

## I. IM NAMEN DER REPUBLIK

## II. BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senatsmitglieder, in der Beschwerdesache N.KEG, AdresseBf., vertreten durch E.GmbH, Hauptstraße 58, 7033 Pöttching, über die Beschwerde vom 2. September 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 13. August 2015, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung,

I.) betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012,

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II.) betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2011 und betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2011,

der Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 30. Juli 2015 stellte die N.KEG (in der Folge: Beschwerdeführerin) einen **Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand** gemäß § 308 BAO betreffend die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2011, über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung

von Einkünften für die Jahre 2009 bis 2011 und betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 und betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2009 bis 2011.

Sämtliche Bescheide seien am 29. April 2015 erlassen und am 30. April 2015 in die Databox eingebracht worden.

Die nunmehrige steuerliche Vertretung, E.GmbH, habe mittels Vollmacht von Anfang Mai 2015 die am 14. Juli 2014 im Firmenbuch gelöschte Beschwerdeführerin (Bf.) als Klientin übernommen und die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2011, über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2009 bis 2011 und betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 und betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2009 bis 2011 ohne Eingangsstempel erhalten. Die E.GmbH (E.GmbH) habe daher angenommen, dass die Zustellung mittels Post erst am Montag, den 4. Mai 2015 erfolgt, und dass das Ende der Beschwerdefrist mit 5. Juni 2015 in das Fristenbuch einzutragen sei. Bei der Konzipierung der Beschwerde sei schließlich aufgefallen, dass die Bescheide schon am 30. April 2015 in die Databox der Bf. gestellt worden seien. Für die E.GmbH sei dies nicht die Regel gewesen, da sämtliche Schriftstücke mittels Post zugestellt worden seien. Erst ab Juli 2015 sei durch die Einführung des neuen BMD-Programmes die Databox zur Anwendung gelangt.

Aufgrund des Überganges der steuerlichen Vertretung und der Zustellung der Bescheide per Databox an die ehemalige steuerliche Vertretung (Frau C.) sei es der nunmehrigen steuerlichen Vertretung nicht bewusst geworden, dass die Bescheide schon am 30. April 2015 zugestellt worden seien.

Dies habe die E.GmbH erst am 5. Juni 2015 erfahren, da an diesem Tag die Beschwerde hätte konzipiert werden sollen.

Innerhalb der Frist des § 308 BAO stellte die Bf. daher den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und führte aus, dass die Rechtsmittelfrist für die obgenannten Bescheide am 30. Mai 2015 geendet habe, dass die Databox-Ausdrucke der nunmehrigen steuerlichen Vertretung nicht übergeben worden seien, dass aufgrund der Nichtanwendung der Databox bis Ende Juni 2015 kein grobes Verschulden der E.GmbH vorgelegen sei, und dass diese Tatsachen der E.GmbH am 5. Juni 2015 bekannt geworden seien.

Zusätzlich wurde angemerkt, dass die Bf. schon mit 17. Juli 2014 im Firmenbuch gelöscht worden sei, sodass sämtliche ausgestellten Bescheide keinen Bescheidcharakter hätten und als Nichtbescheide zu qualifizieren seien.

Mit **Bescheid vom 13. August 2015** wies das Finanzamt den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO ab und stellte fest, dass die nunmehrige steuerliche Vertretung die Bescheide von der Bf. erhalten habe, weil die Bf. im Zeitpunkt der Bescheidzustellung einen anderen steuerlichen Vertreter gehabt habe.

Desweiteren führte die Amtspartei aus, dass die E.GmbH nicht davon ausgehen habe dürfen, dass die Bescheide mittels Post zugestellt würden, da es auch üblich sei, Bescheide elektronisch in die Databox zu übermitteln.

Da die E.GmbH bei der Übernahme der Bescheide die Nachforschungen über das Datum der Zustellung unterlassen habe, habe sie sich bei der Berechnung der Rechtsmittelfrist auffallend sorglos verhalten, weil sie das Datum der Zustellung nicht gekannt habe.

Die Zustellung von Bescheiden in die Databox stelle kein unabwendbares oder unvorhersehbares Ereignis dar, auch wenn in der E.GmbH die Databox erst seit Juli 2015 zur Anwendung gelangt sei.

Die nunmehrige steuerliche Vertretung habe die Organisation ihres Kanzleibetriebes so einzurichten, dass die richtige Vormerkung von Terminen und fristgerechte Wahrnehmung von Fristen sichergestellt sei. Das Verschulden des Vertreters sei dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten.

Elektronisch zugestellte Dokumente würden dann als zugestellt gelten, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt seien. Damit beginne die Beschwerdefrist mit der Einbringung in die Databox zu laufen.

Abschließend fügte das Finanzamt noch hinzu, dass sämtliche Bescheide der Bf. rechtskräftig geworden seien, auch wenn die Bf. im Zeitpunkt der Bescheiderlassung im Firmenbuch bereits gelöscht worden sei. Denn die Auflösung einer Personengesellschaft und ihre Löschung im Firmenbuch beeinträchtige ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten (u.a. bei noch offenen Abgabeverfahren) noch nicht abgewickelt worden seien.

Die Bescheide seien daher weiterhin an die (gelöschte) Gesellschaft zu adressieren.

Gegen den abweislichen Bescheid erhob die Bf. **Beschwerde** und führte aus, dass der angefochtene Bescheid wieder an eine nicht mehr existente Gesellschaft gerichtet gewesen sei, sodass der Abweisungsbescheid vom 13. August 2015 ein Nichtbescheid sei. In ihrer Begründung verwies die Bf. auf die UFS-Berufungsentscheidung vom 13. Februar 2012, RV/2950-W/2010. Auf Seite 2 der Entscheidung sei ausgeführt worden: "Am 1. Juni 2010 - mehr als ein Jahr nach der Löschung im Firmenbuch - erließ das Finanzamt eine mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2008 bezeichnete Erledigung, welche..... und stellte sie zu Händen ihres ehemaligen steuerlichen Vertreters und Zustellbevollmächtigten zu." Der Unabhängige Finanzsenat habe diesen Bescheid als Nichtbescheid eingestuft und dabei auf etliche VwGH-Erkenntnisse u.a. auf das VwGH-Erkenntnis vom 2. August 2000, 99/13/0014 verwiesen, wonach der VwGH im siebtletzten Absatz ausgeführt habe, dass der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang auf die ältere Judikatur des VwGH verwiesen habe und sich der VwGH von dieser Judikatur längst abgewendet habe.

Auf Seite 2, letzter Absatz der UFS-Entscheidung vom 13. Februar 2012, RV/2950-W/2010, habe dieser auch ausgeführt: „Eine Personenumschreibung ist der notwendige

Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzliche Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird.“

Zusätzlich habe der UFS im letzten Absatz auf Seite 3 ausgeführt: „Weiters sei bemerkt, dass es dem Einschreiter auch an der Aktivlegitimation zur Berufungserhebung mangelt, da im Zeitpunkt der Einbringung der Berufung die KG bereits gelöscht war und daher der steuerliche Vertreter nicht namens der gelöschten Gesellschaft auftreten konnte.“

Durch die Löschung der Bf. im Firmenbuch bestünden auch frühere Vertretungsverhältnisse nicht mehr und sei davon auszugehen, dass die seinerzeitigen Bescheide nicht nur Nichtbescheide seien, sondern auch die Rechtsmittelfrist noch nicht in Gang gesetzt worden sei, da die Vertretungsbefugnis der ehemaligen steuerlichen Vertretung mit der Löschung der Bf. im Firmenbuch ebenfalls untergegangen sei. Somit sei eine Zustellung an die ehemalige steuerliche Vertretung nicht mehr möglich gewesen.

Betreffend den Wiedereinsetzungsantrag wurde noch ausgeführt, dass seitens der nunmehrigen steuerlichen Vertretung kein grobes Verschulden vorliege. Auch wurde auf die Ausführungen zum Wiedereinsetzungsantrag vom 30. Juli 2015 verwiesen.

Die Eintragungen im Fristenbuch seien durch sehr langjährig im Unternehmen beschäftigte Mitarbeiter erfolgt worden und sei bis jetzt keine einzige Fristversäumung in der E.GmbH vorgekommen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 24. September 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte begründend aus, dass sämtliche Bescheide, die an die Bf. ausgestellt worden seien, rechtskräftig geworden seien, auch wenn die Firma im Zeitpunkt der Bescheiderlassung im Firmenbuch bereits gelöscht gewesen sei. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beeinträchtige die Auflösung einer Personengesellschaft und ihre Löschung im Firmenbuch solange ihre Parteifähigkeit nicht als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten noch nicht abgewickelt worden seien. Alle Bescheide seien daher weiterhin an die gelöschte Gesellschaft zu adressieren (Ritz, BAO, 5. Auflage 2014, § 79, Tz. 9).

Eine Ausnahme stelle der Fall der Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 UGB dar. Bei einer Geschäftsübernahme nach § 142 UGB trete Vollbeendigung der Gesellschaft ein und der einzig übernehmende Gesellschafter trete als Gesamtrechtsnachfolger in alle Rechtspositionen der früheren Personengesellschaft ein (VwGH vom 8. Februar 2007, 2006/15/0379). Der Gesamtrechtsnachfolger werde dann Bescheidadressat für Abgaben, die noch den Vorgänger betreffen.

Bei der in der Beschwerde genannten UFS-Entscheidung vom 13. Februar 2012, RV/2950-W/2010 sei die KG, bevor sie gelöscht wurde und das Finanzamt den Bescheid an die KG erlassen habe, in eine GesmbH eingebracht worden. Einbringungen nach Art III UmgrStG seien grundsätzlich mit Einzelrechtsnachfolge verbunden, außer es liege eine Anwachsung im Sinne des § 142 UGB vor. In der zitierten UFS-Entscheidung vom 13. Februar 2012 sei jedoch keine Anwachsung im Sinne des § 142 UGB vorgelegen.

Da der Begriff der Beendigung einer Gesellschaft ein zivilrechtlicher Begriff sei, vertrete das Finanzamt die Ansicht, dass die in der Beschwerde genannte UFS-Entscheidung vom 13. Februar 2012 eine Einzelfallentscheidung darstelle.

Betreffend das VwGH-Erkenntnis vom 2. August 2000, 99/13/0014 sei der Bescheidadressat nicht vollständig genannt worden, weshalb der Bescheid keinen Bescheidcharakter erlangt habe.

Außerdem sei zwischen Bescheidadressat und Zustellbevollmächtigten zu unterscheiden. Bescheidadressat sei die Bf. gewesen. Nach Beendigung einer Personengesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit bleibe gem. § 191 Abs. 2 BAO die Zustellungsbevollmächtigung der bisher vertretungsbefugten Personen aufrecht, sofern dem nicht von einzelnen Gesellschaftern oder dem Zustellungsbevollmächtigten widersprochen werde (§ 81 Abs. 6 und Abs. 7 BAO).

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** verwies die Bf. auf ihre Ausführungen in der Beschwerde.

Mit **Schriftsatz** vom 2. September 2016 ergänzte die Bf., dass die Betriebsprüfung für die Jahre 2009 - 2012 die in den Steuererklärungen nicht enthaltenen Einnahmen lückenlos festgestellt und im Detail auch dokumentiert habe. Durch diese lückenlose Dokumentation seien die Bemessungsgrundlagen der Abgaben exakt festgestellt worden und habe der Sicherheitszuschlag nur den Effekt die Besteuerungsgrundlagen nicht richtig abzubilden. Denn für die festgestellten Einnahmen seien keinerlei Ausgaben im Schätzungswege angesetzt worden. Diese Vorgangsweise widerspreche dem Gesetzesauftrag gem. § 115 Abs. 3 BAO, wonach auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen sei. Nach dem Grundsatz der Amtswegigkeit wären auch die zum Vorteil der Partei dienenden Umstände mit gleicher Sorgfalt zu berücksichtigen gewesen (VwGH vom 16. Juni 1976, 2065/75).

Der VwGH vertrete die Ansicht, dass die Abgabenbehörde ihre Ermittlungen auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen bis zur Grenze des zumutbaren durchzuführen habe (vgl. VwGH vom 12. Dezember 1985, 85/16/0099). Auch die Lehre sei der Meinung, dass die Abgabenbehörden ihre Ermittlungen im Interesse der Vollständigkeit und Richtigkeit des Sachverhaltes bis zur Grenze der Zumutbarkeit gehend zu führen hätten, also auch im Interesse der Berücksichtigung der materiellen Wahrheit ohne Rücksicht auf fiskalische Vorteil- oder Nachteilhaftigkeiten.

Das Ermessen weise eindeutig in diese Richtung, denn unter dem Aspekt der Rechtsrichtigkeit dürfe es keinen Unterschied machen, ob Einnahmen oder Abzugsposten unberücksichtigt geblieben seien. Nach ständiger VfGH-Judikatur habe bei der Ermessensausübung die Rechtsrichtigkeit grundsätzlich Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit.

Abschließend verwies die Bf. auf die Aussage des Prof. Ritz in seinem BAO-Kommentar auf Seite 977, wonach Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände seien

und solche Tatsachen seien auch getätigte Betriebsausgaben. Im vorliegenden Fall seien keine bei einer Hausverwaltung anfallende Betriebsausgaben angesetzt worden. Zum Beweis dafür wurde die Einvernahme der Zeugen Renate R. und KR Gustav A. beantragt, um insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen, da die entstandenen Betriebsausgaben nicht berücksichtigt worden seien.

Mit telefonischer **Vorhaltsbeantwortung** vom 8. September 2016 stellte die nunmehrige steuerliche Vertretung nochmals klar, dass sie Anfang Mai 2015 die Bf. als Klientin übernommen und anlässlich des Übernahmegespräches die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2011, über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2009 bis 2011 und betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 und betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2009 bis 2011 von Fr. R. erhalten habe. Mit den Worten "Databox-Ausdrucke" sei der ca. 10 x 5 cm große Signaturhinweis (Amtssignatur) am Ende des jeweiligen Bescheides gemeint.

In der **mündlichen Verhandlung** vor dem Bundesfinanzgericht führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, dass die Bescheide in der Data-Box bei der ehemaligen Kollegin eingelangt seien. Dies sei aber der neuen steuerlichen Vertretung nicht mitgeteilt worden.

Die Rechtsmittelfrist sei nicht in Gang gesetzt worden, weil die Bescheide jemandem zugestellt worden seien, der nicht mehr steuerlicher Vertreter gewesen sei (siehe auch letzter Absatz der Berufungsentscheidung vom 13. Februar 2012, RV/2950-W/2010).

Zur Stützung des Beschwerdevorbringens wurde noch zusätzlich auf einen Artikel in der SWK, Heft Nr. 30/2015, Seite 1392 ff. des Dr. Michael S. hingewiesen.

Hinsichtlich der Organisation seines Kanzleibetriebes teilte der steuerliche Vertreter mit, dass die Eintragungen in das Fristenbuch immer von einer zweiten Kollegin kontrolliert worden seien.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **I) Zur Abweisung der Beschwerde:**

Gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) oder einer mündlichen Verhandlung ist gemäß § 308 Abs. 1 BAO auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten oder zur Verhandlung zu erscheinen. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Voraussetzungen für die Bewilligung der Wiedereinsetzung sind somit

die Versäumung einer Frist oder einer mündlichen Verhandlung,  
ein hiedurch entstandener Rechtsnachteil,  
ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis,  
kein grobes Verschulden,  
ein rechtzeitiger Antrag auf Wiedereinsetzung (Ritz, BAO-Kommentar, 5. Aufl., § 308, Tz 2).

Dass durch die Versäumung der Rechtsmittelfrist betreffend die gegenständlichen Wiederaufnahme- und Sachbescheide ein Rechtsnachteil für die Bf. entstanden ist, wird weder vom Finanzamt noch vom Bundesfinanzgericht (BFG) bestritten. Ebenso wird die Rechtzeitigkeit des Wiedereinsetzungsantrages nicht in Zweifel gezogen.

Wenn die Bf. in ihrer Beschwerde gegen den abweislichen Bescheid über die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand jedoch vorbringt, dass der angefochtene Bescheid ein Nichtbescheid sei, weil dieser an eine nicht mehr existente Gesellschaft gerichtet worden sei, ist diesem Vorbringen zu erwidern, dass die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch ihre Parteifähigkeit so lange nicht beeinträchtigt, als ihre Rechtsverhältnisse noch nicht abgewickelt sind (VwGH vom 27. April 2016, 2013/13/0003). Die Löschung der Bf. wurde zwar bereits im Firmenbuch am 17. Juli 2014 eingetragen, die Amtspartei gelangte jedoch im Zuge einer Außenprüfung mit Bericht vom 27. April 2015 zur Erkenntnis, dass die Bf. für die Jahre 2009 – 2011 zu wenig Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt hat. Damit ist aber das Rechtsverhältnis zwischen Abgabengläubiger (Bund) und Abgabenschuldner (Bf.) noch nicht abgewickelt und hat die Amtspartei die diesbezüglichen Abgabenansprüche zu Recht an die (gelöschte) Bf. gerichtet.

In der Beschwerdebegründung verwies die Bf. auf die UFS-Entscheidung vom 13. Februar 2012, RV/2950-W/2010. In dieser Entscheidung wurde die Berufung einer nicht mehr existierenden KEG (richtigerweise KG) als unzulässig zurückgewiesen. Diese KG wurde mit Einbringungsvertrag nach Art III UmgrStG in eine GmbH eingebracht und mit Beschluss im Firmenbuch gelöscht. Mehr als ein Jahr nach Löschung der KG im Firmenbuch erließ das Finanzamt einen Feststellungsbescheid, der an die KG, zu Händen des damaligen steuerlichen Vertreters, adressiert war. Wesentlicher Unterschied zwischen dem Sachverhalt der zitierten UFS-Entscheidung und dem verfahrensgegenständlichen Sachverhalt ist, dass in der zitierten UFS-Entscheidung die KG nach Art III UmgrStG in eine GmbH eingebracht wurde, während im gegenständlichen Verfahren die KG lediglich im Firmenbuch gelöscht wurde. Bei einer Einbringung nach Art III UmgrStG ist die Beendigung des Unternehmens in seiner bisherigen Rechtsform und die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit durch die Nachfolge-Körperschaft gegeben. Das Vermögen des Personenunternehmens geht einzeln auf die Nachfolge-Körperschaft über (VwGH vom 12. August 2002, 2001/17/0208). Eben dieser Sachverhalt ist im gegenständlichen Verfahren nicht gegeben. Wie schon oben erwähnt bewirkt die bloße Löschung einer KG

im Firmenbuch noch nicht deren Vollbeendigung, weshalb die Bf. im Abgabungsverfahren betreffend ihre Angelegenheiten die Parteifähigkeit beibehält.

Soweit die Bf. auf das VwGH-Erkenntnis vom 2. August 2000, 99/13/0014 und auf den siebtlezten Absatz dieser Entscheidung verweist, ist für den Senat nicht nachvollziehbar, welche Relevanz dieser Hinweis für die Entscheidung hat. Der siebtlezte Absatz lautet: *„Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist der von den Beschwerdeführern vorgetragene Auffassung, die Erledigung des Finanzamtes vom 2. Dezember 1997 sei ohne rechtliche Wirksamkeit geblieben, gewiss beizupflichten. Soweit die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang auf die ältere Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verweisen, nach welcher eine "Firma" nicht Adressat eines Bescheides sein könne, wäre mit diesem Argument allein für den Standpunkt der Beschwerdeführer zu dieser Frage nichts zu gewinnen gewesen, weil der Verwaltungsgerichtshof sich von dieser Judikatur längst abgewendet hat (vgl. hiezu etwa die Ausführungen im hg. Erkenntnis vom 25. November 1999, 98/07/0175). Es wurde aber mit der Erledigung des Finanzamtes vom 2. Dezember 1997 zum einen in der Benennung des Bescheidadressaten nicht einmal das Rechtssubjekt des erstbeschwerdeführenden Geschäftsherrn erreicht, weil die Erstbeschwerdeführerin nicht mit ihrer korrekten firmenmäßigen Bezeichnung, sondern bloß mit dem völlig ungenügenden Ausdruck "X. Immobilienverm." benannt worden war. Hinzu kommt zum anderen, dass die Erledigung des Finanzamtes vom 2. Dezember 1997 auch den unentbehrlichen Hinweis des § 101 Abs. 3 letzter Satz BAO nicht enthielt, weshalb die Zustellfiktion nach dieser Gesetzesstelle nicht eintreten konnte. Im Hinblick darauf, dass das Wesen eines Bescheides nach § 188 BAO durch die Einheitlichkeit der Feststellung geprägt ist, konnte die Erledigung des Finanzamtes demnach auch aus diesem Grund nicht einmal der Erstbeschwerdeführerin gegenüber Rechtswirkungen entfalten (vgl. die von den Beschwerdeführern zutreffend zitierten hg. Beschlüsse vom 12. September 1996, 96/15/0161, und vom 20. November 1996, 95/15/0169), was selbst im Falle einer gesetzmäßigen Adressierung der erstinstanzlichen Erledigung gegolten hätte“.* Aus diesem Absatz schließt der Senat, dass der Verwaltungsgerichtshof sowohl einen Fehler in der Bezeichnung des Bescheidadressaten als auch den fehlenden Hinweis des § 101 Abs. 3 BAO als Mangel in diesem Verfahren angesehen hat. Hinsichtlich der Personenumschreibung als notwendigen Bestandteil eines Bescheidspruches hat das Gericht keine relevante Mangelhaftigkeit festgestellt; auch wenn der volle Wortlaut der Bf. (laut Firmenbuchauszug: N.KEG) im abweislichen Bescheid unvollständig aufscheint, ist doch der angefochtene Bescheid unmissverständlich an die Bf. gerichtet gewesen. Da somit im gegenständlichen Verfahren ein in unrichtiger Bescheidadressat nicht vorliegt und der angefochtene Bescheid ein Wiederaufnahmeverfahren betreffend Umsatzsteuer und ein Umsatzsteuerverfahren betrifft, ist eine Rechtswidrigkeit des diesbezüglichen Bescheides nicht zu erkennen.

Auch der letzte Absatz auf Seite 3 der UFS-Entscheidung vom 13. Februar 2012 verhilft der Beschwerde nicht zum Erfolg, da, wie oben bereits ausgeführt, dem zitierten



UFS-Verfahren eine anderer Sachverhalt zugrunde lag. Mag der letzte Absatz dieser Entscheidung missverständlich formuliert sein, so ist er im Zusammenhang mit dem dieser Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt zu sehen. Für den erkennenden Senat ist demnach aus diesem Grund die Bemerkung des UFS im letzten Absatz der Entscheidung vom 13. Februar 2012 nicht maßgebend.

Wenn die Bf. vermeint, durch ihre Löschung im Firmenbuch bestünden frühere Vertretungsverhältnisse nicht mehr, ist zu erwidern, dass durch die Löschung im Firmenbuch keine Vollbeendigung der Bf. eingetreten ist; folglich bestand mangels anderslautender Mitteilung nach wie vor das Vertretungsverhältnis zwischen der Bf. und Frau C. (= ehemalige steuerliche Vertretung). Die Folgerung der nunmehrigen steuerlichen Vertretung, mangels Vorliegens von wirksamen Bescheiden, sei die Rechtsmittelfrist nicht in Gang gesetzt worden, trifft wie oben erläutert, eben nicht zu, da sowohl die Wiederaufnahme- als auch die Sachbescheide wirksam erlassen wurden.

Betreffend das Vorbringen der Bf., die Vertretungsbefugnis der ehemaligen steuerlichen Vertretung sei mit der Löschung der Bf. im Firmenbuch ebenfalls untergegangen und somit sei eine Zustellung an die ehemalige steuerliche Vertretung nicht mehr möglich gewesen, ist wiederholend darauf hinzuweisen, dass Personengesellschaften des Unternehmensrechts ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung verlieren. Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigt nach ständiger Judikatur des VwGH ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählen auch die Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind (Ritz, BAO-Kommentar, § 79, Tz 10). Soweit die Bf. vermeint, eine Zustellung der Bescheide an die ehemalige steuerliche Vertretung sei wegen Unterganges der Bf. nicht möglich gewesen, ist festzuhalten, dass keine postalische Zustellung an die ehemalige steuerliche Vertretung erfolgte, sondern eine elektronische Datenübertragung in die Databox der Bf. durchgeführt wurde.

Zurückkommend auf den mit Abweisungsbescheid nicht bewilligten Wiedereinsetzungsantrag bringt die Bf. vor, dass der nunmehrigen steuerlichen Vertretung kein grobes Verschulden anzulasten sei; dass die Eintragungen im Fristenbuch durch sehr langjährig im Unternehmen der nunmehrigen steuerlichen Vertretung beschäftigte Mitarbeiter durchgeführt worden seien und bis jetzt keine einzige Fristversäumung vorgekommen sei. Diesem Einwand ist zu erwidern, dass es nach Ansicht des Senates sehr wohl eine gröbliche Verletzung der Sorgfaltspflichten der nunmehrigen steuerlichen Vertretung darstellt, wenn sie sich anlässlich des Empfanges von Bescheiden ihrer Klientin (Bf.) nicht vergewissert hat, auf welche Art und zu welchem Zeitpunkt diese Bescheide der Bf. zugekommen sind.

Wenn die Bf. im Wiedereinsetzungsantrag einerseits vorbringt, die nunmehrige steuerliche Vertretung habe die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2011, über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2009 bis 2011 und betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 und betreffend Feststellung von Einkünften für

die Jahre 2009 bis 2011 ohne Eingangsstempel erhalten, und andererseits angibt, die "Databox-Ausdrucke" (gemeint sei, die als Signaturblock am Dokumentende abgedruckte Amtssignatur im Sinn des § 19 E-GovG) seien der nunmehrigen steuerlichen Vertretung nicht übergeben worden, ist darauf hinzuweisen, dass aus diesem Grund (Nichtübergabe der "Databox-Ausdrucke") die nunmehrige steuerliche Vertretung nicht entbunden ist, die tatsächliche Zustellung und die tatsächliche Zustellart der oben angeführten Bescheide zu erforschen.

Die Bf. erwähnt im Wiedereinsetzungsantrag auch, dass eine Zustellung in die Databox für die nunmehrige steuerliche Vertretung nicht die Regel gewesen sei, da sämtliche Schriftstücke mittels Post zugestellt würden. Daher sei der nunmehrigen steuerlichen Vertretung nicht bewusst geworden, dass die Bescheide schon am 30. April 2015 zugestellt worden seien. Hierzu ist zu bemerken, dass zwar die Unkenntnis einer gesetzmäßig bewirkten Zustellung (z.B. in die Databox der Bf.) ein Ereignis im Sinne des § 308 Abs. 1 BAO darzustellen vermag, jedoch wird dadurch - wie oben bereits ausgeführt - die nunmehrige steuerliche Vertretung nicht von ihrer Verpflichtung enthoben, vor Eintragung der Frist in das Fristenbuch, die tatsächliche Zustellung der Bescheide und den tatsächlichen Zustellvorgang (z.B. postalische Zustellung oder Zustellung mit Einbringung in die Databox der Bf.) zu ermitteln. Indem die nunmehrige steuerliche Vertretung dies unterlassen hat, ist ihr ein den minderen Grad des Versehens übersteigendes Verschulden anzulasten. Dass hinsichtlich der Verschuldensform bei rechtskundigen Parteienvertreter ein strengerer Maßstab anzulegen ist, als bei rechtsunkundige Personen, ist ständige Rechtsprechung des VwGH. Wenn nun das Finanzamt im angefochtenen Bescheid die Auffassung vertritt, die nunmehrige steuerliche Vertretung habe sich durch das Unterlassen der Nachforschungen über das Datum der Zustellung auffallend sorglos verhalten, ist ihm nicht mit Erfolg entgegen zu treten. Demzufolge war der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 zu Recht nicht zu bewilligen, sodass die diesbezügliche Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Wiederaufnahme des Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 als unbegründet abzuweisen ist.

Wenn die Bf. mit Schriftsatz vom 2. September 2016 ergänzt, die Betriebsprüfung habe zwar die nicht enthaltenen Einnahmen festgestellt, jedoch keinerlei Ausgaben im Schätzungswege angesetzt, und dadurch habe das Finanzamt dem Gesetzesauftrag gem. § 115 Abs. 3 BAO widersprochen, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Einwand im Verfahren betreffend die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht relevant ist. Die Bf. ist durchaus im Recht, wenn sie die Ansicht vertritt, die Abgabenbehörden haben Ermittlungen auch zu Gunsten der Bf. durchzuführen, jedoch betreffen Ermittlungen über etwaige Betriebsausgaben nicht das gegenständliche Verfahren über die

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. In diesem sind nämlich ausschließlich die Voraussetzungen einer diesbezüglichen Wiedereinsetzung zu prüfen.

Soweit die Bf. die Einvernahme von Zeugen zum Beweis dafür beantragte, dass entstandene Betriebsausgaben in den Jahren 2009 bis 2011 nicht berücksichtigt worden seien, ist dieser Antrag abzuweisen, da - wie oben bereits ausgeführt - Gegenstand des Verfahrens die Prüfung des abweislich entschiedenen Wiedereinsetzungsantrages ist. Ermittlungen über etwaig vorliegende Betriebsausgaben sind materiell rechtlicher Natur und im Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften geltend zu machen.

Wenn der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung ausführt, die Bescheide seien in die Data-Box bei der ehemaligen Kollegin eingelangt, dann trifft dies nicht zu. Die Bescheide sind in die Data-Box der Bf. eingebracht worden und die ehemalige Kollegin hatte den Zugriff auf diese Data-Box.

Soweit zur Stützung des Beschwerdevorbringens in der mündlichen Verhandlung auf den Artikel des Dr. S. in der SWK, Heft Nr. 30/2015 hingewiesen wird, worin Dr. S. massive Bedenken betreffend die Ansicht des VwGH, wonach ein Feststellungsbescheid, der eine gemäß § 142 HGB/UGB übernommene OG/KG betraf, jedoch erst nach dieser Vermögensübernahme ergangen ist, an die zuletzt beteiligten Gesellschafter zu richten ist, geäußert hat, ist zu erwidern, dass im verfahrensgegenständlichen Fall laut vorliegenden Unterlagen keine Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB stattgefunden hat. Die Bf. wurde zwar im Firmenbuch im Juli 2014 gelöscht, dessen ungeachtet wurde im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt, dass die Bf. in den Jahren 2009 bis 2012 Umsätze erzielt hat, die keiner Besteuerung unterworfen wurden. Damit waren aber die Rechtsverhältnisse zum Bund noch nicht abgewickelt und die Personengesellschaft (Bf.) nicht beendet. Die Wiederaufnahme- und die Sachbescheide wurden zu Recht an die Bf. als Bescheidadressatin gerichtet und sind infolge Einbringung in die Data-Box der Bf. auch wirksam ergangen. Die kritische Ansicht des Dr. S. ist daher mangels Vorliegens einer Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB für das gegenständliche Beschwerdeverfahren nicht sachdienlich.

## **II) Zur Zurückweisung der Beschwerde:**

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Die im § 101 Abs. 3 vorgesehene Zustellfiktion betrifft schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren ergehen. Betroffen sind einheitliche und gesonderte Feststellungen von Einheitswerten (§ 186) und Feststellungen von Einkünften (§ 188); dies ergibt sich aus dem Klammerausdruck im ersten Satz des § 101 Abs. 3 („191

Abs. 1 lit. a und c“). Die Zustellfiktion setzt die Zustellung der Ausfertigung an die nach § 81 vertretungsbefugte Person und den Hinweis auf die Rechtsfolgen (somit auf die Zustellwirkung) in der Erledigung voraus. Wird ein solcher Feststellungsbescheid nicht an den von der Personenvereinigung (gem. § 81 Abs. 2) namhaft Gemachten bzw. an den von der Abgabenbehörde bescheidmäßig Bestellten zugestellt, sondern z.B. an einen der Gesellschafter (Mitglieder), so wird der Bescheid überhaupt nicht wirksam; und zwar weder gegen die Personenvereinigung(-gemeinschaft) noch gegen irgendeinen der Gesellschafter (Mitglieder), auch nicht gegen denjenigen, dem das Schriftstück zugestellt wurde (vgl. VwGH vom 20. März 1989, 88/15/0131 und Ritz, BAO-Kommentar, 5. Aufl., § 101, Tz 7 ff.).

Im vorliegenden Fall ist der angefochtene "Bescheid" vom 13. August 2015 unstrittig an die Bf. zu Handen der steuerlichen Vertretung gerichtet; ein Hinweis im Sinne des § 101 Abs. 3 BAO ist allerdings der angefochtenen Erledigung des Finanzamtes nicht zu entnehmen. Durch das Fehlen des Hinweises auf die Rechtsfolgen in der angefochtenen Erledigung, ist diese jedoch nicht rechtswirksam ergangen, sodass sie keinen Bescheidcharakter erlangt hat. Eine dagegen eingebrachte Beschwerde ist demzufolge gem. § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Betreffend die Teilung des Spruches in I.) und II.) ist darauf hinzuweisen, dass § 101 Abs. 3 BAO für die Umsatzsteuer nicht gilt (VwGH vom 20. Oktober 2004, 2000/14/0114). Aus diesem Grund ist auch der angefochtene Bescheid, soweit er über den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 - 2011 und betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 - 2012 abspricht, rechtswirksam ergangen.

Die Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO gilt nicht nur für Feststellungsbescheide, sondern auch für diesbezüglich abändernde (aufhebende) Bescheide (VwGH vom 12. September 1996, 96/15/0161). Nachdem - wie oben bereits ausgeführt - die Erledigung des Finanzamtes vom 13. August 2015 keinen Hinweis im Sinne des § 101 Abs. 3 BAO enthält und im Hinblick darauf, dass die diesbezügliche Erledigung durch die Einheitlichkeit der Feststellung geprägt ist, entfaltet die angefochtene Erledigung über die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 - 2011 und betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 - 2011 keine Rechtswirkungen.

#### Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu I.) Im gegenständlichen Verfahren ist die Prüfung des Verschuldens der nunmehrigen steuerlichen Vertretung im Rahmen des § 308 BAO eine Tatfrage, die das Gericht in freier Beweiswürdigung gelöst hat. Eine ungelöste Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist nicht zu erkennen, zumal das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt ist.

Zu II.) Die Zurückweisung einer Beschwerde gegen eine behördliche Erledigung, die keinen Bescheidcharakter aufweist, ergibt sich direkt aus der Bestimmung des § 260 BAO. Eine ordentliche Revision ist daher insgesamt nicht zulässig.

Wien, am 2. November 2016