finanzamt A verweist in seinem Schreiben vom 20. September 2010 hinsichtlich 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille auf sein nachfolgend zitiertes Vorbringen betreffend Z-GmbH & atypisch Stille:

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

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

Mit der Bezeichnung „Stille“ im Adressfeld wird nicht die „[Z-]GmbH und stille Mitunternehmerschaft“, der niemals abgabenrechtliche Parteistellung zuerkannt wurde, bezeichnet, sondern die Gesamtheit der im weiteren Bescheidspruch einzeln angeführten Personen.

Es ist zugegebenermaßen im Bescheid die Bezeichnung des Bescheidadressaten mit „[Z-] GmbH & atypisch Stille“ nicht eindeutig und genau und lässt auch eine Interpretation in der vom UFS vorgenommenen Weise – dass an die tatsächlich rechtlich nicht existente GesmbH & atypisch stille Gesellschaft (sämtliche Beteiligten beinhaltend) adressiert worden sei – zu.

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

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

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

b) Auffassung der Berufungsbehörde:

Es ist dem Finanzamt A zuzugestehen, dass die von der Berufungsbehörde vertretene Auffassung, die der folgenden 1. Variante entspricht, und die auch – soweit bisher ersichtlich – den mehr als 100 hier anhängigen Berufungen iZm gleichen und ähnlichen Bescheidbezeichnungen zugrundeliegt, nicht die einzige Möglichkeit ist, den Bescheidadressaten aufzufassen. Auch die Auffassung des Finanzamtes, die der 2. Variante entspricht, ist denkbar.

Es gibt zwei Varianten, den angesprochenen Bescheidadressaten aufzufassen:

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

Hier wird der 1. Variante gefolgt,

- weil sie dem ersten Eindruck beim Lesen des Adressfeldes entspricht und daher näherliegt;
- weil sie aus der unter Punkt L/b bereits dargestellten Rechtsprechung des UFS 18.6.2010, RV/0387-G/07 abzuleiten ist und auch UFS 24.11.2004, RV/2369-W/02 entspricht;
- und weil der mit 11. November 2009 datierte 'Bescheid' über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 betr. 2. Geschäftsherrin & atypisch Stille eine Interpretation des Bescheidadressaten im Sinne der 2. Variante nicht zulässt, weil darin die Beteiligten nicht angeführt sind. Dieser (vermeintliche) Bescheid ist zwar hier überhaupt nicht verfahrensgegenständlich, aber seine Ausfertigung ist in Zusammenhang mit den Ausfertigungen der verfahrensgegenständlichen (vermeintlichen) Feststellungsbescheide in Sachen 2. Geschäftsherrin & atypisch Stille mit dem gleichen Adressfeld erstellt und dem herrP übergeben worden.

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

Da der 1. Variante zu folgen ist, stehen das einen Spruchbestandteil darstellende Adressfeld und der restliche Spruch in jedem der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 in Sachen 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille in Widerspruch: Der Ausspruch des Unterbleibens der Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO impliziert die Nichtexistenz des angeführten Bescheidadressaten, wie anschließend im Unterpunkt c) gezeigt werden wird.

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

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

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

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

Zu betonen ist, dass in der vorliegenden Berufungsentscheidung davon ausgegangen wird, dass nur für die Begründung der Nichtigkeit der Feststellungsbescheide vom 11. November

2009 hier unter Punkt M die Nichtfeststellung der Einkünfte in Sachen 2. Geschäftsherrin maßgeblich für die Prüfung der vermeintlichen Bescheide ist.

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

Die Parteifähigkeit ist ein Ausschnitt der Rechtsfähigkeit. Die Parteifähigkeit ist die abstrakte Fähigkeit, Träger von prozessualen (hier: verwaltungsverfahrenrechtlichen) Rechten und Pflichten zu sein (vgl. *Ritz*, BAO³, § 79 Tz 1). Sie resultiert idR aus der Rechtsfähigkeit, das ist die abstrakte Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein (vgl. *Walter/Mayer*, Verwaltungsverfahrenrecht, Rz 130 und 132).

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

Die Personenmehrheit, die aus 2. *Geschäftsherrin* und den Personen besteht, die mit dieser Verträge über jeweils eine (atypisch) stille Gesellschaft abgeschlossen haben, ist aus folgenden Gründen zivilrechtlich nicht rechtsfähig:

- Zivilrechtlich bestand eine stille Gesellschaft gemäß §§ 178 ff HGB aus einem einzigen stillen Gesellschafter und dem Inhaber des Handelsgewerbes (Geschäftsherrn). Zivilrechtlich besteht gemäß § 179ff UGB eine stille Gesellschaft aus einem einzigen stillen Gesellschafter und dem Inhaber des Unternehmens (Geschäftsherrn). Beteilig(t)en sich mehrere Personen als stille Gesellschafter an einem Unternehmen (Handelsgewerbe), so gibt (gab) es mehrere, jeweils zweigliedrige stille Gesellschaften, welche Innengesellschaften darstell(t)en.
- Eine sogenannte atypisch stille Gesellschaft unterscheidet sich von der Standardform der stillen Gesellschaft dadurch, dass der stille Gesellschafter in Bezug auf eine Beteiligung an der Vermögensentwicklung einem Kommanditisten gleichgestellt ist (vgl. *Rebhahn* in *Jabornegg*, HGB, § 178 Rz 21).
- Eine stille Gesellschaft ist zivilrechtlich zwingend zweigliedrig (VwGH 2.8.2000, 99/13/0014; VwGH 17.10.2001, 96/13/0058; aA *Straube/Torggler*, in *Straube*, HGB³, § 178 Rz 10 und *Rebhahn* in *Jabornegg*, HGB, § 178 Rz 23, wonach eine mehrgliedrige stille Gesellschaft nicht schon durch die Beteiligung mehrerer Stiller an einem Unternehmen entstehe, sondern nur durch entsprechenden Parteiwillen, welcher sich eindeutig in der Schaffung eines Beirates der Stillen und dessen erweiterten Mitverwaltungsrechten zeige, wobei in den vorliegenden Fällen ohnehin nichts auf erweiterte Mitverwaltungsrechte hindeutet. Jedenfalls deutet nichts darauf hin, dass *Straube/Torggler* und *Rebhahn*, die

eine mehrgliedrige stille Gesellschaft für zulässig halten, von deren Einstufung als reiner Innengesellschaft abrücken.)

- Eine stille Gesellschaft ist zwingend eine Innengesellschaft. Wenn – wie hinsichtlich der 2.geschäftsherrin hier nicht ausschließbar – mangels Führung eines Handelsgewerbes (im Anwendungsbereich des HGB) [bzw mangels Führung eines Unternehmens (in dem bei Abschluss der Gesellschaftsverträge noch nicht begonnenen zeitlichen Anwendungsbereiches des UGB)] trotz Abschlusses eines Vertrages zur stillen Beteiligung zivilrechtlich keine stille Gesellschaft im Sinne des Handels- bzw Unternehmensrechtes zustandegekommen ist, und dennoch vom zivilrechtlichen Bestehen (irgend)einer Gesellschaft ausgegangen wird, so handelt es sich dabei um eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, auf welche die §§ 178ff HGB bzw §§ 179ff UGB analog anzuwenden sind; somit handelt es sich auch dann um eine Innengesellschaft, eine bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft (vgl Punkt O).
- Innengesellschaften sind zivilrechtlich nicht rechtsfähig.
Weder die zweigliedrigen stillen Gesellschaften noch eine Ansammlung mehrerer stiller Gesellschaften mit demselben Geschäftsherren sind zivilrechtlich rechtsfähig.
Auch allfällige zweigliedrige bürgerlich-rechtliche Innengesellschaften sind ebenso wie eine Ansammlung mehrerer solcher Gesellschaften zivilrechtlich nicht rechtsfähig.

Die Verneinung irgendeiner zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit für stille Gesellschaften und bürgerlich-rechtliche Innengesellschaften (GesBR nach Art einer stillen Gesellschaft) bedeutet auch, dass hier nicht geklärt werden muss,

- ob die 2.geschäftsherrin ein Handelsgewerbe betrieb, an welchem eine stille Beteiligung iSd § 178 HGB eingegangen werden konnte, bzw ob zumindest aus der Eigenschaft der 2.geschäftsherrin als sogenannter Formkaufmann das Vorliegen eines Handelsgewerbes fingiert wurde, welch letzteres aus den Gesetzestexten und der Literatur nicht klar hervorgeht:
 - § 5 HGB : *„Ist eine Firma im Firmenbuch eingetragen, so kann gegenüber demjenigen, welcher sich auf die Eintragung beruft, nicht geltend gemacht werden, daß das unter der Firma betriebene Gewerbe kein Handelsgewerbe sei oder daß es zu den im § 4 Abs. 1 bezeichneten Betrieben gehöre.“*
Jedoch sei laut *Rebhahn in Jabornegg*, Anm 2 und 3 zu § 5 HGB, diese Vorschrift für Formkaufleute ohne Bedeutung, und setze voraus, dass unter der Firma ein Gewerbe betrieben werde.
 - § 6 HGB in der bis 31.12.2006 anzuwendenden Fassung: *„(1) Die in Betreff der Kaufleute gegebenen Vorschriften finden auch auf die Handelsgesellschaften*

Anwendung.

(2) Die Rechte und Pflichten eines Vereins, dem das Gesetz ohne Rücksicht auf den Gegenstand des Unternehmens die Eigenschaft eines Kaufmanns beilegt, werden durch die Vorschrift des § 4 Abs. 1 nicht berührt.“

- § 61 Abs. 3 GmbHG in der bis 31.12.2006 anzuwendenden Fassung: *„Die Gesellschaft gilt als Handelsgesellschaft, auch wenn der Gegenstand des Unternehmens nicht im Betrieb eines Handelsgewerbes besteht.“*
- Somit war nach Rechtslage bis 31. Dezember 2006 zwar klar, dass eine Ges.m.b.H. stets eine Handelsgesellschaft und ein Vollkaufmann war, aber nicht klar, ob damit auch das Betreiben eines Handelsgewerbes durch die Ges.m.b.H. fingiert wurde. Dies wäre von Bedeutung, wenn die 2.geschäftsherrin im Sinne der Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht keine anderen Tätigkeiten als das Aufnehmen von stillen Gesellschaftern und das Verbuchen scheinbarer Geschäfte ausgeübt hat, und solche Tätigkeiten nicht als Gewerbe eingestuft werden.
- Literaturstelle, die dafür spricht, bei der Anwendung von § 178 HGB auf eine Ges.m.b.H. das Betreiben eines Handelsgewerbes zu verlangen:
Rebhahn in Jabornegg, Anm 4 zu § 6 HGB: „... § 6 Abs 2 bewirkt aber nicht, daß das Vorliegen eines Handelsgewerbes auch für jene Normen fingiert wird, nach denen es darauf (und nicht auf die Eigenschaft als Vollkaufmann) ankommt...“
- Literaturstelle, die für eine Anwendung des gesamten Handelsrechtes inkl. §§ 178ff HGB auf eine Ges.m.b.H. ohne Notwendigkeit des Betriebens eines Handelsgewerbes spricht, sodass im Ergebnis das Betreiben eines Handelsgewerbes durch die Ges.m.b.H. gegebenenfalls fingiert wird:
Straube in Straube, HGB I³, § 6 Rz 1: „§ 6 Abs 1 erweitert den Anwendungsbereich des Handelsrechts auf die ‘Handelsgesellschaften’ und stellt sie insoweit den Kaufleuten gem §§ 1 ff gleich. Ist die Anwendung des Handelsrechts auf OHG und KG logische Folge des Erfordernisses eines Vollhandelsgewerbes gem § 4 Abs 1, stellt Abs 1 dies auch für die anderen Handelsgesellschaften ... klar.“
- oder ob ein allfälliges Scheitern des Entstehens von stillen Gesellschaften durch die Gesellschaftsverträge dazu geführt hat, dass aufgrund der Gesellschaftsverträge Gesellschaften nach bürgerlichem Recht nach Art von stillen Gesellschaften entstanden sind, denn diese wären gleich zu behandeln wie stille Gesellschaften,
- oder ob ein allfälliges Scheitern des Entstehens von irgendwelchen Gesellschaften eingetreten ist, denn die Personenmehrheit, die aus 2.Geschäftsherrin und den vermeintlich an ihr still Beteiligten bestanden hat, ist ebenso ohne zivilrechtliche

Rechtsfähigkeit wie dieselbe Personenmehrheit, deren Teile durch Innengesellschaften verbunden waren.

Aus § 79 BAO, wonach (grundsätzlich) für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes gelten, kann somit keine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit (inkl. Parteifähigkeit) für die gegenständliche Personenmehrheit abgeleitet werden.

Eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der gegenständlichen Personenmehrheit als solche wird weder behauptet noch wäre sie bei einer Innengesellschaft möglich. Die gegenständliche Personenmehrheit kann daher nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer aufgrund des UStG 1994 gemäß § 77 Abs. 1 BAO Abgabepflichtiger gewesen sein (vgl hierzu Ritz, BAO³, § 77 Tz 2), sodass für die gegenständliche Personenmehrheit keine aus der Stellung als Abgabepflichtiger resultierende Parteistellung gemäß § 78 Abs. 1 BAO, welche insoweit eine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit bedeutet hätte, vorgelegen ist. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob eine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit betreffend Umsatzsteuer auch eine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit betreffend andere Angelegenheiten bewirken würde.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(2) Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.“

Zur (Nicht)Anwendbarkeit von § 78 Abs. 2 lit. a iVm § 191 Abs. 1 und 2 BAO auf die gegenständliche Personenmehrheit (2.Geschäftsherrin und an ihr atypisch still Beteiligte):

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

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

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

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

§ 190 Abs. 1 BAO idF BGBl 201/1996: *„Auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 finden die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, daß solche Feststellungen zu unterbleiben haben.“*

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

- Wenn die sinngemäße Anwendung auf Nichtfeststellungsbescheide (Bescheide, die aussprechen, dass eine Einkünftefeststellung zu unterbleiben hat) gemäß § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO so weit ginge, dass sie auch § 191 Abs. 1 lit. c BAO umfasste, würde dies bedeuten, dass ein solcher Nichtfeststellungsbescheid an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt haben, zu ergehen hätte; und zwar auch dann, wenn die Personenvereinigung nicht im Firmenbuch eingetragen ist oder war. Zugleich würde § 78 Abs. 2 lit a BAO bewirken, dass einer solchen Personenmehrheit (zum Zwecke der Erlassung von Nichtfeststellungsbescheiden an sie plus ggfs zur Anwendung des 7. Abschnittes der BAO [=§§ 243 bis 311a]) abgabenrechtliche Parteifähigkeit und insoweit abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit zukäme.
 - Für eine solch große Reichweite der sinngemäßen Anwendung gemäß § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO könnte sprechen, dass laut Pkt. 5.1 der Richtlinien zur Einkünftefeststellung und laut *Ritz*, BAO³, § 191 Tz 7 und laut *Ellinger ua*, BAO, Anm 2 zu § 97 und Anm 6 zu § 190 die Regelungen, an wen Einkünftefeststellungsbescheide zu ergehen haben, sinngemäß für Nichtfeststellungsbescheide anzuwenden seien. Ebenso spricht VwGH 27.1.1998, 97/14/0158 für eine solch große Reichweite der sinngemäßen Anwendung gemäß § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO (vgl jedoch anschließend spätere Erkenntnisse des VwGH, denen eine andere Auffassung zugrundeliegen dürfte).
 - Hier wird jedoch der in der Rechtsprechung vorherrschenden Ansicht, die den Erkenntnissen VwGH 2.8.2000, 99/13/0014 und VwGH 20.4.2004, 2003/13/0145 entspricht, gefolgt: Bei Nichtanerkennung als Mitunternehmerschaft gibt es kein rechtsfähiges Gebilde, das aus der Geschäftsherrin und den stillen Gesellschaftern besteht.
- Für die vorherrschende Rechtsprechung, wonach bei Nichtanerkennung als Mitunternehmerschaft der Bescheidadressat eines entsprechenden Einkünftenichtfeststellungsbescheides nicht die aus der Geschäftsherrin und den stillen Gesellschaftern zusammengesetzte Personenmehrheit sein kann, sprechen auch § 191 Abs. 1 lit. e BAO, der Einklang mit § 190 Abs. 1 BAO idF BGBl 201/1996 und die Vermeidung von Widersprüchen im Hinblick auf die Beendigung der Rechts- und Parteifähigkeit:
 - Klarzustellen ist, dass Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit iSd § 81 Abs. 1 BAO entweder solche sein können, die im Firmenbuch eingetragen sind (insb OG, KG), oder solche, die nicht im Firmenbuch eingetragen sind. Hier von Belang sein können nur solche, die – wie die aus 2. Ge-

schäftsherrin und den an ihr still Beteiligten bestehende Personenmehrheit – nicht im Firmenbuch eingetragen sind und zivilrechtlich nicht rechts- und parteifähig sind.

- Die sinngemäße Anwendung der Vorschriften für Einkünftefeststellungsbescheide auf Nichtfeststellungsbescheide beinhaltet auch § 191 Abs. 1 lit. e BAO. Nichtfeststellungsbescheide dürfen daher nicht an eine zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personenmehrheit, die nicht als Mitunternehmerschaft anerkannt wird, ergehen. Vielmehr sind derartige Nichtfeststellungsbescheide unter sinngemäßer Anwendung von § 191 Abs. 1 lit. e BAO an die von der Nichtfeststellung Betroffenen, d.h. an jeden von der Nichtfeststellung Betroffenen, zu richten.

Dem entgegenstehend wird in *Stoll*, BAO-Kommentar, Band 2, S. 2023, ausgeführt:

„§ 191 Abs 1 lit e kann sich, da im § 191 Abs 1 lit a bis d alle in der BAO vorgesehenen Fälle erfaßt sind, nur auf die außerhalb der BAO geregelten gesonderten

Feststellungen (Feststellungsbescheide) beziehen.“ Jedoch ist nach dem Jahr der

Auflage dieses Kommentares (1994) der zweite Satz des § 190 Abs. 1 BAO durch

BGBI 201/1996 geändert worden. Der alte Wortlaut von § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO

(„Dies gilt auch für Bescheide, mit denen ausgesprochen wird, daß die vorgenannten Feststellungen zu unterbleiben haben“) hatte die sinngemäße Anwendung der für die

Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften auch für Einkünftenichtfeststel-

lungsbescheide normiert. Hingegen normiert § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO idF

BGBI 201/1996 die sinngemäße Anwendung der für die Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO geltenden Vorschriften auch für Einkünftenichtfeststellungsbescheide.

Es wird daher hier davon ausgegangen, dass der Wortlaut von § 190 Abs. 1 Satz 2

BAO idF BGBI 201/1996 die vorherrschende Ansicht in der Rechtsprechung und damit die Begründung der vorliegenden Entscheidung stützt.

- Eine aus der sinngemäßen Anwendung von § 191 Abs. 1 lit. c iVm § 78 Abs. 2 lit. a BAO resultierende abgabenverfahrensrechtliche Rechts- und Parteifähigkeit von zivilrechtlich nicht rechtsfähigen Gebilden, die nicht als Mitunternehmerschaften anerkannt werden, würde zu einem Widerspruch führen: Während zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde, die als Mitunternehmerschaft anerkannt werden, durch das Aufhören der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung (Beendigung der Mitunternehmerschaft) abgabenverfahrensrechtlich beendet werden, würde im Fall der nichtanerkannten Mitunternehmerschaft fast nie eine abgabenverfahrensrechtliche Beendigung eintreten können, weil das Nichterzielen gemeinschaftlicher Einkünfte nur in dem Sonderfall des Wandels zur Einkunftsquelle aufhören könnte.

d) Es ist somit festzuhalten, dass – gemessen an dem Maßstab der Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft durch die Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 – die Personenmehrheit, die aus *2. Geschäftsherrin* und den Personen besteht, die mit dieser

Verträge über jeweils eine (atypisch) stille Gesellschaft abgeschlossen haben, keine abgabenverfahrensrechtlich parteifähige (rechtsfähige) Personenvereinigung oder Personengemeinschaft iSd § 81 Abs. 1 BAO darstellt oder dargestellt hat. Es kann somit für die Zwecke der hier unter Punkt M anzustellenden Untersuchung dahingestellt bleiben, ob und wann die gegenständliche Personenmehrheit ihre Stellung als Mitunternehmerschaft verloren hätte, falls sie als Mitunternehmerschaft anerkannt worden wäre.

N) Zum Vorbringen, dass die vermeintlichen Bescheidausfertigungen in Sachen erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille am 12. November nicht an die erste.Geschäftsherrin bzw ihren Geschäftsführer herrP hätten zugestellt werden dürfen:

§ 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 den Geschäftsherrinnen jeweils 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 Personenmehrheit – sofern diese überhaupt rechtsfähig ist und Pflichten (und Rechte) hat – „*von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen*“ sind, ist mit § 81 Abs. 2 BAO fortzusetzen, welcher bestimmt: „*Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese 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) 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) Namhaftmachung eines Bevollmächtigten als vertretungsbefugte Person;
- c) Namhaftmachung einer anderen Person als der vertretungsbefugten Person als Zustellungsbevollmächtigten.
- d) Davon zu unterscheiden ist der Fall der 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 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 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.

In diesem Zusammenhang kann hier auch festgestellt werden: Gemäß § 54 Abs. 1 lit. b iVm § 53 Abs. 1 lit. b BAO in der bis 30. Juni 2010 gegolten habenden Fassung war dasjenige

Finanzamt für die Einkünftefeststellung örtlich zuständig, in dessen Bereich sich die Geschäftsleitung des Betriebes befand, bzw richtet(e) sich – bei beendeten Betrieben – gemäß § 70 Z 2 BAO die örtliche Zuständigkeit nach dem Ort, von dem aus das Unternehmen (die Tätigkeit) betrieben worden ist.

Die Außenprüfung hat laut Bericht ergeben, dass die Abwicklung der Aktivitäten der erste.Geschäftsherrin in den Räumlichkeiten der TgmbH in a erfolgt ist. Da diese Aktivitäten, zumindest soweit sie den Handel mit Navigationsgeräten und dazugehöriger Karten-Software betroffen hatten, den Betrieb der erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille als Mitunternehmerschaft ausgemacht hatten, war die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft von a aus betrieben worden. Das Finanzamt A war daher ursprünglich gemäß § 54 Abs.1 lit b iVm § 53 Abs. 1 lit. b BAO für die Einkünftefeststellung der erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille zuständig gewesen und war auch nach dem unstrittig vor dem 12. November 2009 erfolgten Betriebsende (zugleich Beendung der Mitunternehmerschaft) gemäß § 70 Z 2 BAO zuständig. Die Abtretung des Aktes vom Finanzamt Wien Bezirk an das Finanzamt A zum Prüfungsabschluss erweist sich daher als richtig.

Es kann hier daher dahingestellt bleiben, ob gemäß § 54 Abs. 1 lit. b iVm § 53 Abs. 1 lit. b BAO in der bis Ende Juni 2010 anzuwendenden Fassung für die örtliche Zuständigkeit (insb am 28. August 2002) – und unter allfälliger Beachtung des § 73 BAO (in der bis Ende Juni 2010 geltenden Fassung) –

- der tatsächliche Ort der Geschäftsleitung der Mitunternehmerschaft erste.Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter maßgebend war, welcher im Sinne des BP-Berichtes in a lag (vgl zuvor), und damit bis Ende 2003 im örtlichen Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes a und ab 2004 im örtlichen Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes A lag;
- oder die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschriften der *1. Geschäftsherrin*, die im Falle ihrer Richtigkeit den Schluss auf den jeweiligen Ort der Geschäftsleitung der Mitunternehmerschaft ermöglicht hätten, maßgebend waren, soweit das örtlich zuständige Finanzamt überhaupt davon erfahren hat.

Denn die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschriften der *1. Geschäftsherrin* lagen im Zeitablauf in folgenden allgemeinen örtlichen Finanzamts-Bereichen:

- vom 10. März 2001 bis 18. Juni 2002 im Bereich des Finanzamtes für den bezirk in Wien;
- vom 18. Juni 2002 bis 15. Jänner 2003 im Bereich des Finanzamtes für den anderenBezirk in Wien;

- vom 15. Jänner 2003 bis 8. Jänner 2008 im Bereich des Finanzamtes für den Bezirk in Wien, welches seit 1. Jänner 2004 als Finanzamt Wien Bezirk bezeichnet wird;
- vom 8. Jänner 2008 bis 7. Februar 2009 im Bereich des Finanzamtes Wien abermals Anderer Bezirk, welches aber von einem Ort der Geschäftsleitung der Mitunternehmerschaft in seinem Bereich laut Aktenlage nichts erfahren hat;
- ab 7. Februar 2009 im Bereich des Finanzamtes A;

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 BAO erfolgte, konnte ab der zweiten Beteiligungsrunde eine neuerliche Namhaftmachung iSd § 81 Abs. 2 BAO nicht mehr erfolgen.

Das Unterschriftenprobenblatt 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 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.

Wenn die *1. Geschäftsherrin* vertretungsbefugte Person iSd § 81 BAO war, konnte sie – vertreten durch ihren Geschäftsführer herrP – wirksam den Steuerberater Steuerberater.2 mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft bevollmächtigen. Dessen Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung im Telefax vom 6. November 2002 kann somit als wirksam gewertet werden. Die von diesem für die gegenständliche Mitunternehmerschaft (iZm der *1. Geschäftsherrin*) für die Jahre bis 2004 eingereichten Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften werden daher als Erklärungen und nicht als vermeintliche Erklärungen gewertet [im Gegensatz zu den vermeintlichen Erklärungen iZm der

2. *Geschäftsherrin*; vgl Punkt O]. Die weitere Voraussetzung dafür, dass es sich um Erklärungen (und nicht bloß um vermeintliche Erklärungen) gehandelt hat, nämlich die ursprüngliche abgabenverfahrensrechtliche Existenz der iZm der 1. *Geschäftsherrin* gebildeten Mitunternehmerschaft und damit deren abgabenverfahrensrechtliche Rechts- und Parteifähigkeit, ist unstrittig.

Da am 12. September 2007 über FinanzOnline die Zurücklegung der Vollmacht durch Steuerberater Steuerberater.2 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 WP-Gesellschaft¹ 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 Steuerberater.2 mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft (bzw für die zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder) bevollmächtigen. Die Berufung des Steuerberater Steuerberater.2 mittels Eintragung als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter über FinanzOnline auf die erteilte Bevollmächtigung konnte daher als wirksam angesehen werden; und Steuerberater.2 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 Bezirk, 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 – soweit es diese ehemalige Mitunternehmerschaft betrifft – 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 Zustellungsverganges am 12. November 2009 kann daher keinesfalls vorgelegen sein. Aus der Nichtbezeichnung von 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 erste.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 Formbrechen 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 erste.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, zumal herrP, der Geschäftsführer der erste.Geschäftsherrin, nicht ad personam als Bevollmächtigter gemäß § 81 Abs. 2 BAO (2. Fall) von den Mitunternehmern namhaft gemacht worden ist.

- 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 Steuerberater.2 und beim Widerruf dieser Vollmacht kam nicht klar heraus, dass herrP dabei als Geschäftsführer der erste.Geschäftsherrin handele.
- Bei der zweiten Vollmachtserteilung am 3. April 2009 für Steuerberater.2 war die Mitunternehmerschaft laut Schreiben des Finanzamtes vom 20. September 2010 (vgl. Punkt L/a) bereits beendet; die Auftrags- und Vollmachtserteilung ist aber nicht für die ehemaligen Gesellschafter, sondern für die Mitunternehmerschaft erfolgt.

Somit verbleiben einige Unsicherheiten, ob am 12. November 2009 an herrP als Geschäftsführer der erste.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 an herrP in Sachen erste.Geschäftsherrin & atypisch Stille zugestellten ungeeigneten Ausfertigungen vermeintlicher Bescheide führten ohnehin schon aus anderen zwei Gründen zur Nichtigkeit der beabsichtigten Bescheide.

O) Zum Vorbringen, dass die vermeintlichen Bescheidausfertigungen in Sachen 2.Geschäftsherrin atypisch Stille am 12. November 2009 nicht an die 2.Geschäftsherrin bzw. ihren Geschäftsführer herrP hätten zugestellt werden dürfen:

Zunächst ist auf Punkt N zu verweisen.

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.“

Wenn – wie hier im Fall der Beteiligungen an der 2. Geschäftsherrin nicht auszuschließen – mangels Führung eines Handelsgewerbes (im Anwendungsbereich des HGB) [bzw mangels Führung eines Unternehmens (in dem beim Abschluss der Gesellschaftsverträge noch nicht begonnenen zeitlichen Anwendungsbereich des UGB)] trotz Abschlusses eines Vertrages zur stillen Beteiligung zivilrechtlich keine stille Gesellschaft im Sinne des Handels- bzw Unternehmensrechtes zustandegekommen ist, und dennoch vom Bestehen (irgend)einer Gesellschaft ausgegangen wird, so handelt es sich dabei um eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, für die gilt:

- Auf sie sind im Anwendungsbereich des HGB laut diesbezüglicher Literatur die §§ 178ff HGB analog anzuwenden (*Rebhahn in Jabornegg*, HGB, § 178 Tz 8). Es handelt sich um eine bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft (*Straube/U.Torggler in Straube*, HGB³, § 178 Rz 16).
Somit kann es auch bei einer GesBR nach Art einer stillen Gesellschaft iSd HGB keine (zivilrechtliche) Geschäftsführung und Vertretung dieser Innengesellschaft selbst geben.
- Es ist kein Grund ersichtlich, dass dies bei einer GesBR nach Art einer stillen Gesellschaft iSd UGB anders sein sollte, sodass es auch hier keine (zivilrechtliche) Geschäftsführung und Vertretung dieser Innengesellschaft selbst geben kann.

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

Nachdem der 2. Fall des § 81 Abs. 1 BAO erfüllt ist und die abgabenrechtlichen Pflichten der Personenmehrheit – sofern diese überhaupt rechtsfähig ist und Pflichten (und Rechte) hat –

„von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen" sind, ist mit § 81 Abs. 2 BAO fortzusetzen, dessen Satz 1 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 (vgl. Punkt N).

Bei der behaupteterweise iZm der 2. *Geschäftsherrin* gebildeten Mitunternehmerschaft kamen folgende Personen zur Erfüllung der Pflichten iSd § 81 Abs. 1 BAO in Betracht (sofern eine Mitunternehmerschaft gegeben war und diese überhaupt Pflichten zu erfüllen hatte bzw. Rechte geltend machen konnte):

- Ab der Bekanntgabe der ersten Beteiligungs-Tranche (2004/I) beim Finanzamt mit Schreiben der 2. *Geschäftsherrin* vom 31. Dezember 2004 (ebenso: Eingangsstempel; F-Akt2, Dauerbelege) hätten 72 Personen, und zwar die 2. *Geschäftsherrin* und die 71 atypisch stillen Beteiligten dem Finanzamt „eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft [...] machen“ müssen.
Dies ist nicht dadurch geschehen, dass mit Schreiben vom 31. Mai 2005 (ebenso: Eingangsstempel; F-Akt2, Dauerbelege) Ablichtungen fast aller dieser Gesellschaftsverträge (Aktenheft Gesellschafterverträge 2004/1) eingereicht worden sind, laut deren jeweiligen Punkt IX/1 nur die 2. *Geschäftsherrin* zur Geschäftsführung und Vertretung verpflichtet sei,
 - weil ebenfalls mit Schreiben vom 31. Mai 2005 die zweite Beteiligungs-Tranche bekanntgegeben worden ist. Somit hätten ab 31. Mai 2005 die stillen Beteiligten der ersten beiden Beteiligungstranchen und die 2. *Geschäftsherrin* aus ihrer Mitte eine Person oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft machen müssen.
 - weil laut Aktenlage nicht alle Gesellschaftsverträge eingereicht worden sind, denn zumindest der Gesellschaftsvertrag hinsichtlich des Gesellschafters mit der laufenden Nummer 7 auf der Liste für die erste Beteiligungstranche fehlt.
 - Es kann somit dahingestellt bleiben, ob die Einreichung aller Gesellschaftsverträge ausreichend ausdrücklich gewesen wäre, um „der Abgabenbehörde gegenüber“ die 2. *Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person aus der Mitte der in Betracht kommenden Personen namhaft zu machen.
- Ab der Bekanntgabe der zweiten Beteiligungs-Tranche (2004/II) beim Finanzamt mit Schreiben der 2. *Geschäftsherrin* vom 31. Mai 2005 (ebenso: Eingangsstempel; F-Akt2, Dauerbelege) hätten die stillen Beteiligten der ersten zwei Beteiligungs-Tranchen und die 2. *Geschäftsherrin* „eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen

Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft [...] machen“ müssen.

Dies ist nicht dadurch geschehen, dass mit Schreiben vom 31. Mai 2005 (ebenso: Eingangsstempel; F-Akt2, Dauerbelege) Ablichtungen der meisten dieser Gesellschaftsverträge (Aktenheft Gesellschafterverträge 2004/2) eingereicht worden sind,

- weil laut Aktenlage nicht alle Gesellschaftsverträge eingereicht worden sind, denn zumindest der Gesellschaftsvertrag hinsichtlich des Gesellschafters mit der laufenden Nummer 11 auf der Liste für die zweite Beteiligungsbranche fehlt. Außerdem fehlte auch aus der ersten Beteiligungsbranche ein Vertrag (vgl oben).
 - Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die Einreichung aller Gesellschaftsverträge ausreichend ausdrücklich gewesen wäre, um „der Abgabenbehörde gegenüber“ die 2. *Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person aus der Mitte der in Betracht kommenden Personen namhaft zu machen.
- Da zuvor keine vertretungsbefugte Person oder gemeinsamer Bevollmächtigter der Behörde gegenüber namhaft gemacht worden war, was gemäß § 81 Abs. 5 BAO auch für neu in die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) eintretende Gesellschafter (Mitglieder) gegolten hätte, hätten ab der Bekanntgabe der dritten Beteiligungs-Tranche (2004/III) beim Finanzamt mit Schreiben der 2. *Geschäftsherrin* vom 30. August 2005 (ebenso: Eingangsstempel; F-Akt2, Dauerbelege) die stillen Beteiligten der ersten drei Beteiligungs-Tranchen und die 2. *Geschäftsherrin* „eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft [...] machen“ müssen.
- Dies ist nicht dadurch geschehen, dass als Beilage Ablichtungen dieser Gesellschaftsverträge (Aktenheft Gesellschafterverträge 2004/III) eingereicht worden sind,
- weil nicht alle Gesellschaftsverträge eingereicht worden sind, denn aus der ersten und zweiten Beteiligungs-Tranche fehlten zwei Verträge (vgl oben).
 - Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die Einreichung aller Gesellschaftsverträge ausreichend ausdrücklich gewesen wäre, um „der Abgabenbehörde gegenüber“ die 2. *Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person aus der Mitte der in Betracht kommenden Personen namhaft zu machen.
- Zu der oder den Beteiligungs-Tranchen des Jahres 2005 ist nichts aktenkundig; zur Beteiligungstranche 2006/I ist neben der Liste mit den – bezogen auf die gesamte Personenmehrheit: zusätzlichen – Beteiligten nur ein Mustervertrag aktenkundig. Eine Namhaftmachung der 2. *Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person (oder als

abweichende Zustellungsbevollmächtigte) gemäß § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO ist daher jedenfalls nicht erfolgt.

- Die 2. *Geschäftsherrin* verhielt sich zwar, als ob sie die vertretungsbefugte Person iSd § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO gewesen wäre. Dies konnte aber die Namhaftmachung durch alle zur Erfüllung der Pflichten iSd § 81 Abs. 1 BAO in Betracht kommenden Personen „*der Abgabenbehörde gegenüber*“ nicht ersetzen. Auch eine wirksame Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung kann darin nicht erblickt werden, denn nichts deutet darauf hin, dass die 2. *Geschäftsherrin* oder ihr Geschäftsführer eine Berufsberechtigung als Rechtsanwalt, Wirtschaftstreuhänder oder Notar hätten, welche Voraussetzung für eine Wirksamkeit der Berufung auf eine erteilte Bevollmächtigung wäre. Somit kann dahingestellt bleiben, ob ein solcher Parteienvertreter wirksam sich selbst als vertretungsbefugte Person aus der Mitte der in Betracht kommenden Personen gegenüber der Behörde namhaft machen kann, indem diese Namhaftmachung als Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung subsumiert würde.

Für eine Namhaftmachung des herrP, der WP-Gesellschaft¹ oder des Steuerberater² als gemeinsamem Bevollmächtigten (oder abweichenden Zustellungsbevollmächtigten) iSd § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO für die 2. Geschäftsherrin & atypisch Stille durch (alle) diejenigen Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Berufungen auf erteilte Bevollmächtigungen über FinanzOnline auf Bevollmächtigungen iSd § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO beruhen. Es muss vielmehr davon ausgegangen werden, dass die Berufungen auf erteilte Vollmachten über FinanzOnline auf (vermeintlichen) rechtsgeschäftlichen Bevollmächtigungen durch die 2. *Geschäftsherrin* bzw deren Geschäftsführer beruhen. Dem entspricht auch der vom Geschäftsführer der 2. *Geschäftsherrin* unterfertigte Auftrag und Vollmacht der 2. geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter für Steuerberater Steuerberater² inklusive ausdrücklich erteilter Zustellvollmacht vom 3. April 2009.

Rechtsgeschäftliche Vollmachtserteilungen durch die 2. *Geschäftsherrin* mit Wirkung für die Personenmehrheit, die aus der 2. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten bestand, hätten zu ihrer Wirksamkeit der vorherigen Namhaftmachung der 2. *Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person iSd § 81 Abs. 2 BAO bedurft.

Da die 2. *Geschäftsherrin* oder deren Geschäftsführer nicht die gemäß § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO namhaft gemachte vertretungsbefugte Person für die aus der 2. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten bestehende Personenmehrheit war, waren sämtliche Erklärungen der 2. *Geschäftsherrin* und ihres Geschäftsführers ohne Wirkung für diese Personenmehrheit. Die

durch die *2. Geschäftsherrin* und ihren Geschäftsführer vorgenommenen Bevollmächtigungen der WP-Gesellschaft¹ und des Steuerberater² waren ohne jegliche Wirkung für diese Personenmehrheit. Wenn diese Personenmehrheit abgabenverfahrensrechtlich rechtsfähig (parteifähig) ist oder gewesen ist, was gemäß § 19 Abs. 2 iVm § 81 Abs. 6 BAO auch Nachwirkungen auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter/Mitglieder (und gemäß § 191 Abs. 2 iVm § 81 Abs. 8 BAO auf allfällig vor dem Ende der Personenvereinigung/gemeinschaft ausgeschiedene Gesellschafter/Mitglieder) haben kann, so war bzw ist sie

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

Für derartiges gemeinsames Handeln aller (ehemaligen) Gesellschafter/Mitglieder und für derartige Zustellungen an alle (ehemaligen) Gesellschafter/Mitglieder gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Für die Beurteilung der Wirksamkeit der Vollmachtserteilungen kann es daher dahingestellt bleiben, ob diese Personenmehrheit rechtsfähig (parteifähig) war/ist oder nicht. Denn die Unwirksamkeit der vermeintlich rechtsgeschäftlich für die Personenmehrheit erteilten Vollmachten ist immer gleich: Entweder weil die *2. Geschäftsherrin* und ihr Geschäftsführer nicht allein für die abgabenrechtlich rechtsfähige Personenmehrheit wirksame Erklärungen abgeben konnten, oder aber weil die Personenmehrheit mangels irgendwann bestandener Rechtsfähigkeit keinen Bevollmächtigten haben konnte und kein Übergang einer unwirksamen Bevollmächtigung auf die zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder iSd § 81 Abs. 6 BAO denkbar ist.

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

Dahingestellt kann auch bleiben, ob in der Niederschrift vom 21. Oktober 2009 der Widerruf der Vollmacht in Sachen „R2“ auch die gegenständliche Personenmehrheit betreffen soll oder nur die *2. Geschäftsherrin*. Denn der Widerruf wird von HerrP erklärt, der für die gegenständliche Personenmehrheit ohnehin nicht wirksam Erklärungen abgeben konnte.

P) Aus der Nichtigkeit der vermeintlichen Feststellungsbescheide sind im Spruch der vorliegenden Berufungsentscheidung folgende Konsequenzen hinsichtlich der angefochtenen, mit 7. April 2010 datierten Bescheide zu ziehen:

- ad 1.1 und 2.1) 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 unten ad 1.2 und 2.2 ausgeführt werden wird – die Abänderung von

Abweisung auf Zurückweisung zulässig ist, und dies umso mehr für eine Abänderung innerhalb der Zurückweisung gelten muss.

- ad 1.2 und 2.2) 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 1.3 und 2.3) 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.

Zu der auf Seite 4 der am 29. September 2010 ho. eingelangten Eingabe angeregten/beantragten Aufhebung der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide:

Dies betrifft ein Verfahren, für die der Senat 7 im Geschäftsbereich Steuern und Beihilfen des UFS an der Außenstelle Wien aufgrund der Geschäftsverteilung nicht zuständig sein kann, weil die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide an den Bw vom Finanzamt Wien wohnsitz erlassen worden sind.

Allgemein ist ho. zu abgeleiteten Einkommensteuer-Verfahren wie dem des Bw bekannt geworden, dass Wohnsitzfinanzämter der Beteiligten gemäß § 281 BAO die Entscheidung über Berufungen gegen abgeleitete Einkommensteuerbescheide (und Anspruchszinsenbescheide) zu den GZ. RV/1928-W/10 und RV/1931-W/10 des UFS ausgesetzt haben.

Für den Fall, dass das Berufungsverfahren des Bw zu abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden von seinem Wohnsitzfinanzamt bescheidmäßig zu den GZ. RV/1928-W/10 und RV/1931-W/10 gemäß § 281 BAO von der Entscheidung ausgesetzt worden ist, wird mitgeteilt: Die Verfahren zu den GZ. RV/1928-W/10 und RV/1931-W/10 sind vom UFS bereits abgeschlossen worden.

Nach rechtskräftiger Beendigung der Verfahren, zu denen die Entscheidung über eine Berufung gemäß § 281 BAO ausgesetzt worden war, ist das ausgesetzte Berufungsverfahren fortzusetzen. Auch wenn eine bescheidmäßige Aussetzung der Entscheidung über eine Berufung des Bw geschehen ist, ist dieses Berufungsverfahren gemäß § 281 Abs. 2 BAO fortzusetzen, ohne dass es dazu irgendeines weiteren Bescheides bedarf.

Es ist daher zu erwarten, dass abgeleitete Einkommensteuerbescheide, die der Bw mit Berufung angefochten hat, von seinem Wohnsitzfinanzamt mit Berufungsvorentscheidung stattgebend aufgehoben werden. Dies stellt aber nur eine unverbindliche Information dar, weil der Unabhängige Finanzsenat kein Weisungsrecht an Finanzämter hat.

Ergeht auch an Finanzamt A

Wien, am 8. Juni 2011