



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch RA, vom 3. Mai 2004 gegen den an die L GmbH & Co KG gerichteten Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz, vom 31. März 2004 betreffend Zurückweisung der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 1996/97, die vorläufigen Bescheide hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und das Jahr 1998 (alle mit Ausfertigungsdatum 10. August 2001) sowie gegen die Bescheide mit denen diese vorläufigen Feststellungsbescheide für die Jahre 1997 und 1998 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt worden sind (beide mit Ausfertigungsdatum 17. September 2001) entschieden:

- 1) Die Berufung wird soweit sie sich gegen die Zurückweisung der Berufung gegen den Bescheid vom 10. August 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 1996/97 sowie gegen die Bescheide vom 17. September 2001 mit denen die vorläufigen Feststellungsbescheide für die Jahre 1997 und 1998 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt worden sind, richtet, als unbegründet abgewiesen.
- 2) Der Berufung wird soweit sie sich gegen die Zurückweisung der Berufung gegen die vorläufigen Bescheide vom 10. August 2001 hinsichtlich der Feststellung von Einkünften

gemäß § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und das Jahr 1998 richtet, Folge gegeben. Der angefochtene Zurückweisungsbescheid wird in diesem Umfang aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Kommanditist der L GmbH & CoKG, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom 3. Dezember 1999 das Konkursverfahren eröffnet und mit Beschluss vom 18. Februar 2003 wieder aufgehoben worden ist.

Masseverwalter war damals Dr. P aus S. Nach einer bei der Gemeinschuldnerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt am 10. August 2001 nach Wiederaufnahme des Verfahrens für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 ua neue vorläufige Feststellungsbescheide nach § 188 Abs. 1 lit. b BAO für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und das Jahr 1998, die an die Gemeinschuldnerin zu Händen ihres damaligen Masseverwalters – als vertretungsbefugter Person im Sinne der Bestimmung des § 81 BAO zugestellt worden sind. Mit Bescheiden vom 17. September 2001 wurden diese vorläufigen Feststellungsbescheide für endgültig erklärt.

Mit Eingabe vom 26. November 2001 teilte der Bw dem Finanzamt mit, er habe durch ein Telefonat erfahren, dass an die Gemeinschuldnerin zu Händen des Masseverwalters für die Jahre 1997 und 1998 vorläufige und endgültige Gewinnfeststellungsbescheide ergangen seien und beantragte, die oben angeführten Bescheide zu Händen seines anwaltlichen Vertreters zuzustellen.

Nachdem dem Bw Kopien der oben genannten Bescheide vom Finanzamt am 23. Dezember 2001 formfrei zur Kenntnisnahme übermittelt worden sind, erhob der Bw mit Schreiben vom 18. Jänner 2002 gegen die Bescheide vom 17. September 2001 mit denen die vorläufigen Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 und 1998 für endgültig erklärt worden sind und gegen die Bescheide *„mit denen auch die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und das Kalenderjahr 1998 verfügt worden ist“* Berufung und beantragte die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben bzw. die Einkünfte mit 0 ATS bzw. mit den in den Jahresabschlüssen enthaltenen Verlusten festzustellen. Weiters beantragt er, die den Feststellungsbescheiden zur Gänze fehlende Begründung zuzustellen.

Mit Bescheid vom 31. März 2004 wies das Finanzamt die Berufung gegen den *„Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Feststellung von Einkünften für das Wirtschaftsjahr 1996/97 vom 10.8.2001; die vorläufigen Bescheide betreffend die*

Feststellung von Einkünften für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und das Kalenderjahr 1998 (beide vom 10.8.2001) und gem. § 200 (2) BAO endgültigen Bescheide hiezu (beide vom 17.9.2001)“ gemäß § 273 Abs. 1 BAO als verspätet zurück.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, die Berufungsfrist sei bereits am 22. Oktober 2001 abgelaufen. Bezüglich des Antrages auf Zustellung der fehlenden Begründung werde festgestellt, dass im Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens für 1996/1997 und im vorläufigen Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1998 darauf hingewiesen werde, dass die Wiederaufnahme (1996/1997) bzw. die Veranlagung (1998) aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien und in den endgültigen Bescheiden darauf hingewiesen werde, dass die Bescheide für endgültig erklärt würden und in der Höhe der festgesetzten Abgabe keine Änderung eintrete. Da somit die Bescheide und die Begründung dazu (Bp-Bericht) seinerzeit richtigerweise dem Masseverwalter zugestellt worden seien, könne keine fehlende Begründung nachgereicht werden und seien die Bescheide bereits rechtskräftig.

Mit Eingabe vom 3. Mai 2004 erhob der Bw gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung und beantragte den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass seinen Berufungsanträgen vollinhaltlich stattgegeben werde, bzw. in eventu die angefochtene Entscheidung ersatzlos zu beheben. In der Begründung führte er im Wesentlichen aus, das Finanzamt gehe offensichtlich davon aus, die Bescheide seien dem Masseverwalter zugestellt worden und die Berufungsfrist sei daher abgelaufen. Diese Rechtsansicht sei unrichtig. Es liege ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vor. Dieser wirke gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Demnach sei er als Kommanditist zur Einbringung einer Berufung befugt. Die Zustellung an den Masseverwalter der KG könne nicht dazu führen, dass ihm die Möglichkeit eines Rechtsmittels genommen werde. Seinem Antrag, ihm die Bescheide vom 17. September 2001, mit denen die vorläufige Bescheide für endgültig erklärt worden seien, zuzustellen, sei das Finanzamt nachgekommen. Die Bescheide seien am 27. Dezember 2001 in der Kanzlei seines Rechtsvertreters eingelangt. Mit am 18. Jänner 2002 zur Post gegebenem Schriftsatz sei die Berufung daher fristgerecht erhoben worden. Die Zurückweisung sei daher nicht zulässig. Er habe beantragt, die den Bescheiden gänzlich fehlende Begründung zuzustellen und die Bescheide ersatzlos zu beheben. Auch dem sei die Behörde nicht nachgekommen. Der Hinweis auf die Niederschrift, von der ihm zwar ein Ausdruck übermittelt worden sei, der jedoch unvollständig sei, weil Datum, Behörde und Unterschriften der für die geprüfte Gesellschaft handelnden Personen fehlen würde, vermöge eine ordnungsgemäße Bescheidbegründung nicht zu ersetzen.

Insbesondere erschöpfe sich die Begründung in der Leerformel, die Wiederaufnahme sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Ihm sei weder eine Niederschrift noch ein Prüfungsbericht, dem entsprechende Feststellungen entnommen werden könnten, zur Verfügung gestellt worden. Die Zustellung an den Masseverwalter könne die ordnungsgemäße Zustellung an den anfechtungsberechtigten Rechtsmittelwerber nicht ersetzen.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2005 wies das Finanzamt nochmals darauf hin, dass die strittigen Bescheide dem seinerzeitigen Masseverwalter zugestellt worden seien und nach § 101 Abs. 3 BAO schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet seien, einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen seien. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gelte die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen werde, was in diesem Fall geschehen sei. Weiters seien auch der Betriebsprüfungsbericht im Original und die Niederschrift hiezu dem Masseverwalter zugestellt worden. Die Kopien der Bescheide für 1997 und 1998 und die Kopie des Betriebsprüfungsberichtes seien den anwaltlichen Vertretern auf deren Wunsch nur zwecks Einsichtnahme übermittelt worden. Auf diesen Umstand sei in den jeweiligen Begleitschreiben hingewiesen worden.

Mit Schreiben vom 31. März 2005 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, es treffe zu, dass die Zustellung einer einzigen Ausfertigung an den Masseverwalter genüge, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen werde. Aus den seinem Rechtsvertreter zur Verfügung gestellten Kopien der Bescheide vom 10. August 2001 könne dies nicht festgestellt werden. Maßgebend seien jedoch die Bescheide vom 17. September 2001. Diese seien in vollem Umfang anfechtbar. Diese Bescheide seien dem Rechtsvertreter am 27. Dezember 2001 zugestellt worden. Der Rechtsmittelbelehrung dieser Bescheide sei die Rechtsfolge von § 101 Abs. 3 BAO nicht zu entnehmen. Demnach seien ihm die Bescheide neuerlich zuzustellen, falls dies nicht bereits am 27. Dezember erfolgt sei oder es seien die Berufungen rechtzeitig erfolgt, falls der Vorgang vom 27. Dezember 2001 als Zustellung an seinen Vertreter anzusehen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Nach § 246 Abs. 1 BAO ist zur Einbringung einer Berufung jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide und Grundsteuerbemessbescheide ferner jeder befugt, gegen den diese Bescheide gemäß § 191 Abs. 3 und 4 und gemäß § 194 Abs. 5 wirken.

Erledigungen werden gemäß § 97 Abs. 1 BAO dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie nach ihrem Inhalt bestimmt sind.

Feststellungsbescheide nach § 188 BAO sind gemäß § 191 Abs. 1 lit. c leg. cit. an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu richten, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 leg. cit. gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Damit ein Feststellungsbescheid diesen Gesellschaftern (Mitgliedern) gegenüber aber auch iSd § 97 Abs. 1 BAO wirksam wird, muss er ihnen auch zugestellt sein oder als zugestellt gelten (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2023; Ritz, BAO-Kommentar, § 191 Tz 4). Das ergibt sich aus der Regelung des § 101 Abs. 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert.

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 BAO), einer nach § 81 BAO 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.

Dies bedeutet, dass ein Feststellungsbescheid, der keinen Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO enthält, in seinem Abspruch über die Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit einer solchen Feststellung geprägte Wesen insgesamt keine Wirkung entfaltet (VwGH ua 2.7.2002, 98/14/0223; Ritz, BAO-Kommentar², § 101, Rz 10).

Ebenso wie für einen Bescheid betreffend Aufhebung (§ 299 BAO) eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO als contrarius actus dieselben Regelungen wie für den Feststellungsbescheid nach § 188 BAO selbst gelten (vgl. VwGH 12.9.1996, 96/15/0161), gelten nach Ansicht des UFS auch für einen Bescheid mit dem ein vorläufiger Feststellungsbescheid für endgültig erklärt wird, die gleichen Regelungen wie für den vorläufigen Feststellungsbescheid nach § 188 BAO, denn ein Bescheid mit dem der vorläufige Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO zu einem endgültigen erklärt wird, wirkt in Bezug auf seine Anfechtbarkeit inhaltlich wie ein Bescheid, der an die Stelle des vorläufigen Bescheides tritt. Er ist somit so zu sehen, als enthielt er nicht nur die (für sich anfechtbare) Endgültigerklärung, sondern auch eine erstmalige, dem vorangehenden Sachbescheid entsprechende unveränderte Sacherledigung (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 200 Tz 13; VwGH 24.9.2002, 2001/14/0203).

Die Bescheide vom 17. September 2001 mit denen die vorläufigen Feststellungsbescheide nach § 188 für die Jahre 1997 und 1998 für endgültig erklärt worden sind, hätten daher um Rechtswirkung entfalten zu können, einen Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO enthalten müssen.

Wie vom Bw. aber zu Recht eingewendet wird, enthalten die genannten Bescheide vom 17. September 2001 keinen Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO. Wie eine diesbezügliche Überprüfung ergab, enthalten nicht nur die im Akt befindlichen Zweitschriften, von denen das Finanzamt dem anwaltlichen Vertreter des Bw Kopien zukommen ließ, sondern auch die an die damalige Gemeinschuldnerin zu Händen ihres Masseverwalters zugestellten Bescheidausfertigungen, die der Masseverwalter in der Folge im Original an den damaligen steuerlichen Vertreter der Gemeinschuldnerin, Prof. Dr. A, weitergeleitet hat, keinen Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO.

Die Zustellwirkung im Sinne des § 101 Abs. 3 zweiter Satz BAO ist im gegenständlichen Fall somit mangels des nach dieser Gesetzesstelle vorgesehenen Hinweises auf der Bescheidausfertigung nicht eingetreten. Das bedeutet, dass die gegenständlichen Bescheide, mit denen die vorläufigen Feststellungsbescheide für 1997 und 1998 für endgültig erklärt worden sind, nicht nur gegenüber dem Bw als Kommanditisten, sondern auch gegenüber der damaligen Gemeinschuldnerin, der L GmbH & CoKG, nicht wirksam erlassen worden sind, weil in einem solchen Fall – wie bereits oben ausgeführt - der Bescheid überhaupt nicht wirksam wird (vgl. VwGH ua. 20.10.2004, 2000/14/0114).

Die Berufung gegen die Bescheide vom 17. September 2001 mit denen die vorläufigen Feststellungsbescheide vom 10. August 2001 für die Jahre 1997 und 1998 für endgültig

erklärt worden sind, ist vom Finanzamt zwar zu Recht zurückgewiesen worden, jedoch nicht aus dem im angefochtenen Bescheid angeführten Grund der verspäteten Einbringung der Berufung, sondern mangels Berechtigung zu ihrer Erhebung, da diese Bescheide vom 17. September 2001 gar nicht rechtswirksam erlassen worden sind und daher eine Berufung nicht zulässig war.

Soweit sich die gegenständliche Berufung auch gegen die Zurückweisung der Berufung gegen die Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 1996/97 und die vorläufigen Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und das Jahr 1998 (alle mit Ausfertigungsdatum 10 August 2001) richtet, ist festzustellen, dass diese Bescheide der damals in Konkurs befindlichen L GmbH & CoKG zu Händen ihres Masseverwalters Dr. P, der während des Konkursverfahrens als ihre vertretungsbefugte Person iSd § 81 BAO anzusehen war (vgl. VwGH 12.9.1996, 96/15/0161), zugestellt worden sind.

Wie den auf Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates vom Masseverwalter übermittelten Bescheidkopien zu entnehmen ist, enthalten die dem Masseverwalter zugestellten Bescheide entgegen der Behauptung des Bw sehr wohl auf der Rückseite einen Hinweis iSd § 101 Abs. 3 BAO, wonach mit der Zustellung eines Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gilt.

Es mag zwar sein, dass sich auf den vom Finanzamt dem anwaltlichen Vertreter des Bw angeblich übermittelten Bescheidkopien dieser Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO nicht findet. Dies erklärt sich aber daraus, dass die auf der Rückseite der Bescheide befindliche Rechtsmittelbelehrung und der Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO nur auf den für den Bescheidadressaten bestimmten Bescheidausfertigungen, nicht aber auf den Zweitschriften des Finanzamtes vorgesehen ist. Da das Finanzamt aber dem anwaltlichen Vertreter Kopien ihrer im Akt befindlichen Zweitschriften der stritten Bescheide übermittelt hat, ist darin auch der Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO nicht enthalten, sehr wohl ist dieser Hinweis aber auf den dem Masseverwalter zugestellten Ausfertigungen angeführt.

Die strittigen Bescheide vom 10. August 2001 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und die vorläufigen Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und das Jahr 1998 sind daher mit der Zustellung an den Masseverwalter auch

gegenüber dem Bw als Kommanditisten der L GmbH & CoKG rechtswirksam zugestellt worden.

Aber abgesehen davon, dass bereits aufgrund der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO die strittigen Bescheide mit der Zustellung an den Masseverwalter auch gegenüber den Bw als zugestellt gelten und eine neuerliche Zustellung keine Rechtswirkung entfalten kann (§ 6 ZustG), könnte die lediglich zur Kenntnisnahme vom Finanzamt auf Ersuchen an den anwaltlichen Vertreter des Bw vorgenommene Zusendung von Kopien der Zweitschriften der an den Masseverwalter adressierten Bescheide schon deshalb gegenüber dem Bw keine formelle Zustellwirkung entfalten, weil es sich hier nur um Kopien von Bescheidausfertigungen handelt, die zudem nicht einmal für den Bw sondern für den Masseverwalter der damaligen Gemeinschuldnerin bestimmt waren. Die Zustellung einer Kopie eines an den Masseverwalter als Empfänger adressierten Bescheides an den Bw ist nicht als Erlassung eines Bescheides zu werten, weil § 97 BAO das Zukommen des Schriftstückes an den Empfänger voraussetzt, für den es bestimmt ist.

Die Berufung vom 18. Jänner 2002 gegen den Bescheid vom 10. August 2001 mit dem das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 wieder aufgenommen worden ist, ist vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid daher zu Recht als verspätet zurückgewiesen worden.

Hingegen war der angefochtene Bescheid vom 31. März 2004 insoweit ersatzlos aufzuheben und damit der Berufung Folge zu geben, als das Finanzamt im angefochtenen Bescheid die „Berufung“ gegen die vorläufigen Bescheide vom 10. August 2001 hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und das Jahr 1998 als verspätet zurückgewiesen hat.

Wie der Berufung vom 18. Jänner 2002 zu entnehmen ist, richtet sich die Berufung nur gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und gegen die Bescheide vom 17. September 2001 mit denen die vorläufigen Feststellungsbescheide vom 10. August 2001 für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und das Jahr 1998 für endgültig erklärt worden sind. Gegen die vorläufigen Bescheide vom 10. August 2001 betreffend Feststellung von Einkünften für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und das Jahr 1998 ist nicht berufen worden. Die Zurückweisung dieser „Berufung“ war daher mangels Erhebung einer Berufung aufzuheben.

Aber selbst wenn eine Berufung gegen die vorläufigen Feststellungsbescheide erhoben worden wäre, so wäre für den Bw nichts gewonnen, denn in diesem Fall wäre diese Berufung

ebenso wie die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 vom Finanzamt zu Recht als verspätet zurückzuweisen worden, da die gleichzeitig mit dem Wiederaufnahmebescheid erlassenen Feststellungsbescheide vom 10. August 2001 – wie oben bereits ausgeführt – dem Masseverwalter rechtswirksam zugestellt worden sind.

Für das weitere Verfahren wäre vom Finanzamt zu beachten, dass die zu erlassenden endgültigen Bescheide betreffend der Feststellung von Einkünften für das Wirtschaftsjahr 1996/1997 und das Jahr 1998 an die für die L GmbH & CoKG nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person (soweit der Aktenlage und dem Gesellschaftsvertrag zu entnehmen ist, obliegt die Geschäftsführung der in Liquidation befindlichen Komplementär-GmbH) unter Hinweis auf die Zustellfiktion in § 101 Abs. 3 BAO zuzustellen wären.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. August 2007