



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch StbGes, vom 18. Mai 2010 gegen die mit 30. März 2010 datierten Bescheide des Finanzamtes A, mit denen

- 1) die Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm [§ 190 Abs. 1 BAO](#) der Jahre 2006 bis 2008 betreffend Geschäftsherrin3 & atypisch Stille wegen abgelaufener Berufungsfrist zurückgewiesen wurde,
- 2) der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) hinsichtlich der Berufungsfrist der unter 1.) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde,
- 3) der Antrag auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) der unter 1) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde,
- 4) die Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide betreffend die Geschäftsherrin1 & atypisch Stille mangels Beteiligung des Berufungswerbers als unzulässig zurückgewiesen wurde,
- 5) die Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm [§ 190 Abs. 1 BAO](#) der Jahre 2005 bis 2008 betreffend Geschäftsherrin2 & atypisch Stille wegen abgelaufener Berufungsfrist zurückgewiesen wurde,
- 6) der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) hinsichtlich der Berufungsfrist der unter 5.) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde,
- 7) der Antrag auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) der unter 5.) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde,

entschieden:

- Die mit 30. März 2010 datierten angefochtenen Bescheide hinsichtlich 1) bis 3) und 5) bis 7) werden gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) folgendermaßen abgeändert:
 - 1) Der Zurückweisungsbescheid vom 30. März 2010 zur Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm [§ 190 Abs. 1 BAO](#) der Jahre 2006 bis 2008 betreffend Geschäftsherrin3 & atypisch Stille wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung der Berufung wegen rechtlicher Nichtexistenz dieser Feststellungsbescheide ausspricht.
 - 2) Der Bescheid vom 30. März 2010, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) hinsichtlich der Berufungsfrist der unter 1) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung dieses Antrages vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) ausspricht.
 - 3) Der Bescheid vom 30. März 2010, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) der unter 1) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung dieses Antrages vom 27. Jänner 2010 auf Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) ausspricht.
 - 5) Der Zurückweisungsbescheid vom 30. März 2010 zur Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm [§ 190 Abs. 1 BAO](#) der Jahre 2005 bis 2008 betreffend Geschäftsherrin2 & atypisch Stille wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung der Berufung wegen rechtlicher Nichtexistenz dieser Feststellungsbescheide ausspricht.
 - 6) Der Bescheid vom 30. März 2010, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) hinsichtlich der Berufungsfrist der unter 5) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung dieses Antrages vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) ausspricht.
 - 7) Der Bescheid vom 30. März 2010, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) der unter 5) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung dieses Antrages vom 27. Jänner 2010 auf Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) ausspricht.
- Soweit sich die Berufung vom 18. Mai 2010 gegen den mit 30. März 2010 datierten angefochtenen Zurückweisungsbescheid hinsichtlich 4) richtet, wird sie als unbegründet abgewiesen. Dieser Zurückweisungsbescheid hinsichtlich 4) bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war beteiligt

- als atypisch stiller Gesellschafter an der streitgegenständlichen Geschäftsherrin 2. Geschäftsherrin, die gegebenenfalls als 2. *Geschäftsherrin* abgekürzt werden wird;
- als atypisch stiller Gesellschafter an der ebenfalls streitgegenständlichen Geschäftsherrin mit der ursprünglichen Firma ursprFirma3. Geschäftsherrin. und der geänderten Firma Geschäftsherrin3, die gegebenenfalls als 3. *Geschäftsherrin* abgekürzt werden wird.

Hingegen ist keine Beteiligung des Bw als stiller Gesellschafter an der Geschäftsherrin1 (gegebenenfalls als 1. *Geschäftsherrin* abgekürzt) ersichtlich (betreffend Spruchpunkt 4 der vorliegenden Berufungsentscheidung; vgl auch unten Punkt N / ad 4).

A) 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 Straße4, WienerGemeindebezirkA 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 Straße5, WienerGemeindebezirkB in das Firmenbuch eingetragen. Am 8. Jänner 2008 wurde als Geschäftsanschrift Straße6, WienerGemeindebezirkC in das Firmenbuch eingetragen.

Am 11. Februar 2009 wurde durch das Landesgericht a die Verlegung des Sitzes der Geschäftsherrin nach a und die Geschäftsanschrift Adresse7 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.

B) Zum Steuerakt (Papierakt) betreffend 2. Geschäftsherrin & atypisch Stille des Finanzamtes, abgekürzt: F-Akt2 (+Ausdrucke aus elektronischem Steuerakt im UFS-Akt zu „Geschäftsherrin2 & atypisch Stille (betr. div. GZ.)“, abgekürzt: Kurzbez.Geschäftsherrin2-Akt) hinsichtlich der Bildung und Vertretung der behaupteten Mitunternehmerschaft:

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

In den aktenkundigen Eingaben dieser 2. *Geschäftsherrin* an das Finanzamt für den B. 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;
- 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 Beteiligungsrounden 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.
- Kein ausgefülltes Formular Verf16.
- Keine Niederschrift über eine Erhebung/Nachschaub anlässlich der Neuaufnahme.
- Ursprünglich keine Erfassung eines Vertreters gemäß [§ 81 BAO](#) in der EDV durch das Finanzamt; neuerNameDesGeschäftsführersDerGeschäftsherrinnen wurde erst am 22. Oktober 2009 (unmittelbar vor der Aktenabtretung) erfasst.

Das Finanzamt Wien Bezirk vergab für die 2. Geschäftsherrin & Atypisch Stille Ges. mit der abgekürzten Bezeichnung Kurzbezeich.Geschäftsherrin2 & Atyp.St.Ges. die St.Nr. St.Nr.2. Die

für die zweite und die dritte Beteiligungsrounde 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 BGBI 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 geschäftsherrin2 & atypisch Stille zugeordneten Steuernummer die WP-Gesellschaft3 eingetragen (über FinanzOnline). Am 23. April 2009 wurde über FinanzOnline Stb2 als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter eingetragen. Dieser wurde am 22. Oktober 2009 vom Finanzamt gelöscht. (UFS-Name.Gesch.herrin2starkGekürzt-Akt Bl 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 der o.a. Eintragungen als Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter über FinanzOnline eine diesbezügliche Berufung auf die jeweils erteilte Vollmacht durch die WP-Gesellschaft3 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-Gesellschaft3 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 (Kurzbez.Geschäftsherrin2-Akt, Bl 80 – 82), dem Finanzamt Wien Bezirk mit Schreiben 11. Mai 2009 (Kurzbez.Geschäftsherrin2-Akt, Bl 79) bekanntgegeben.
- Widerruf der gegenüber Stb. Steuerberater2 erteilten Vollmachten u.a. für „Name.Gesch.herrin2starkGekürzt“ durch HerrP im Beisein u.a. des Betriebsprüfers des FA Wien Bezirk in Niederschrift vom 21. Oktober 2009 (Kurzbez.Geschäftsherrin2-Akt Bl 88, 94)

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.

[Anm: Dies wurde in den (vermeintlichen) Bescheiden vom 11. November 2009, die im anschließenden Punkt C 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 sind – wie unter den Punkten I bis M gezeigt werden wird – ohnehin bereits aus drei jeweils für sich hinreichenden Gründen nichtig.]

C) Zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften (Einkünfteerklärungen) iZm der *2. Geschäftsherrin* sowie zur abgabenbehördlichen Außenprüfung und deren (gescheiterte; vgl unten Punkte I bis M) 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 M / ad d 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 -26.391,27 € auf den Bw.

Laut der elektronisch eingebrachten Einkünfte-„Erklärung“ für 2006 entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -5.045.418,15 € ein Anteil iHv -13.021,91 € auf den Bw.

Für die Jahre 2007 und 2008 wurden keine – auch keine vermeintlichen – Einkünfteerklärungen 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 Finanzamtes Wien Bezirk eine Außenprüfung über einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2004 bei Kurzbezeich.Geschäftsherrin2 & 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 Kurzbezeich.Geschäftsherrin2 & Atyp.St.Ges. den Ort der Geschäftsleitung nach Adresse7 verlegt habe.

Die (EDV-mäßige) Aktenabtretung erfolgte am 4. November 2009, wobei das Finanzamt A der Kurzbezeich.Geschäftsherrin2 & Atyp.St.Ges. die Steuernummer St.Nr.2neu zuteilte.

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.

Aus den im F-Akt2 abgehefteten Zweitschriften, dem Rückschein, 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, dem Teamleiter jenes Betriebsprüfers, der die Prüfung in Sachen Geschäftsherrin3 & atypisch Stille (vgl unten Punkt F) durchgeführt hatte, 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 Geschäftsherrin2 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin2 mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen

gemeinschaftliche Einkünfte zuflössen ([§ 191 Abs. 3 lit. b BAO](#)) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach [§ 81 BAO](#) vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte ([§ 101 Abs. 3 BAO](#)), wobei die Beteiligten nicht namentlich angeführt sind;

- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an Geschäftsherrin2 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin2, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2004 betreffend der Geschäftsherrin2 & 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 Geschäftsherrin2 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin2, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2005 betreffend der Geschäftsherrin2 & atypisch Stille unterbleibe für die namentlich angeführten 175 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw unter der laufenden Nummer 016 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 Geschäftsherrin2 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin2, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2006 betreffend der Geschäftsherrin2 & atypisch Stille unterbleibe für die namentlich angeführten 180 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw unter der laufenden Nummer 016 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 Geschäftsherrin2 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin2, wonach eine

einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2007 betreffend der Geschäftsherrin2 & atypisch Stille unterbleibe für die namentlich angeführten 180 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw unter der laufenden Nummer 016 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 Geschäftsherrin2 GmbH & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin2, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2008 betreffend der Geschäftsherrin2 & atypisch Stille unterbleibe für die namentlich angeführten 180 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw unter der laufenden Nummer 016 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](#)).

Die 'Feststellungsbescheide' verweisen jeweils zur Begründung auf den angeschlossenen Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung.

Hingegen waren folgende Maßnahmen rein finanzverwaltungsintern. [Sie waren schon mangels Bekanntgabe durch Zustellung ([§ 97 Abs. 1 lit. a BAO](#)) jedenfalls keine Bescheide im rechtlichen Sinn; sie waren auch von der Finanzverwaltung nicht als solche intendiert (vgl Vorhaltsbeantwortungen des Finanzamtes vom September 2010; zu diesen siehe Punkt H). Diese Maßnahmen führten insb zu Mitteilungen über die festgestellten Einkünfteanteile für die Einkommensteuerakten der (behaupteten) Beteiligten. Dadurch wird erklärlich, warum in den gemäß [§ 295 BAO](#) an den Bw erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2005 bis 2008 die zur Begründung angeführten, vermeintlich bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes A mit 18. bzw 14. Dezember 2010 datiert worden sind]:

- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel'bescheid' vom 14. Dezember 2009 an „Kurzbezeich.Geschäftsherrin2 & Atyp.St.Ges.“ „z.H. FINANZAMT Cc“ in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms'bescheid' zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2004 und zweitens ein 'Bescheid' betreffend Feststellung

der im Jahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 107 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw nicht angeführt ist;

- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'Bescheid' vom 14. Dezember 2009
an „Kurzbezeich.Geschäftsherrin2 & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT Cc“
betreffend Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 107 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw nicht angeführt ist;
- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter gemäß [§ 293b BAO](#) berichtigter 'Bescheid' vom 18. Dezember 2009
an „Kurzbezeich.Geschäftsherrin2 & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT Cc“
betreffend Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 175 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw mit der laufenden Nummer 110 angeführt ist;
- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNTEN GEM. [§ 188 BAO](#) 2006“ vom 14. Dezember 2009
an „Kurzbezeich.Geschäftsherrin2 & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT Cc“
betreffend Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw mit der laufenden Nummer 15 angeführt ist;
- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNTEN GEM. [§ 188 BAO](#) 2007“ vom 14. Dezember 2009
an „Kurzbezeich.Geschäftsherrin2 & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT Cc“
betreffend Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw mit der laufenden Nummer 15 angeführt ist;
- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNTEN GEM. [§ 188 BAO](#) 2008“ vom 14. Dezember 2009
an „Kurzbezeich.Geschäftsherrin2 & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT Cc“
betreffend Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null

und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw mit der laufenden Nummer 15 angeführt ist.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2009 stellte RA Dr. U in Vertretung von neuerNameDesGeschäftsführersDerGeschäftsherrinnen, vormals P, dieser wiederum in Vertretung u.a. für die Geschäftsherrin2 & 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 Kurzbez.Geschäftsherrin2-Akt Bl 22-24). [Anm: Entgegen dem ursprünglichen – aber später eingeschränkten – Vorbringen des Bw war Herr Dr. U als Rechtsanwalt zu einem derartigen Einschreiten befugt. Dieses Einschreiten kann jedoch nicht (rückwirkend) eine am 12. November 2009 zu beachtende Zustellvollmacht bedeuten.]

Die Zweitschrift einer derartigen, bescheidmäßigen Fristverlängerung an Geschäftsherrin2 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin2 ohne Hinweis iSd [§ 101 BAO](#) ist aktenkundig (vgl Kurzbez.Geschäftsherrin2-Akt Bl 25). [Es kann hier jedoch dahingestellt bleiben, ob dadurch oder 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 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 laut Spruchpunkten 2 und 6 der vorliegenden Berufungsentscheidung erfolgt ohnehin bereits aufgrund der Begründung unter Punkt N / ad 2 und 6 eine Zurückweisung des Wiedereinsetzungsantrages.]

D) Zur 3. *Geschäftsherrin* (Inhaberin des Handelsgewerbes/Handelsgeschäftes iSd [§ 178 HGB](#), Inhaberin des Unternehmens iSd [§ 179 UGB](#)) ist aus dem Firmenbuch ersichtlich:

Am 8. August 2006 wurde unter FN3 die „ursprFirma3.Geschäftsherrin.“ mit Sitz in a und Geschäftsanschrift Adresse8 durch das Landesgericht a in das Firmenbuch eingetragen. Die Erklärung über die Errichtung dieser Gesellschaft (*3. Geschäftsherrin*) datierte vom 19. Juni 2006; ein Nachtrag hierzu vom 15. Juli 2006.

Am 10. Juli 2007 wurde durch das Landesgericht C die Verlegung des Sitzes der *3. Geschäftsherrin* nach D bei C und die Geschäftsanschrift Adresse9 in das Firmenbuch eingetragen.

Am 9. Februar 2008 wurde durch das Landesgericht a bei der *3. Geschäftsherrin* in das Firmenbuch eingetragen:

- Firmenänderung auf „Geschäftsherrin3“,
- Sitzverlegung nach E,
- Geschäftsanschrift Adresse10.

Am 23. Dezember 2008 wurde durch das Landesgericht a die Verlegung des Sitzes der *3. Geschäftsherrin* nach a und die Geschäftsanschrift Adresse8 in das Firmenbuch eingetragen.

Als Geschäftsführer der *3. Geschäftsherrin* war ab Beginn bis 29. Februar 2008 und von 23. Dezember 2008 bis 3. Juli 2010 HerrP eingetragen.

Am 3. Juli 2010 wurde infolge der rechtskräftigen Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß [§ 39 FBG](#) die Auflösung der *3. Geschäftsherrin* im Firmenbuch eingetragen; ihre Firma wurde auf „Geschäftsherrin3 in Liquidation“ geändert.

E) Zum Steuerakt (Papierakt) betreffend Geschäftsherrin3 & atypisch Stille des Finanzamtes, abgekürzt: F-Akt3 (+Ausdrucke aus elektronischem Steuerakt im UFS-Akt zu „Geschäftsherrin3 & atypisch Stille (betr. div. GZ.)“, abgekürzt: UFS-R-Akt) hinsichtlich der Bildung und Vertretung der behaupteten Mitunternehmerschaft:

Die *3. Geschäftsherrin* schloss mit stillen Gesellschaftern in mehreren Beteiligungsru- den/-tranchen in den Jahren 2006 bis 2008 Gesellschaftsverträge ab:

- Tranche 2006/I (per 31.8./1.9.2006): mit 97 Personen (davon 3 doppelt angeführt) laut von der *3. Geschäftsherrin* am 31. Mai 2007 beim Finanzamt in C eingebrachter Liste (Tabelle), wobei der Bw unter der laufenden Nummer 2 mit Einzahlungsbetrag (vorvorletzte Spalte) = Nominale (vorletzte Spalte) = atypisch stille Einlage (letzte Spalte) = jeweils 10.000,00 € angeführt ist;
- Tranche 2007/I (per 31.1./1.2.2007): mit 5 Personen laut von der *3. Geschäftsherrin* am 31. Oktober 2007 beim Finanzamt eingebrachter Liste (Tabelle), wobei der Bw nicht angeführt ist;
- Tranche 2007/II (per 31.8./1.9.2007): mit 101 Personen (davon 3 doppelt angeführt) laut von der *3. Geschäftsherrin* am 30. Mai 2008 eingebrachter Liste (Tabelle), wobei der Bw nicht angeführt ist;
- Tranche 2008/I (per 31.3./1.4.2008) mit 36 Personen, wobei der Bw nicht angeführt ist;
- Tranche 2008/II (per 31.8./1.9.2008) mit 21 Personen, wobei der Bw nicht angeführt ist.

Die jeweils neun Monate nach dem Zusammenschlußtichtag erfolgende Meldung an das Finanzamt korrespondiert mit der Aussage in den Musterverträgen, wonach es sich um

Zusammenschlüsse gemäß Art IV UmgrStG handle: Gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 iVm § 13 Abs 1 UmgrStG kann der Stichtag bis zu neun Monate vor Meldung an das Finanzamt (bei Vorgängen ohne Firmenbucheintragung) liegen.

Das Finanzamt c (FA Nr. Nr.C) vergab für die Geschäftsherrin3 [bzw damals noch: ursprFirma3.Geschäftsherrin.] & atypisch stille Gesellschafter am 4. September 2007 die St.Nr. (Nr.C)-d.

Als Vertreter gemäß [§ 81 BAO](#) wurde bei dieser Steuernummer vom Finanzamt in der EDV am 4. September 2007 die WT-Gesellschaft1 und am 5. Oktober 2007 die *3. Geschäftsherrin* erfasst (UFS-R-Akt Bl 6).

Zur Beurteilung, ob überhaupt jemand rechtlich zur Vertretung gemäß [§ 81 BAO](#) berufen worden war – vorausgesetzt, es gab eine abgabenverfahrensrechtlich rechtsfähige (parteifähige) Personenvereinigung / Personengemeinschaft – und, wenn ja, wer, sind folgende zwei Schriftstücke aktenkundig:

Mit einem von der Geschäftsherrin – datiert mit 31. Mai 2007 – unterfertigten Formular 'Verf16' war dem Finanzamt c bekanntgegeben worden:

Ort der Geschäftsleitung: adresse9;

Beginn der unternehmerischen Tätigkeit: 31. August 2006;

Rechtsform: Atypisch stille Gesellschaft;

keines der vier Kästchen betreffend Vollmacht zur steuerlichen Vertretung, Auftrag zur Anmeldung, Vollmacht zum Empfang sämtlicher Schriftstücke, Vertreter gemäß [§ 81 BAO](#) war angekreuzt, jedoch war in der Zeile zwischen den letzten beiden Kästchen angegeben: „Zustelladresse: wt-gesellschaft1, Adresse11“

Am 28. August 2007 war vom Finanzamt c eine „Niederschrift über die Erhebung/Nachschaub anlässlich einer Neuaufnahme“ aufgenommen worden, woran laut Unterschriften seitens des Finanzamtes ein Erhebungsorgan und seitens urspr.Fa.3.geschäftsherrin & atypische stille Gesellschafter zwei Personen teilnahmen; die erste dieser Unterschriften kann herrP zugeordnet werden; zur zweiten dieser Unterschriften ist nach der Aktenlage keine Zuordnung möglich. (Die Niederschrift enthält weder den Namen des Leiters der Amtshandlung noch der anwesenden Parteien in Klarschrift.)

Unter „Die Buchhaltung wird vorgenommen von“ ist angegeben: „Wt-Gesellschaft1, Adresse11“

Unter 'Angaben zum Geschäftsführer' ist angegeben: „Hr. Ing. P – GmbH“; darunter ist unter 'Angaben zur zeichnungsberechtigten Person' angegeben: „w.o.“.

Weiter unten wird ausgeführt: „Die Geschäftsführung und Vertretung nach aussen steht nur der Geschäftsherrin, der urspr.Fa.3.geschäftsherrin zu.“

In den Musterverträgen zu den Beteiligungstranchen heißt es, wobei „R“ die Kurzbezeichnung der Geschäftsherrin ist: „Zur Geschäftsführung und Vertretung ist nur die R berechtigt und verpflichtet. Im Außenverhältnis ist nur die R berechtigt aufzutreten. Der atypisch stille Gesellschafter ist im Innenverhältnis wie ein Gesellschafter mit den Rechten und Pflichten eines Kommanditisten zu behandeln. Die R erklärt, dass sie bei sämtlichen außergewöhnlichen Maßnahmen die Zustimmung der Gesellschafter einholen wird.“

Als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter erfasste das Finanzamt c bei der der urspr.Fa.3.geschäftsherrin [später: Geschäftsherrin3] & atypisch Stille zugeordneten Steuernummer am 4. September 2007 die Wt-Gesellschaft1. Diese wurde am 27. September 2007 (über FinanzOnline) durch die WP-Gesellschaft3 ersetzt, welche sich am 16. März 2009 (über FinanzOnline) löschte. Am 23. April 2009 wurde über FinanzOnline Stb2 als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter eingetragen. Dieser wurde am 22. Oktober 2009 vom Finanzamt gelöscht. (UFS-R-Akt Bl 8f).

Zur Beurteilung, ob und wer und wie lange als gewillkürter Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter – vorausgesetzt, es gab eine abgabenverfahrensrechtlich rechtsfähige (partei-fähige) Personenvereinigung / Personengemeinschaft – rechtswirksam bestellt war, ist neben den o.a. beiden Schriftstücken auch aus der o.a. Eintragung als Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter über FinanzOnline eine diesbezügliche Berufung auf die jeweils erteilte Bevollmächtigung durch die WP-Gesellschaft3 am 27. September 2007 sowie durch steuerberater2 am 23. April 2009 gegeben. Eine weitere abgabenverfahrensrechtlich vorgesehene elektronische Eingabe ist in der Zurücklegung der Vollmacht durch die WP-Gesellschaft3 am 16. März 2009 zu erblicken.

Niederschriftlich widerrief HerrP im Beisein u.a. des Betriebsprüfers des FA c am 21. Oktober 2009 die gegenüber Stb. Steuerberater2 erteilten Vollmachten u.a. für „R“ (UFS-R-Akt Bl 103, 109)

F) Zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften (Einkünfte-erklärungen) iZm der 3. *Geschäftsherrin* sowie zur abgabenbehördlichen Außenprüfung und deren (gescheiterte; vgl unten Punkte I bis M) bescheidmäßige Umsetzung:

Die Anmerkung am Beginn von Punkt C, wonach es sich genaugenommen um vermeintliche Erklärungen von Personengesellschaften/gemeinschaften handelte, gilt auch hier.

Nachdem das Wohnsitzfinanzamt eines stillen Gesellschafters Anfragen – zunächst an das Finanzamt A – betreffend die aus der Beteiligung an der 3. *Geschäftsherrin* geltend gemachten Verluste gestellt hatte, begann aufgrund eines Prüfungsauftrages des Finanzamtes

c vom 30. Jänner 2008 ein Betriebsprüfer des Finanzamtes c am 4. März 2008 eine Außenprüfung bei Geschäftsherrin3 & atypisch stille Gesellschaft.

Nachdem die elektronische Einreichung der Einkünfte-„Erklärung“ 2006 gescheitert war, wurde eine von der *3. Geschäftsherrin* am 31. März 2008 unterfertigte „Erklärung“ der Einkünfte der Geschäftsherrin3 und atypisch stille Gesellschafter für 2006 eingereicht, worin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -9.170.792,85 € und der davon auf den Bw entfallende Anteil mit -29.658,58 € angegeben waren.

Am 16. Februar 2009 wurde eine Einkünfte-„Erklärung“ für 2007 betreffend Geschäftsherrin3 & atypisch Stille elektronisch eingebracht, worin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -11.658.228,96 € und der davon auf den Bw entfallende Anteil mit -11.933,91 € angegeben waren.

Für das Jahr 2008 wurde keine Einkünfteerklärung – auch keine vermeintliche – betreffend Geschäftsherrin3 & atypisch Stille eingebracht.

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

Mit Schreiben auf Formular Verf58 betreffend Aktenabtretung vom 22. Oktober 2009 teilte das Finanzamt c dem Finanzamt A mit, dass die Geschäftsherrin3 & atyp. stille Gesellschaft den Ort der Geschäftsleitung am 23. Dezember 2008 nach a verlegt habe.

Auf einer Beilage zum Aktenabtretungsformular Verf58 wurde ausgeführt: „... sind vom FA a (Nr.A) die neuen Steuernummern zu vergeben. Anschließend sind die Prüfungsfälle durch den zuständigen Teamleiter im BP 2000 wieder an das jetzt nur noch für den Prüfungsabschluss zuständige FA c freizugeben. Nach Abholung des Prüfungsfalles durch den Teamleiter und Zuteilung an den jeweiligen Prüfer kann eine neue AB-Nr. [Anm: Auftragsbuch-Nummer] vergeben werden, die dann allerdings nur noch für interne Zwecke gedacht ist. Nach Aussen bleibt die alte AB-Nr. aufrecht. Die Berichts- und Bescheidausfertigung erfolgt dann durch das FA-C im Namen des FA a unter Angabe der neuen Steuernummer jedoch der alten AB-Nr. Die körperlichen Akten verbleiben bis zur endgültigen Erledigung des Betriebsprüfungsverfahrens beim FA cC und werden nach Abschluß sämtlicher Verfahren an das neu zuständige FA a (Nr.A) übermittelt.“

Die (EDV-mäßige) Aktenabtretung erfolgte am 2. November 2009, wobei das Finanzamt A der Geschäftsherrin3 & atypisch Stille die Steuernummer St.Nr.3 zuteilte.

Laut Vorhaltsbeantwortungen des Finanzamtes A vom September 2010 (vgl Punkt H) ist der Prüfungsfall dann auch tatsächlich wieder dem Finanzamt c elektronisch zum Zweck der

sogenannten Prüfung in Nachbarschaftshilfe zugeteilt worden. [Anm: Der hier nicht unmittelbar verständliche Begriff der Nachbarschaftshilfe kommt daher, dass ursprünglich damit gemeint war, dass das zuständige Finanzamt einem Betriebsprüfer, der in einem benachbarten Finanzamt – genaugenommen: in dem für ein benachbartes Gebiet örtlich zuständigen Finanzamt – tätig 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 Person.]

Der beim Finanzamt c tätige Betriebsprüfer, der die Außenprüfung durchgeführt hatte, erstellte den mit 6. November 2009 datierten Außenprüfungsbericht mit dem Finanzamt A als Behördenbezeichnung.

Der Teamleiter dieses Prüfers ist Herr S.

Ein verwaltungsinterner Organisationserlass soll die Approbationsbefugnis für Bescheide, die nach einer in sogenannter Nachbarschaftshilfe durchgeföhrten Prüfung ergehen, dem Teamleiter des Prüfers zuweisen (vgl unten Punkt J/d).

[Anm: Wie noch auszuführen ist, wird in der vorliegenden Berufungsentscheidung jedoch davon ausgegangen, dass verwaltungsinterne Erlässe die Approbationsbefugnis im Sinne des [§ 96 Satz 1 BAO](#) nicht wirksam an Organwalter eines anderen Finanzamtes übertragen können. Die Verbindlichkeit dieses Erlasses innerhalb der weisungsgebundenen Abgabenverwaltung (ohne UFS) ist hier nicht zu thematisieren.]

Aus den im F-Akt3 abgehefteten Zweitschriften, dem Rückschein, dem Fristverlängerungsantrag (vgl unten) und den Vorhaltsbeantwortungen des Finanzamtes A vom September 2010 (siehe 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 unterzeichnet waren:

- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an Geschäftsherrin3 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin3, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2006 betreffend der Geschäftsherrin3 & atypisch Stille unterbleibe für die namentlich angeführten 101 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei unter der laufenden Nummer 009 bw angeführt ist;
- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an Geschäftsherrin3 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin3, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2007 betreffend der Geschäftsherrin3 & atypisch Stille unterbleibe für die

namentlich angeführten 156 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei unter der laufenden Nummer 010 bw angeführt ist;

- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an Geschäftsherrin3 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin3, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2008 betreffend der Geschäftsherrin3 & atypisch Stille unterbleibe für die namentlich angeführten 171 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei unter der laufenden Nummer 012 bw angeführt ist.

Diese 'Feststellungsbescheide' enthalten jeweils den Hinweis: „Der Bescheid hat Wirkung gegenüber allen oben genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften § 191 iVm § 190 Abs.1 BAO. Mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 iVm § 190 Abs.1 BAO).“

Die Begründung sei dem angeschlossenen Bericht über die Ergebnisse der Außenprüfung zu entnehmen.

Hingegen waren folgende Maßnahmen rein finanzverwaltungsintern, welche schon mangels Bekanntgabe durch Zustellung ([§ 97 Abs. 1 lit. a BAO](#)) jedenfalls keine Bescheide im rechtlichen Sinn waren (vgl auch Punkt C); diese Maßnahmen führten insb zu Mitteilungen über die festgestellten Einkünfteanteile für die Einkommensteuerakten der (behaupteten) Beteiligten:

- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFten GEM. [§ 188 BAO](#) 2006“ vom 14. Dezember 2009 an „KurzBezeichnungGeschäftsherrin3 & atyp Still“ „z.H. Finanzamt cC“ zur Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 101 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw unter der laufenden Nummer 9 angeführt ist (vgl UFS-R-Akt BI 110-117);
- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFten GEM. [§ 188 BAO](#) 2007“ vom 14. Dezember 2009 an „KurzBezeichnungGeschäftsherrin3 & atyp Still“ „z.H. Finanzamt cC“ zur Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 156 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw unter der laufenden Nummer 10 angeführt ist (vgl aaO BI 118-129)
- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFten GEM. [§ 188 BAO](#) 2008“ vom 14. Dezember 2009

an „KurzBezeichnungGeschäftsherrin3 & atyp Still“

„z.H. Finanzamt cC“

zur Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 156 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw unter der laufenden Nummer 10 angeführt ist (vgl aaO Bl 130-141)

- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNTEN GEM. [§ 188 BAO](#) 2008“ vom 15. Dezember 2009 an „KurzBezeichnungGeschäftsherrin3 & atyp Still“ „z.H. FINANTAMT Cc“ zur Berichtigung gemäß [§ 293 BAO](#) des vorgenannten Bescheides vom 14. Dezember 2009, sodass die Anteile des Jahres 2008 an den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv Null für 171 Beteiligte mit jeweils Null festgestellt würden, wobei der Bw unter der laufenden Nummer 11 angeführt ist (vgl aaO Bl 142-155)

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2009 stellte RA Dr. U in Vertretung von neuerNameDesGeschäftsführersDerGeschäftsherrinnen, vormals P, dieser wiederum in Vertretung u.a. für die Geschäftsherrin3 & 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 drei o.a. Feststellungsbescheide nach § 92 iVm [§ 190 Abs. 1 BAO](#) (vgl UFS-R -Akt Bl 95-97). [Anm hierzu: siehe bei Punkt C]

Die Zweitschrift einer derartigen, bescheidmäßigen Fristverlängerung an Geschäftsherrin3 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin3 ohne Hinweis iSd [§ 101 BAO](#) ist aktenkundig (vgl UFS-R-Akt Bl 98). [Anm hierzu: siehe bei Punkt C]

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

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2010 wurden von der steuerlichen Vertretung für den Bw als atypisch stillen Gesellschafter der Geschäftsherrin3 & atypisch stille Gesellschafter, der Geschäftsherrin1 & atypisch stille Gesellschafter und der geschäftsherrin2 & atypisch stille Gesellschafter an das Finanzamt A Anbringen zu den Feststellungsbescheiden vom 11. November 2009 gestellt. Hierzu erließ das Finanzamtes A folgende, mit 30. März 2010 datierte Bescheide:

- 1) Zurückweisungsbescheid, mit dem die Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm [§ 190 Abs 1 BAO](#) für die Jahre 2006 bis 2008 als Beteiligter

bei der Geschäftsherrin3 & atypisch Stille zurückgewiesen wurde aus dem Grund, dass die Berufungsfrist bereits am 14. Dezember 2009 abgelaufen sei.

- 2) Bescheid, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) hinsichtlich der Berufungsfrist gegen die unter 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.
- 3) Bescheid, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Aufhebung der unter 1) genannten Feststellungsbescheide gemäß [§ 299 BAO](#) abgewiesen wurde aus dem Grund, dass aus dem Antrag nicht die Gewissheit der Rechtswidrigkeit der Feststellungsbescheide hervorgehe.
- 4) Zurückweisungsbescheid, mit dem die Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide betreffend die Geschäftsherrin1 & atypisch Stille mangels Beteiligung des Berufungswerbers als unzulässig zurückgewiesen wurde.
- 5) Zurückweisungsbescheid, mit dem die Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm [§ 190 Abs. 1 BAO](#) der Jahre 2005 bis 2008 betreffend Geschäftsherrin2 & atypisch Stille zurückgewiesen wurde aus dem Grund, dass die Berufungsfrist bereits am 14. Dezember 2009 abgelaufen sei.
- 6) Bescheid, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) hinsichtlich der Berufungsfrist der unter 5) 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.
- 7) Bescheid, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) der unter 5) angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde aus dem Grund, dass aus dem Antrag nicht die Gewissheit der Rechtswidrigkeit der Feststellungsbescheide hervorgehe.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2010 erhab die steuerliche Vertretung für den Bw Berufung gegen die unter 1) bis 7) angeführten, mit 30. März 2010 datierten Bescheide, und brachte u.a. vor:

- [relevant für die Begründung unter Punkt J und K] Die Grundlagenbescheide seien von einem Beamten des Finanzamtes C Herrn S und nicht von einem befugten Organwälter des zuständigen Finanzamtes A unterschrieben. Die Bescheide seien daher nichtig.
- [relevant für die Begründung unter Punkt L] Das Finanzamt habe die Gesellschaften nicht als steuerliche Mitunternehmerschaften eingestuft. Unter EStR 2000 Rz 5903 werde zur verfahrensrechtlichen Folge einer derartigen Einstufung bei mangelnder abgabenrechtlicher Rechtsfähigkeit/Parteifähigkeit der behaupteten Mitunternehmerschaft ausgeführt, dass der Einkünftenichtfeststellungsbescheid an alle behaupteten Beteiligten, die im Bescheid anzuführend seien, zu richten sei, und jedem Beteiligten eine Ausfertigung zuzustellen sei.

Weiters Verweis auf VwGH 24.9.2008, [2008/15/0204](#).

H) Zweitinstanzlicher Verfahrensgang:

Nachdem das Finanzamt die Berufung dem UFS vorgelegt hatte, brachte die steuerliche Vertretung des Bw mit Schreiben an den UFS vom 29. Juli 2010 u.a. vor, dass die Dauer der Vollmachten für die Wth.ges.1 und für Steuerberater2 unklar sei. Letzterer habe gesagt, dass er die Vollmacht nicht zurückgelegt habe, sondern die Kündigung nur danach mitgeteilt bekommen habe. [relevant für die Begründung unter Pkt. M]

Jedes der Vorbringen sei schon einzeln dazu geeignet, die Grundlagenbescheide als nichtig zu erkennen.

Der Referent im UFS richtete an den Bw und an das Finanzamt A mit Schreiben vom 5. August 2010 gleichlautende Vorhalte, worin insb die Meinung vertreten wurde, dass die Nichtigkeit der Grundlagenbescheide folgende Konsequenz hätte:

Hinsichtlich der unter 1) und 5) angefochtenen Bescheide würde sich die Zurückweisung der gegen die vermeintlichen Feststellungsbescheide gerichteten Berufung insoweit als richtig erweisen, als die Zurückweisung zwar nicht wegen Ablauf der Berufungsfrist, sondern wegen Unzulässigkeit infolge Nichtigkeit (Unwirksamkeit/abgabenverfahrensrechtliche Nichtexistenz) der angefochtenen, vermeintlichen Bescheide auszusprechen wäre. Hinsichtlich der unter 2) und 6) gefochtenen Bescheide wäre die Abweisung der Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand durch die Berufungsentscheidung gemäß [§ 289 Abs 2 BAO](#) in eine Zurückweisung umzuändern, weil die vermeintliche Berufungsfrist, in deren vorigen Stand die Wiedereinsetzung beantragt wurde, nicht existieren würde. Hinsichtlich der unter 3) und 7) angefochtenen Bescheide wäre die Abweisung der Anträge auf Aufhebung der vermeintlichen Feststellungsbescheide gemäß [§ 299 BAO](#) durch die Berufungsentscheidung gemäß [§ 289](#)

Abs 2 BAO in eine Zurückweisung umzuändern, weil die aufzuhebenden vermeintlichen Bescheide rechtlich nicht existieren würden.

Die vorgebrachten Argumente zeigten hingegen nach Ansicht des Referenten keine Unrichtigkeit des unter 4) angefochtenen Bescheides auf.

Dem Vorhalt an das Finanzamt wurde auch eine Ablichtung der o.a. Stellungnahme der steuerlichen Vertretung des Bw vom 29. Juli 2010 beigelegt.

Seitens des Bw wurde zum zweitinstanzlichen Vorhalt keine Stellungnahme eingebracht.

Das Finanzamt A antwortete auf den Vorhalt am 20. September 2010 unter Verweis auf eine Antwort vom 10. September 2010.

Diese Antworten bestätigen das sachverhaltsmäßige Vorbringen des Bw, dass Herr S vom Finanzamt c die (vermeintlichen) Grundlagenbescheide/Feststellungsbescheide unterfertigt hat und sind insoweit bereits oben unter den Punkten C und F eingearbeitet.

Weiters brachte das Finanzamt A vor, dass mit der Bezeichnung GmbH & atypisch Stille im Adressfeld 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 J und K nicht gefolgt werden. Mit Schreiben vom 1. März 2011 hielt der Referent im UFS dem Finanzamt vor, dass die sachverhaltsmäßige Grundlage für die Argumentation des Finanzamtes vom September 2010 hinsichtlich der geschäftsherrin2 & atypisch Stille nicht gegeben sei, weil der Betriebsprüfer in dieser Angelegenheit beim Finanzamt Wien Bezirk tätig ist.

Das Finanzamt A antwortete mit Schreiben vom 25. März 2011, 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 geschäftsherrin2 & atypisch Stille sei der Fall nicht dem Team von Herrn S zugeteilt worden; Herr S sei nur mit der Abwicklung betraut worden.

I) Zusammenföhrung der Punkte A bis H und J bis M der Begründung der vorliegenden Berufungsentscheidung:

Die durch die Übergabe der Bescheidausfertigungen in Sachen geschäftsherrin2 & atypisch Stille sowie Geschäftsherrin3 & atypisch Stille an herrP am 12. November 2009 vermeintlich erlassenen Bescheide sind nichtig aus folgenden Gründen, von denen jeder für sich für die Nichtigkeit hinreicht:

- Nichterfüllung der von [§ 96 BAO](#) aufgestellten Ansprüche an schriftliche Ausfertigungen, wie unter Punkt J (betreffend 3. Geschäftsherrin & atypisch Stille) und Punkt K (betreffend 2. Geschäftsherrin & atypisch Stille) gezeigt wird;
- Keine rechtsfähigen Bescheidaddressaten unter der – nur für die Begründung unter Punkt L maßgebenden – Prämisse der Nichtfeststellung von Einkünften, wie dies mit den vermeintlichen Bescheidsprüchen intendiert war, wie unter Punkt L gezeigt wird;
- Keine wirksame Vertretung der stillen Beteiligten durch die jeweilige Geschäftsherrin und keine Vollmachtserteilungen durch die Geschäftsherrin mit Wirkung für die jeweilige Personenmehrheit, wie unter Punkt M gezeigt wird.

Die Konsequenzen der Nichtigkeit der am 12. November 2009 vermeintlich zugestellten Grundlagenbescheide vom 11. November 2009 auf die mit der Berufung vom 18. Mai 2010 unmittelbar angefochtenen, mit 30. März 2010 datierten Bescheide werden unter Punkt N dargestellt werden.

Zunächst sollen einige Begriffe der abgabenverfahrensrechtlichen Terminologie klargestellt werden, 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 Verkündigungen nach einer mündlichen Berufungsverhandlung) unzulässige – mündliche Bescheidverkündigungen:

- 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 Spiegelstrich) 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 worden wäre. Die Nichtigkeit eines vermeintlichen Bescheides kann abgabenverfahrensrechtlich kein Grund sein, diesen ‘nichtigen Bescheid’ in einer Rechtsmittelentscheidung oder sonstwie aufzuheben, denn etwas, was rechtlich nicht als Bescheid existiert, kann nicht – etwa gemäß § 289 Abs. 2 oder [§ 299 Abs. 1 BAO](#) – als Bescheid aufgehoben werden.
- Ein „(Einkünfte)nichtfeststellungs nichtbescheid“ 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.
- Wenn hier der Begriff „Mitunternehmerschaft“ verwendet wird, so ist damit ggfs. auch die im Abgabenverfahren rechtsfähige Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter (Mitglieder) gemeinsam Einkünfte erzielen, gemeint.

J) Zum Vorbringen des Bw iZm Approbation durch einen nicht vom bescheiderlassenden Finanzamt befugten Beamten / Beurteilung der vermeintlichen Feststellungsbescheide in Sachen Geschäftsherrin3 & atypisch Stille nach den Regeln des [§ 96 BAO](#):

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

Für die Geschäftsherrin3 & Stille sei das Finanzamt A zuständig gewesen. Die Prüfung sei durch das Finanzamt c im Auftrag des aktenführenden Finanzamtes im Wege der „Nachbarschaftshilfe“ erfolgt. [Anm: Wie oben bereits erwähnt, hat dieser Begriff der „Nachbarschaftshilfe“ nichts mehr mit benachbarten Zuständigkeitsbereichen des aktenführenden Finanzamtes und desjenigen Finanzamtes, das die Dienststelle des beauftragten Betriebsprüfers ist, zu tun.]

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. [Anm: „Händisch“ bedeutet heute: ‘nicht über die zentrale EDV erstellt’. Früher wurden Bescheide, die nicht über die zentrale EDV erstellt wurden, tatsächlich oft handschriftlich auf Formularen ausgefertigt.]

Der für die Vorständin des Finanzamtes A approbierende Herr S habe daher als durch interne Organisationsvorschriften beauftragter Organwalter des Finanzamtes A gehandelt.

Sinn und Bedeutung der Unterschrift der schriftlichen Ausfertigung des die Erledigung genehmigenden Organwalters liege darin, das Erlassen der Erledigung mit Wissen und Willen des hiefür nach der internen Behördenorganisation zuständigen Zeichnungsberechtigten und damit für die Handlung verantwortlichen Organwalters nachzuweisen. Zur Approbation eines Bescheides sei berufen, wer nach den Organisationsvorschriften den behördlichen Willen zu bilden habe. Im monokratischen System sei das der Behördenleiter bzw. das von ihm ermächtigte Organ. Wer zur 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](#)).

b) Zur gesetzlichen Regelung:

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 Herrn P am 12. November 2009 übergebenen 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, BAO*³, § 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, BAO*³, § 93 Tz 25; vgl. auch *Ellinger u.a.*, § 96 E35 bis E38). Im Regelfall werden nur der Behörde zugeordnete Organwalter approbationsbefugt sein (vgl. auch VwGH 16.12.2010, [2009/15/0002](#)),

wenn Stoll in seinem BAO-Kommentar ausführt auf Seite 992 unten: „Wer zur Unterschriftenleistung ermächtigt ist, ergibt sich im allgemeinen aus den behördeninternen Organisationsregelungen.“ und auf Seite 993 Mitte: „Zusammenfassend ergibt sich also, daß bei monokratisch organisierten Behörden, wenn nicht nach außen wirksame Vorschriften (Gesetze, Verordnungen) anderes anordnen, für die von einer Behörde zu erlassenden Erledigungen der Behördenleiter verantwortlich ist und ihm die Unterzeichnung oder Genehmigung obliegt. Sofern nicht verbindliche Vorschriften Gegenteiliges normieren, darf der Behördenleiter die Besorgung der Aufgaben der Behörde auf die ihr zugeordneten Organwalter durch einen inneren Akt übertragen ...“

Daraus könnte geschlossen werden, dass die Übertragung einer Aufgabe auf eine Person, die nicht als Organwalter der zuständigen Behörde zugeordnet ist, als Grundlage ein Gesetz oder eine Verordnung benötigen. Für die Übertragung der Aufgabe ‘Außenprüfung’ an einen nicht dem zuständigen Finanzamt zugeordneten Betriebsprüfer in einem konkreten Einzelfall ist dann zwar [§ 148 Abs. 1 BAO](#) anzusehen. Jedoch endet die Aufgabe ‘Außenprüfung’ mit Schlussbesprechung ([§ 149 Abs. 1 BAO](#)) und Berichterstattung ([§ 150 BAO](#)). Die Aufgabe ‘Approbation’ (Genehmigung, Unterfertigung) der zur Umsetzung der Prüfungsergebnisse ergehenden Bescheide‘ wird von [§ 148 Abs. 1 BAO](#) nicht erfasst und es sind auch keine anderen gesetzlichen Bestimmungen zur Ermöglichung der Erteilung der Approbationsbefugnis an nicht dem zuständigen Finanzamt zugeordnete Organwalter ersichtlich. (Vgl aber unten die Ansicht des Verfassungsgerichtshofes zur Möglichkeit der Erteilung solcher Approbationsbefugnisse sowie die Denkbarkeit der Eigenschaft des ‘öffentlichen OHB’ als [Rechts]Verordnung sowie die Denkbarkeit, dass mit der im ‘öffentlichen OHB’ enthaltenen Erhebung des Prüfers zum Organ des zuständigen Finanzamtes eine Approbationsbefugnis einhergehen könnte.)

- Zumindest nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes können für eine Behörde nicht nur Personen approbationsbefugt sein, deren Dienststelle diese Behörde ist (oder die dieser Behörde dienstzugeteilt sind), wie aus folgenden Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes zu Großbetriebsprüfern, deren Dienststelle nicht die zuständige Behörde (Finanzamt) ist, hervorgeht (VfGH 12.10.1993, V63/93): „... Das Auftreten als Organ des – allein zuständigen – Finanzamtes darf aber keine bloße Fiktion sein. Die Amtshandlung kann nur dann dem Finanzamt zugeordnet werden, wenn das Finanzamt in allen Stadien für den Steuerpflichtigen erkennbar Herr des Verfahrens bleibt. Gewiß darf der Leiter des als monokratische Behörde eingerichteten Finanzamtes den Organen der mit der Betriebsprüfung betrauten Großbetriebsprüfung die Gestaltung des Ermittlungsverfahrens und die (vorläufige) rechtliche Würdigung überlassen und Approbation erteilen. Aber er bleibt nur dann Herr des Verfahrens, wenn er von Amts wegen oder über Anregung eines Verfahrensbeteiligten jederzeit in das Ermittlungsverfahren eingreifen, die rechtliche Würdigung an sich ziehen und die Approbationsbefugnis zurücknehmen kann...“

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

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

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

„8.4. Nachbarschaftshilfe/Verwaltungshilfe

Definition

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

Der zuletzt zitierte Satz steht in Zusammenhang mit dem Vorbringen des Finanzamtes als Amtspartei. Überdies könnte der Inhalt dieses Satzes als normative Aussage aufgefasst werden. Infolge der Veröffentlichung im AÖF wird beim ‘öffentlichen OHB’ – ebenso wie bei der seinerzeitigen DBP – wohl das Kundmachungsminimum / Mindestmaß an Publizität (vgl. *Walter/Mayer/Kucska-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰, Rz 602; *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht², Rz 759; *Mayer*, Bundes-Verfassungsrecht, 146f) als eine der Voraussetzungen 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 ausreichend: 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 Prüfer 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 gegenständlichen, vermeintlichen Bescheide des Finanzamtes A 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 Verwaltungökonomie 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 BGBI II 409/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Landeshauptstadt Graz für das Finanzamt Graz-Stadt bei der Einheitsbewertung sowie BGBI II 509/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinden Feldkirchen bei Graz und anderer für das Finanzamt Graz-Umgebung bei der Einheitsbewertung sowie BGBI II 510/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Stadtgemeinde Deutschlandsberg für das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg bei der Einheitsbewertung sowie BGBI II 511/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinde Unterpremstätten für das Finanzamt Graz-Umgebung bei der Einheitsbewertung sowie BGBI II 248/2007 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinden Bludenz und anderer für das Finanzamt Feldkirch bei der Einheitsbewertung sowie BGBI 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, Herrn S, für die vermeintlichen 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 *Antoniolli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht*³, 335, setzen eine gesetzliche Ermächtigung für ein zwischenbehördliches Mandat voraus (diesbezüglich wohl ebenso VwGH 30.6.1992, [89/07/0166](#), allerdings unter Bezeichnung des Vorganges als Delegation).
- Eine gesetzlich vorgesehene Delegation iSd [§ 71 BAO](#) in der Fassung vor BGBI I 9/2010 wurde laut Aktenlage nicht durchgeführt. Eine solche Delegation vom Finanzamt A an das Finanzamt c hätte sich im Übrigen auch durch die Anführung des Finanzamtes c anstatt des Finanzamtes A in den Bescheidausfertigungen auswirken müssen, was nicht der Fall war.
- Nach Lehre und Rechtsprechung mit Ausnahme derjenigen des Verfassungsgerichtshofes ist das zwischenbehördliche Mandat, dessen Erteilung durch das Finanzamt A an das Finanzamt c „zur Durchführung und Verwaltung ... [der Prüfung bei Geschäftsherrin3 & 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 (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 in der gegenständlichen Angelegenheit für das Finanzamt A abzuleiten. Inwieweit Lehre und Verfassungsgerichtshof die (insb. schriftliche) Erteilung der Approbationsbefugnis (durch den Leiter der bescheiderlassenden Behörde) an Organwalter, die nicht der bescheiderlassenden Behörde angehören, für zulässig und/oder wirksam halten würden, kann daher hier dahingestellt bleiben.
- Der Verfassungsgerichtshof ist, was die Übertragungsform und die gesetzliche Deckung von Delegationen angeht, laut *Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht*², Rz 165,

wesentlich „großzügiger“.

Im aaO zitierten Erkenntnis VfSlg 10912/1986 = laut RIS VfGH 17.6.1986, [B532/84](#), bringt der Verfassungsgerichtshof unter Punkt II/3 mit Verweis auf Vorjudikatur zum Ausdruck, dass die Delegierung 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 Delegierung betreffend einen Einzelfall durch den (grundsätzlich zuständigen) Verkehrsminister an den Landeshauptmann für Wien als genau bestimmten Organwalter mittels eines Schreibens des Verkehrsministers an den Landeshauptmann als nicht gesondert anfechtbare Verfahrensanordnung gewertet. Diese Verfahrensanordnung prüfte der Verfassungsgerichtshof dann im Einzelfall auf ihre Zweckmäßigkeit und bestätigte sie.

- Ähnlich und überdies auf den hier zu entscheidenden Berufungsfall fast direkt anzuwenden sind die Aussagen im Erkenntnis des VfGH 12.10.1993, V63/93: „... *Gewiß darf der Leiter des als monokratische Behörde eingerichteten Finanzamtes den Organen der mit der Betriebsprüfung betrauten Großbetriebsprüfung die Gestaltung des Ermittlungsverfahrens und die (vorläufige) rechtliche Würdigung überlassen und Approbation erteilen. Aber er bleibt nur dann Herr des Verfahrens, wenn er von Amts wegen oder über Anregung eines Verfahrensbeteiligten jederzeit in das Ermittlungsverfahren eingreifen, die rechtliche Würdigung an sich ziehen und die Approbationsbefugnis zurücknehmen kann. Denn nur dann kann das Verhalten der Organe der Großbetriebsprüfung der Behörde Finanzamt wirklich zugeordnet werden und diese auch die Verantwortung für dieses Verhalten tragen. Mit anderen Worten: Die Behörde, an die sich der Rechtsunterworfene förmlich und in der Sache zu wenden hat, weil sie das Verhalten ihrer Organe steuern kann und verantwortet, muß das Finanzamt sein. Nur dann bleibt die Großbetriebsprüfung bloßer Hilfsapparat dieses Finanzamtes und ihre nähere organisatorische Einrichtung eine interne Frage der Verwaltung....*“
- Übertragen auf die hier zu beurteilende Situation bedeuten VfGH 17.6.1986, [B532/84](#) und VfGH 12.10.1993, V63/93:
 - Bei der gegenständlichen Außenprüfung in sogenannter Nachbarschaftshilfe hätte die Vorständin des Finanzamtes A Herrin des Verfahrens bleiben müssen und das (sogenannte prüfende) Finanzamt c hätte nur als bloßer Hilfsapparat des Finanzamtes A fungieren dürfen.
Dem widersprechen die Automatismen, die mit folgender Formulierung des 'internen OHB' normiert werden sollen: „*Alle Maßnahmen zur Durchführung und Verwaltung einer Prüfung (einschließlich Bericht, Erstellung erforderlicher Bescheide und Genehmigung) obliegen dem prüfenden Finanzamt.*“

- Die Vorständin des Finanzamtes A hätte den Betriebsprüfer, aber wohl auch Herrn S als genau bestimmten Organwalter, zur Approbation der nach der Außenprüfung zu ergehenden Bescheide ermächtigen können, was aber nicht geschehen ist. Die seitens des Finanzamtes A als Amtspartei vorgebrachte Ermächtigung von Herrn S zur Approbation, die aus dem zuvor dargestellten und vom VfGH abgelehnten Automatismus abgeleitet würde, stellt keine Erteilung der Approbation dar. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob – ähnlich dem VfGH 17.6.1986, [B532/84](#) zugrundeliegenden Fall – eine schriftliche Erteilung der Approbation durch die Vorständin des Finanzamtes A erforderlich gewesen wäre, ob andere Methoden zur Übermittlung der ausdrücklichen Approbationserteilung zulässig gewesen wären oder ob andere ermächtigte Organwalter des Finanzamtes A die Approbation hätten erteilen können. Denn es fehlte hier an irgendeiner ausdrücklichen Erteilung der Approbation an Herrn S durch 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 A 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 Organwalters 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 Organwalters der Bescheidbehörde ist. Diesfalls kann die Erledigung jener Behörde zugerechnet werden, der der unterschreibende Organwalters zugeordnet ist, die Erledigung kann somit als Willensäußerung dieser Behörde betrachtet werden. Daher genügt es, daß von einem Organwalters 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 Unterschriftenleistung 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 der vermeintlichen Feststellungsbescheide des Finanzamtes A 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.

e) Klarstellung zur Zurechnung der vermeintlichen Feststellungsbescheide an das Finanzamt

A:

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

K) Zum Vorbringen des Bw iZm Approbation durch einen nicht vom bescheiderlassenden Finanzamt befugten Beamten / Beurteilung der vermeintlichen Feststellungsbescheide in Sachen geschäftsherrin2 & atypisch Stille nach den Regeln des [§ 96 BAO](#):

Auch die diesbezüglichen, mit 11. November 2009 datierten und am 12. November 2009 dem HerrP übergebenen Bescheidausfertigungen haben eine Unterschrift aufgewiesen. Schon deshalb wurde der Tatbestand des letzten Satzes von [§ 96 BAO](#) nicht zur Gänze erfüllt und die Genehmigungsfiktion trat schon deshalb nicht ein.

Diese Bescheidausfertigungen hätten somit der Unterschrift eines Organwalters bedurft, der zur Genehmigung der Erledigung iSd [§ 96 BAO](#) berechtigt war oder zumindest als berechtigt galt, was beides nicht der Fall war.

Dass der Unterschreibende, also derjenige, „*der die Erledigung genehmigt hat*“, zu einer solchen Genehmigung zumindest als berechtigt gelten muss, wird bei Ritz, BAO³, § 93 Tz 25 folgendermaßen ausgedrückt: „*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....*“ Diese Literaturstelle könnte zwar so aufgefasst werden, dass aus der Bejahung der wirksamen Erteilung der Approbationsbefugnis für das Finanzamt A in

Sachen Geschäftsherrin3 & atypisch Stille an Herrn S die Wirksamkeit seiner Approbation der vermeintlichen Bescheide in Sachen geschäftsherrin2 & atypisch Stille resultierte. Jedoch wurde unter Punkt J eine wirksame Erteilung der Approbationsbefugnis in Sachen Geschäftsherrin3 & atypisch Stille verneint. Daraus kann also keine Wirksamkeit der Approbation der vermeintlichen Bescheide in Sachen geschäftsherrin2 & atypisch Stille resultieren.

Für eine – zur Wirksamkeit notwendigerweise ausdrückliche – Erteilung der Approbationsbefugnis durch das Finanzamt A an Herrn S gibt es nach Aktenlage keine Anhaltspunkte. Daher kann hier nicht davon ausgegangen werden, 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 eine diesbezügliche ausdrückliche Erteilung der Approbationsbefugnis an Herrn S zugrundegelegen ist..

Somit waren die vermeintlichen Bescheide vom 11. November 2009 in Sachen geschäftsherrin2 & atypisch Stille nicht wirksam approbiert.

Eine Zuordnung dieser vermeintlichen Bescheide an das Finanzamt c ist ebenfalls nicht möglich, weil dieses nicht iSd [§ 96 BAO](#) als bescheiderlassende Behörde in den Ausfertigungen angeführt ist.

L) Zum Vorbringen des Bw, dass die vermeintlichen Feststellungsbescheide an keinen rechtsfähigen Bescheidadressaten gerichtet waren:

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

„Auf den Nichtfeststellungsbescheiden gem. [§ 92 BAO](#) iVm [§ 190 Abs 1 BAO](#) scheinen jeweils als Adressaten auf: „geschäftsherrin3 & atypisch Stille“. Im weiteren Spruch des Bescheides sind sämliche Personen, für die festgestellt wurde, dass eine „Nichtfeststellung der Einkünfte“ stattgefunden hat namentlich einzeln angeführt.

Im Vorhalt wird davon ausgegangen, dass die „Nichtfeststellungsbescheide“ gem. [§ 92 BAO](#) iVm [§ 190 Abs 1 BAO](#) als Bescheidadressaten die steuerliche Mitunternehmerschaft „Geschäftsherrin3 & atypisch stille Gesellschaft“ aufweisen, dass ihr damit abgabenverfahrensrechtliche Parteifähigkeit zuerkannt wurde.

Mit der Bezeichnung „Stille“ im Adressfeld wird nicht die „Geschäftsherrin3 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 „Geschäftsherrin3 & 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 geschäftsherrin3 & 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 Bescheidwirksamkeit 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.“

Auf dieses Vorbringen verweist das Finanzamt in seinem Schreiben vom 20. September 2010 auch hinsichtlich geschäftsherrin2 & atypisch Stille.

b) Auffassung der Berufungsbehörde:

Es ist dem Finanzamt A zuzustehen, 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 jeweiligen Geschäftsherrin und aus den an ihr (atypisch) still Beteiligten bestehendes Gebilde als Bescheidadressat angesprochen werden.

-
- 2. Variante: es sollten die jeweilige 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 der nachfolgend dargestellten Rechtsprechung des UFS 18.6.2010, RV/0387-G/07 und 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. geschäftsherrin2 & 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 – hier auch nur indirekt – verfahrensgegenständlichen (vermeintlichen) Feststellungsbescheide in Sachen geschäftsherrin2 & atypisch Stille mit dem gleichen Adressfeld erstellt und dem herrP übergeben worden.

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

Die Bezeichnung eines Bescheidadressaten in 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 (UFS 18.6.2010, RV/0387-G/07). Dasselbe muss – wie im vorliegenden Fall – für (vermeintliche) Feststellungsbescheide gelten, die laut Adressfeld an Geschäftsherrin „*& atypisch Stille*“ ergehen und in weiterer Folge, aber ohne Bezugnahme im Adressfeld darauf, eine Liste mit Personen enthalten, für deren Beteiligung keine Einkünfte festgestellt werden. (Vgl auch UFS 24.11.2004, RV/2369-W/02)

Da der 1. Variante zu folgen ist, stehen das einen Spruchbestandteil darstellende Adressfeld und der restliche Spruch in jedem der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 in Sachen geschäftsherrin2 & atypisch Stille sowie Geschäftsherrin3 & atypisch Stille in Widerspruch: Der Ausspruch des Unterbleibens der Feststellung der

gewerblichen Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) impliziert die Nichtexistenz des angeführten Bescheidadressaten, wie anschließend im Unterpunkt c) gezeigt werden wird. Die – zumindest vorherrschende – Rechtsprechung entscheidet über derartige Fälle dahingehend, dass ein solcher (vermeintlicher) Bescheid, der an ein zivilrechtlich nicht rechtsfähiges Gebilde, das überdies nicht mit dem Bescheid als Mitunternehmerschaft steuerlich anerkannt wird, ergeht, als nichtig eingestuft wird. Besonders deutlich ist das Erkenntnis des VwGH 20.4.2004, [2003/13/0145](#), dem eine Konstellation mit zwei atypisch stillen Beteiligten an einer Geschäftsherrin (der erstbeschwerdeführenden GmbH) zugrunde liegt: „*Die angefochtene Erledigung, die nach dem ergänzenden Hinweis im Sinne des § 191 Abs. 3 BAO auch gegenüber allen Beteiligten wirken soll, denen ‘gemeinschaftliche Einkünfte’ zufließen, erging an die ‘(Erstbeschwerdeführende GmbH) und Mitges.‘. Bei diesem Adressaten handelte es sich aber um kein zivilrechtlich rechtsfähiges Gebilde und eine steuerliche Anerkennung als Mitunternehmerschaft ist der in der angefochtenen Erledigung bezeichneten Personenmehrheit gegenüber auch nicht erfolgt.*“

Wenn es dem (materiellen) Bescheidadressaten somit an der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit mangelt und der Bescheidspruch (genaugenommen: mit Ausnahme des Adressfeldes) dem Bescheidadressaten die abgabenverfahrensrechtliche Partefähigkeit 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 L die Nichtfeststellung der Einkünfte maßgeblich für die Prüfung der vermeintlichen Bescheide ist.

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

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

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

Die

- Personenmehrheit, die aus 2. *Geschäftsherrin* und den Personen besteht, die mit dieser Verträge über jeweils eine (atypisch) stille Gesellschaft abgeschlossen haben, sowie die
- Personenmehrheit, die aus 3. *Geschäftsherrin* und den Personen besteht, die mit dieser Verträge über jeweils eine (atypisch) stille Gesellschaft abgeschlossen haben,

sind beide 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 ein Innengesellschaft. Wenn – wie im vorliegenden Fall nicht auszuschließen – mangels Führung eines Handelsgewerbes (im Anwendungsbereich des HGB) bzw mangels Führung eines Unternehmens (im Anwendungsbereich des UGB) trotz Abschlusses eines Vertrages zur stillen Beteiligung zivilrechtlich keine stille Gesellschaft im Sinne des Handels- bzw Unternehmensrechtes zustandegekommen ist, und dennoch vom Bestehen (irgend)einer Gesellschaft ausgegangen wird, so handelt es sich dabei um eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, auf welche die §§ 178ff HGB bzw §§ 179ff UGB analog anzuwenden sind; somit handelt es sich auch dann um eine Innengesellschaft, eine bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft (vgl auch unten Punkt M).
- Innengesellschaften sind zivilrechtlich nicht rechtsfähig. Weder die zweigliedrigen stillen Gesellschaften noch eine Ansammlung mehrerer stiller Gesellschaften mit demselben Geschäftsherren sind zivilrechtlich rechtsfähig.

Die Verneinung irgendeiner zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit für stille Gesellschaften und bürgerlich-rechtliche Innengesellschaften (GesBR nach Art einer stillen Gesellschaft) bedeutet auch, dass Unterschiede zwischen zivilrechtlicher Vollrechtsfähigkeit (Rechtspersönlichkeit) und Teilrechtsfähigkeit nicht bestehen können.

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 beiden gegenständlichen Personenmehrheiten abgeleitet werden.

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

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

[§ 78 BAO](#): „(2) Parteien des Abgabenverfahrens sind ferner,

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

[§ 191 Abs. 1 und 2 BAO](#): „§ 191. (1) Der Feststellungsbescheid ergeht

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

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

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

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

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

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

Zur (Nicht)Anwendbarkeit von § 78 Abs. 2 lit. a iVm [§ 191 Abs. 1 und 2 BAO](#) auf den vorliegenden Fall:

- [§ 191 Abs. 2 BAO](#) sieht gegebenenfalls das Ergehen von Feststellungsbescheiden an die früheren Beteiligten und eben nicht an die von diesen früher gebildete Personenvereinigung/Personengemeinschaft vor. Aus § 191 Abs. 2 iVm [§ 78 Abs. 2 lit. a BAO](#) kann daher keine abgabenrechtliche Parteifähigkeit (und insoweit Rechtsfähigkeit) für die beiden gegenständlichen Personenmehrheiten resultieren.
- [§ 191 Abs. 1 lit. c BAO](#) setzt voraus, dass gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Die hier zu untersuchenden Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 basieren jedoch darauf, dass dies hier nicht der Fall ist, sodass aus § 191 Abs. 1 lit. c iVm [§ 78 Abs. 2 lit. a BAO](#) keine (hier unter Punkt L 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 beiden gegenständlichen Personenmehrheiten abzuleiten.

§ 188 Abs. 5 BAO (iVm § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO) ‘sanier‘ 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 BGBI 201/1996: „*Auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 finden die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, daß solche Feststellungen zu unterbleiben haben.*“

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

- Wenn die sinngemäß Anwendung auf Nichtfeststellungsbescheide (Bescheide, die aussprechen, dass eine Einkünftefeststellung zu unterbleiben hat) gemäß § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO so weit ginge, dass sie auch § 191 Abs. 1 lit. c BAO umfasste, würde dies bedeuten, dass ein solcher Nichtfeststellungsbescheid an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt haben, zu ergehen hätte; und zwar auch dann, wenn die Personenvereinigung nicht im Firmenbuch eingetragen ist oder war. Zugleich würde § 78 Abs. 2 lit a BAO bewirken, dass einer solchen Personenmehrheit (zum Zwecke der Erlassung von Nichtfeststellungsbescheiden an sie plus ggfs zur Anwendung des 7. Abschnittes der BAO [=§§ 243 bis 311a]) abgabenrechtliche Parteifähigkeit und insoweit abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit zukäme.
- Für eine solch große Reichweite der sinngemäß Anwendung gemäß § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO könnte sprechen, dass laut Pkt. 5.1 der Richtlinien zur Einkünftefeststellung und laut *Ritz*, BAO³, § 191 Tz 7 und laut *Ellinger ua*, BAO, Anm 2 zu § 97 und Anm 6 zu § 190 die Regelungen, an wen Einkünftefeststellungsbescheide zu ergehen haben, sinngemäß für Nichtfeststellungsbescheide anzuwenden seien. Ebenso spricht

VwGH 27.1.1998, [97/14/0158](#) für eine solch große Reichweite der 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 BGBI 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 jeweiliger Geschäftsherrin plus stillen Gesellschaftern bestehenden Personenmehrheiten – 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 BGBl 201/1996 die sinngemäße Anwendung der für die Feststellungen gemäß [§§ 185 bis 189 BAO](#) geltenden Vorschriften auch für Einkünftenichtfeststellungsbescheide. Es wird daher hier davon ausgegangen, dass der Wortlaut von [§ 190 Abs. 1 Satz 2 BAO](#) idF BGBl 201/1996 die vorherrschende Ansicht in der Rechtsprechung und damit die Begründung der vorliegenden Entscheidung stützt.

- Eine aus der sinngemäßen Anwendung von § 191 Abs. 1 lit. c iVm [§ 78 Abs. 2 lit. a BAO](#) resultierende abgabenverfahrensrechtliche Rechts- und Parteifähigkeit von zivilrechtlich nicht rechtsfähigen 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 (Beendung der Mitunternehmerschaft) abgabenverfahrensrechtlich beendet werden, würde im Fall der nichtanerkannten Mitunternehmerschaft fast nie eine Beendigung eintreten können, weil das Nichterfolgen der Erzielung gemeinschaftlicher Einkünfte nur in dem Sonderfall des Wandels zur Einkunftsquelle aufhören könnte.

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,
- sowie die Personenmehrheit, die aus 3. *Geschäftsherrin* und den Personen besteht, die mit dieser Verträge über jeweils eine (atypisch) stille Gesellschaft abgeschlossen haben,

keine abgabenverfahrensrechtlich parteifähigen (rechtsfähigen) Personenvereinigungen oder Personengemeinschaften iSd [§ 81 Abs. 1 BAO](#) darstellen oder dargestellt haben. Es kann somit für die Zwecke der hier unter Punkt L anzustellenden Untersuchung dahingestellt bleiben, ob und wann die beiden gegenständlichen Personenmehrheiten jeweils ihre Stellung als Mitunternehmerschaft verloren hätten, falls sie als Mitunternehmerschaften anerkannt worden wären.

M) Zum Vorbringen hinsichtlich der ungeklärten Zurücklegung von Vollmachten in der zusätzlichen Eingabe der steuerlichen Vertretung des Bw vom 29. Juli 2010:

Die Beendigung eines Vollmachtsverhältnisses – etwa aufgrund des Widerrufes durch den Vollmachtgeber oder Aufkündigung durch den Bevollmächtigten – erfordert zu ihrer Wirksamkeit gegenüber der Abgabenbehörde, dass diese von der Aufhebung der Vollmacht erfährt (vgl. *Ritz*, BAO³, § 83 Tz 21 und 24). Die Aufhebung einer Vollmacht und die

Kenntnisnahme der Abgabenbehörde hievon kann nur dann relevant sein, wenn vorher die Vollmacht wirksam erteilt und gegenüber der Abgabenbehörde geltend gemacht worden ist, was grundsätzlich zuerst zu untersuchen ist.

§ 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.“

Übertragen auf 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, BGBI I 120/2005):

§ 178 HGB mit der Überschrift „*Begriff und Wesen der stillen Gesellschaft*“:

„(1) *Wer sich als stiller Gesellschafter an dem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt, hat die Einlage so zu leisten, daß sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergeht.*

„(2) *Der Inhaber wird aus den in dem Betrieb geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet.“*

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

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

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

- Rechtslage nach dem HaRÄG, BGBI 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.

- 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.
- Wenn – wie im vorliegenden Fall nicht auszuschließen – mangels Führung eines Handelsgewerbes (im Anwendungsbereich des HGB) bzw mangels Führung eines Unternehmens (im 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.
- 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 eher undeutlich. Schließlich ist der vorliegende Sachverhalt dadurch gekennzeichnet, dass an der 2. *Geschäftsherrin* und der

3. *Geschäftsherrin* jeweils wesentlich mehr als nur ein einziger stiller Gesellschafter beteiligt waren.

- Wie lange die stillen Gesellschafter an der 2. *Geschäftsherrin* bzw der 3. *Geschäftsherrin* jeweils im Rahmen einer stillen Gesellschaft oder einer GesBR nach Art einer stillen Gesellschaft beteiligt waren,

ob bis zur Konkursöffnung über die jeweilige *Geschäftsherrin*,
oder ob bis zur Unmöglichwerdung der Erreichung des Zweckes iSd [§ 185 Abs. 1 HGB](#)
bzw UGB, was schon am Beginn der Beteiligung gegeben gewesen sein könnte mit
der Folge einer nichtexistenten Beteiligungsduer,
oder ob bis zu Zeitpunkten dazwischen,
kann hier dahingestellt bleiben.

Ebenso kann hier dahingestellt bleiben, inwieweit eine solche Beteiligungsduer bzw
die Nichtexistenz einer solchen Dauer Wirkung auf Bestand oder Dauer einer
allfälligen Mitunternehmerschaft gehabt haben oder hätten.

Da hier das Thema der Beendigung der Mitunternehmerschaft, was das vorherige
Bestehen der Mitunternehmerschaft voraussetzt, nicht abschließend geklärt wird, wird
auf das seitens des Bw vorgebrachte Erkenntnis des VwGH 24.9.2008, [2008/15/0204](#),
welchem eine – zum Zeitpunkt des Ergehens des angefochtenen Bescheides –
eindeutig beendete Mitunternehmerschaft zugrundelag, nicht eingegangen.

- Für die Untersuchung der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 auf Nichtigkeit wird hier unter Punkt M das – nichtige, wenngleich nicht unbedingt falsche – Verneinen des Vorgelegenseins von Mitunternehmerschaften, das aus den vermeintlichen Bescheiden vom 11. November 2009 resultieren sollte, nicht als gegeben vorausgesetzt. Denn sonst hätten die nichtigen Bescheide – außer ihrer inneren Widersprüchlichkeit (vgl Punkt L) – plötzlich doch eine rechtsgestaltende Wirkung. Das Vorgelegensein von Mitunternehmerschaften muss außerhalb der Begründung zu Punkt L in der vorliegenden Berufungsentscheidung offen gelassen werden, damit die insgesamt drei Begründungen (Punkt J bzw K sowie Punkt L sowie Punkt M) für die Nichtigkeit der Bescheide vom 11. November 2009 voneinander unabhängig sind.

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; in den bisherigen Verfahren wurde offenbar davon ausgegangen, dass
 - die 2. Geschäftsherrin aus der Mitte der in Zusammenhang mit ihr behaupteten Mitunternehmerschaft als vertretungsbefugt namhaft gemacht worden wäre;
 - die 3. Geschäftsherrin aus der Mitte der in Zusammenhang mit ihr behaupteten Mitunternehmerschaft als vertretungsbefugt namhaft gemacht worden wäre;
- 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 mit dem Gesellschaftsvertrag nicht die notwendige Bestimmung einer einzigen Person zur Erfüllung der Pflichten iSd [§ 81 Abs. 1 BAO](#) erfolgt war.

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 mit den beiden gegenständlichen Personenmehrheiten nur eingeschränkt übertragen:

- Wenn laut Vertrag über eine GesBR (wie im erstzitierten 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 beiden Personenmehrheiten eben jeweils keine zivilrechtlich „zur Führung der Geschäfte bestellten Personen“ haben können.
- Da im vorliegenden Fall – wie noch gezeigt werden wird – die Personenmehrheiten, selbst wenn sie jeweils als „Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit“ abgabenrechtlich parteifähig gewesen wären, nicht iSd [§ 81 Abs. 2 BAO](#) jeweils eine vertretungsbefugte einzige Person namhaft gemacht haben, wäre für eine Heilung des Zustellmangels iSd zweitzitierten VwGH-Erkenntnisses – sofern die am 12. November 2009 anzuwendende Fassung des ZustellG eine solche Heilung überhaupt noch ermöglichte – die Zustellung jeweils einer Ausfertigung der Bescheide vom 11. November 2009 an alle Gesellschafter (Mitglieder) erforderlich gewesen. Eine solche Zustellung ist im vorliegenden Fall aber eben nicht erfolgt.
- Es bleibt somit auf den vorliegenden Fall aus dem zweitzitierten Erkenntnis übertragbar, dass eine Namhaftmachung iSd [§ 81 Abs. 2 BAO](#) ausdrücklich zu erfolgen hat.

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 76 Personen, und zwar die 2. *Geschäftsherrin* und die 75 atypisch stillen Beteiligten dem Finanzamt „eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft [...] machen“ müssen.

Ist dies 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?

- Nein, 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.
 - Nein, 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 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.
 - 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.
- Ist dies 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?
- Nein, 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](#) im Übrigen 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.
- Ist dies dadurch geschehen, dass als Beilage Ablichtungen dieser Gesellschaftsverträge (Aktenheft Gesellschafterverträge 2004/III) eingereicht worden sind?
- Nein, 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 überhaupt 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.

Auch bei der behaupteterweise iZm der *3. Geschäftsherrin* gebildeten Mitunternehmerschaft kamen mehrere 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 (2006/I) beim Finanzamt mit Schreiben der *3. Geschäftsherrin* vom 31. Mai 2007 (ebenso: Eingangsstempel) hätten 95 Personen, und zwar die *3. Geschäftsherrin* und die 94 atypisch stillen Beteiligten dem Finanzamt „eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft [...] machen“ müssen.

Durch den eingereichten Mustervertrag für eine derartige atypisch stille Gesellschaft und den im Wege des Wohnsitzfinanzamtes eines Beteiligten aktenkundig gewordenen Vertrag über eine der 94 stillen Gesellschaften kann dies jedenfalls nicht erfolgt sein (vgl oben die diesbezüglichen Ausführungen zu der behaupteterweise iZm der *2. Geschäftsherrin* gebildeten Mitunternehmerschaft).

Dies ist aus folgenden Gründen auch nicht durch das von der *3. Geschäftsherrin* – datiert mit 31. Mai 2007 – unterfertigte Formular 'Verf16' (vgl oben Punkt E) erfolgt:

- Als Vertreter gemäß [§ 81 BAO](#) ist niemand angegeben.
- Mit der Angabe der WT-Gesellschaft1 als „Zustelladresse“ konnte schon deshalb kein – von der vertretungsbefugten Person abweichender – Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht werden, weil das Formular von der *3. Geschäftsherrin* und für diese von ihrem Geschäftsführer unterschrieben worden ist. Weder die *3. Geschäftsherrin* noch ihr Geschäftsführer sind jemals wirksam zur vertretungsbefugten Person für die gegenständliche Personenmehrheit geworden. Sie konnten daher nicht wirksam jemanden als Zustellungsbevollmächtigten namhaft machen oder bevollmächtigen (vgl auch unten).

Auch in der Niederschrift vom 28. August 2007 (vgl oben Punkt E) wurde keine Person aus der Mitte der zur Erfüllung der Pflichten gemäß [§ 81 Abs. 1 BAO](#) in Betracht kommenden Personen oder ein gemeinsamer Bevollmächtigter namhaft gemacht:

- Die Niederschrift enthält zwar Aussagen, die darauf hindeuten, dass die *3. Geschäftsherrin* die vertretungsbefugte Person sein solle. Die Unterfertigung erfolgte durch den Geschäftsführer der *3. Geschäftsherrin* und eine weitere Person,

über deren Identität keine Aussage möglich ist. Selbst wenn diese weitere Person einer der 94 stillen Gesellschafter war, haben nicht alle 95 zur Erfüllung der Pflichten in Betracht kommenden Personen *die 3. Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person namhaft gemacht. Die *3. Geschäftsherrin* konnte sich jedenfalls auch nicht selbst namhaft machen, denn nichts deutet darauf hin, dass *die 3. Geschäftsherrin* oder ihr Geschäftsführer eine Berufsberechtigung als Rechtsanwalt, Wirtschaftstreuhänder oder Notar hatten, welche Voraussetzung für eine Wirksamkeit der Berufung auf eine erteilte Vollmacht wäre. Somit kann dahingestellt bleiben, ob ein solcher Parteienvertreter wirksam sich selbst aus der Mitte der in Betracht kommenden Personen gegenüber der Behörde als vertretungsbefugte Person namhaft machen kann, indem diese Namhaftmachung als Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung subsumiert würde.

- Die Bekanntgabe, dass die Buchhaltung durch die WT-Gesellschaft1 vorgenommen werde, kann schon vom Erklärungswert her keine Bevollmächtigung sein.
- Da zuvor keine vertretungsbefugte Person oder gemeinsamer Bevollmächtigter der Behörde gegenüber namhaft gemacht worden war, was gemäß [§ 81 Abs. 5 BAO](#) im Übrigen auch für neu in die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) eintretende Gesellschafter (Mitglieder) gegolten hätte, hätten ab der Bekanntgabe der zweiten Beteiligungstranche die stillen Beteiligten der ersten zwei Beteiligungs-Tranchen und die *3. Geschäftsherrin* „eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft [...] machen“ müssen.

Dies ist durch den eingereichten Mustervertrag nicht erfolgt (vgl. oben)

- Bei den folgenden Beteiligungstranchen konnte durch die Einreichung jeweils eines Mustervertrages ebenfalls keine Namhaftmachung einer vertretungsbefugten Person erfolgen.

ad b und c)

Betreffend geschäftsherrin2 & atypisch Stille: Für eine Namhaftmachung der WP-Gesellschaft3 oder des steuerberater2 als gemeinsamem Bevollmächtigten (oder abweichenden Zustellungsbevollmächtigten) iSd [§ 81 Abs. 2 Satz 1 BAO](#) durch (alle) diejenigen Personen, die zur Erfüllung der in [§ 81 Abs. 1 BAO](#) umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Die vermeintliche Vollmachtserteilung durch die *2. Geschäftsherrin* fällt unter „ad d)“. (Vgl anschließend)

Betreffend Geschäftsherrin3 & atypisch Stille: Für eine Namhaftmachung der Wt-Gesellschaft1 oder der WP-Gesellschaft3 oder des steuerberater2 als gemeinsamem Bevollmächtigten (oder

abweichenden Zustellungsbevollmächtigten iSd [§ 81 Abs. 2 Satz 1 BAO](#) durch (alle) diejenigen Personen, die zur Erfüllung der in [§ 81 Abs. 1 BAO](#) umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Die (vermeintlichen) Vollmachtserteilung durch die *3. Geschäftsherrin* fällt unter „ad d“). (Vgl anschließend)

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.

ad d)

Es muss vielmehr davon ausgegangen werden, dass die Berufungen auf erteilte Vollmachten über FinanzOnline auf Bevollmächtigungen durch die *2. Geschäftsherrin* bzw die *3. Geschäftsherrin* bzw deren Geschäftsführer beruhen. Dem entspricht auch der vom Geschäftsführer der Geschäftsherrinnen unterfertigte Auftrag und Vollmacht der *2. Geschäftsherrin* & atypisch stille Gesellschafter für Steuerberater steuerberater2 inklusive ausdrücklich erteilter Zustellvollmacht vom 3. April 2009.

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-Gesellschaft3 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 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 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.

Da die *3. Geschäftsherrin* oder deren Geschäftsführer nicht die gemäß [§ 81 Abs. 2 Satz 1 BAO](#) namhaft gemachte vertretungsbefugte Person für die aus der *3. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten bestehende Personenmehrheit war, waren sämtliche Erklärungen der *3. Geschäftsherrin* und ihres Geschäftsführers ohne Wirkung für diese Personenmehrheit. Die durch die *3. Geschäftsherrin* und ihren Geschäftsführer vorgenommenen Bevollmächtigungen der WP-Gesellschaft3 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 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 Anhaltpunkte. Für die Feststellung der Unwirksamkeit der Vollmachtseteilungen kann es daher dahingestellt bleiben, ob diese Personenmehrheit rechtsfähig/partefähig war/ist oder nicht (vgl zuvor).

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

Es kann daher dahingestellt bleiben, wie der seitens des Bw relevierte Widerruf der Bevollmächtigung von steuerberater2 zu beurteilen ist. Dahingestellt kann auch bleiben, ob in der unter Punkt B und E erwähnten Niederschrift vom 21. Oktober 2009 der Widerruf der Vollmacht in Sachen „Name.Gesch.herrin2starkGekürzt“ und „R“ auch die gegenständlichen Personenmehrheiten betreffen soll oder nur die beiden Geschäftsherrinnen. Denn der Widerruf wird von HerrP erklärt, der für die gegenständlichen Personenmehrheiten ohnehin nicht wirksam Erklärungen abgeben konnte.

Die seitens des Bw relevierte Löschung der Vollmacht des steuerberater2 durch das Finanzamt bei den Steuernummern, die den gegenständlichen Personengemeinschaften zugeordnet sind, war nach Ansicht der Berufungsbehörde jedenfalls geboten, weil diese Personengemeinschaften eben jeweils keine vertretungsbefugte Person und keinen wirksam Bevollmächtigten hatten und haben.

N) Aus der Nichtigkeit der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 im Spruch der vorliegenden Berufungsentscheidung zu ziehende Konsequenzen hinsichtlich der angefochtenen, mit 30. März 2010 datierten Bescheide:

- ad 1 und 5) Die Zurückweisung der gegen die vermeintlichen Feststellungsbescheide eingebrachten Berufung hat nicht wegen Ablauf der Berufungsfrist, sondern wegen Unzulässigkeit infolge rechtlicher Nichtexistenz der angefochtenen Bescheide zu erfolgen. Die diesbezügliche Abänderung liegt innerhalb der Abänderungsbefugnis des [§ 289 Abs 2 BAO](#), weil – wie anschließend ad 2 und 6 ausgeführt werden wird – die Abänderung von Abweisung auf Zurückweisung zulässig ist, und dies umso mehr für eine Abänderung innerhalb der Zurückweisung gelten muss.

- ad 2 und 6) Die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) in eine Zurückweisung umgeändert, weil die vermeintlichen Berufungsfristen, in deren vorigen Stand die Wiedereinsetzung beantragt wurde, nicht existieren, denn die innerhalb der vermeintlichen Berufungsfristen anzufechtenden Bescheide existieren rechtlich nicht.

Die Abänderung gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) von Abweisung auf Zurückweisung ist zulässig (vgl VwGH 21.10.1999, [98/15/0195](#)).

- ad 3 und 7) 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.

- ad 4) Wie vom Referenten bereits im Vorhalt vom 5. August 2010 ausgeführt, zeigt das Vorbringen des Bw keine Rechtswidrigkeit des Bescheides auf, mit dem seine Berufung in Sachen Geschäftsherrin1 & atypisch Stille, an der er nicht beteiligt war, mangels Berufungslegitimation zurückgewiesen worden ist.

Gemäß [§ 246 Abs. 1 BAO](#) ist derjenige zur Einbringung einer Berufung befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist. Weiters ist gemäß [§ 246 Abs. 2 BAO](#) auch derjenige zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide, gegen den diese Bescheide gemäß [§ 191 Abs. 3 bis 5 BAO](#) wirken.

Die angefochtenen Feststellungsbescheide betreffend Geschäftsherrin1 & atypisch Stille sind nicht an den Bw ergangen. Der Bw wird in diesen Bescheiden nicht erwähnt und es ist daher undenkbar, dass sie gegen ihn gemäß [§ 191 Abs. 3 bis 5 BAO](#) wirken.

Somit ist der Bw diesbezüglich nicht zur Einbringung einer Berufung legitimiert. Die Berufungsrückweisung mit dem Bescheid ad 4 ist daher richtig, ohne dass dies-

bezüglich weiter auf die vom Bw vorgebrachten Argumente, die (nur) hinsichtlich der Bescheide ad 1 bis 3 und ad 5 bis 7 stichhaltig waren, einzugehen wäre.

Ergeht auch an Finanzamt A

Wien, am 27. April 2011