

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin DSW in der Beschwerdesache XX über die Vorlageanträge vom 14. April 2013 gegen die Bescheide des FA Salzburg-Land vom 16.10.2012 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO jeweils für die Jahre 2010 und 2011 beschlossen:

Die Vorlageanträge werden als unzulässig zurückgewiesen.

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

Hinweis (§ 101 Abs. 3 BAO)

Dieser Bescheid wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Ausfertigung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung auch an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs.3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Bei der Firma XXX (Bf), einer nach österreichischem Recht gegründeten Kommanditgesellschaft mit dem Geschäftszweig der Herstellung von Medienprodukten, ließ das Finanzamt Salzburg Land im Oktober 2010 eine Nachschau gemäß § 144 BAO die Jahre 2010 und 2011 betreffend durchführen.

Die darüber aufgenommene Niederschrift - mit Datum 15.Oktober 2012 - wurde von FB , ausgewiesen als *Vertreter des Geschäftsführers YY (Zustellvollmacht eingesehen)*, unterzeichnet. Die Erhebungsorgane des Finanzamtes händigten FB auch die Durchschrift dieser Niederschrift aus, was dieser wiederum mit seiner Unterschrift bestätigte.

Diese Niederschrift vom 15. Oktober 2012 enthält weder eine Zustellverfügung (z.H.) noch die Angabe der von ihr betroffenen Gesellschafter und auch keinen Hinweis auf § 101 Abs 3 BAO.

Mit 16. Oktober 2012 erließ das Finanzamt Bescheide zur Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren (§188 BAO) 2010 und 2011 sowie zur Feststellung der Einkünfte 2010 und 2011.

Bei diesen Schriftstücken handelt es sich um automationsunterstützt ausgefertigte Schreiben, die an die Bf z.H. „YY“ gerichtet waren.

Die Feststellungsbescheide enthalten jeweils die betroffenen Gesellschafter der Bf.

In allen Ausfertigungen bezüglich der Feststellungsverfahren inkl. deren Wiederaufnahme findet sich der Hinweis:

„Dieser Bescheid wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).“

Als Begründung verwies das Finanzamt einzig und allein auf die an FB übergebene Niederschrift vom 15. Oktober 2012, die aber kein weiteres Mal mitübermittelt (ein diesbezüglicher Zustellvorgang ist nicht aktenkundig und wird von der belangten Behörde auch nicht behauptet) wurde.

Dagegen ergriff die Bf mit 23. November 2012 datierte Beschwerden. Darin wies sie – neben anderen Verfahrensmängeln und Rügen – ganz allgemein auf die mangelnde Bevollmächtigung des FB hin.

In der Folge richtete das FA mit 16. Jänner 2013 ein Ergänzungersuchen an die Bf und übermittelte die Niederschrift vom 15. Oktober 2012 „nochmals“ in Kopie. Dieses Schreiben wurde an die Bf, z.H. „YY“ adressiert. Einen Hinweis auf § 101 Abs 3 BAO enthält es nicht.

In der Beantwortung wurde erneut auf die mangelnde Bevollmächtigung des FB hingewiesen.

Im März 2013 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab. Die Beschwerdevorentscheidung bzgl der Wiederaufnahmen der Feststellungsverfahren 2010 und 2011 wurde händisch unter Verwendung des Formulars Verf 40 erlassen und an die Bf z.H. „YY“ adressiert. Es fehlt ihnen der Hinweis iSd § 101 Abs 3 BAO. Die Beschwerdevorentscheidungen bezüglich der Feststellungsverfahren 2010 und 2011 enthalten zwar einen Hinweis auf § 101 Abs 3 BAO, nicht aber die Namen der davon betroffenen Personen.

Mit Schreiben vom 14. April 2013 beantragte die Bf die Vorlage der Beschwerden an den UFS (nunmehr: BFG) und beantragte „in eventu“ eine mündliche Verhandlung. Zusätzlich

zu den schon vorgebrachten Verfahrensmängeln und Rügen wies sie nun dezidiert auch auf eine mangelhafte Zustellung hin.

Der Entscheidung zugrundegelegte Sachverhalt:

Bei der beschwerdeführenden Partei handelt es sich um eine nach österreichischem Recht gegründete Kommanditgesellschaft, bei der sich im Firmenbuch folgende Gesellschafter finden:

- Komplementär: YY
- Kommanditist: zunächst SK, ab 31. Juli 2010 DD GmbH.

Da YY der einzige unbeschränkt haftende Gesellschafter war, war er nach außen hin allein zur Vertretung der Gesellschaft berufen. Mit 1. August 2012 beantragte er die Löschung der Gesellschaft, was am 3. August 2012 firmenbuchrechtlich durchgeführt wurde.

Die anlässlich einer Nachschau gemäß § 144 BAO bei der Bf im Oktober 2012 verfasste Niederschrift, enthält in der Rubrik

Vertreten durch
FB als Vertreter des Geschäftsführers YY (Zustellvollmacht eingesehen)

Eine Vollmacht, mit der FB eine Zustellungsvollmacht übertragen wurde, findet sich weder im Akt noch auf einer der Erledigungen. Im Widerspruch dazu findet sich in der Beschwerdevorentscheidung die Aussage des Finanzamtes, dass sich FB auf eine mündliche Vollmacht des Herrn YY berufen hat.

Am 15. Oktober 2012 wurde eine Kopie der Niederschrift nur FB überlassen. Mit Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 16. Jänner 2013 wurde dem Vertreter der Bf erstmals die Niederschrift vom 15. Oktober 2012 nachweislich zugestellt. Ein früherer Zustellvorgang ist nicht aktenkundig.

Beweiswürdigung:

Der getroffene Sachverhalt gründet sich auf die von der Abgabenbehörde aufgenommenen Beweise und den Inhalt des Verwaltungsaktes.

Rechtslage und Erwägungen:

Die abgabenrechtlichen Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind gem. § 81 Abs. 1 BAO von der zur Führung der Geschäfte bestellten Person zu erfüllen. Wer für eine KG zur Führung der Geschäfte bestellt ist, ergibt sich aus dem betreffenden Gesellschaftsvertrag. Fehlt dort eine Bestimmung gelten die entsprechenden Bestimmungen des UGB. Damit ist bei einer KG der Komplementär einzelvertretungsbefugt (§§ 161 Abs. 2 und 164 UGB; vgl. Ritz, BAO5, § 81 Rz 1). Das ist hier der Fall.

Erledigungen werden dadurch wirksam, dass sie denen bekanntgegeben werden, für die sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO; VwGH 2.7.2002, 98/14/0223). Damit sie ihre Wirksamkeit entfalten können, müssen sie also ihren Adressaten zugestellt sein. Erledigungen, die gegenüber Kommanditgesellschaften wirken sollen, müssen deren Vertreter zugestellt werden. Erfolgt dies nicht, vermögen sie ihr gegenüber keine Wirkungen zu begründen. Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist (§ 7 ZustG). Eine Heilung des Zustellmangels ist allerdings dann ausgeschlossen, wenn der richtige Empfänger (hier der Vertreter) in der Zustellverfügung gänzlich fehlt (vgl. *Ritz*, BAO5, § 7 ZustG Tz 4 mit vielen weiteren Nachweisen).

Das Duplikat der Niederschrift über die Nachschau vom 15. Oktober 2012 wurde dem Vertreter der Bf. (Komplementär YY) erstmals als Beilage des Ergänzungsersuchens vom 16. Jänner 2013 zugestellt. Es ging damit auch der Bf. erstmals mit diesem Tag wirksam zu.

Die Übergabe des Duplikates im Zuge der Unterfertigung an FB konnte deshalb keine Rechtswirkung entfalten, weil dieser, wie der Beschwerdeausführung zu entnehmen ist, schon davor vom Finanzamt als Bevollmächtigter abgelehnt worden war. Im Akt scheint keine Zustellvollmacht auf, was in den Vorlageanträgen zutreffender Weise gerügt wurde. Eine solche Zustellvollmacht hätte zudem, um steuerrechtlich wirksam sein zu können, umfassend sein müssen. Sie ist Abgabenbehörden und Verwaltungsgerichten gegenüber nämlich unwirksam, wenn sie ausdrücklich auf nur einige dem Vollmachtgeber zugesetzte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge eines Verfahrens ergehen (§ 103 Abs. 2 BAO). Wäre eine solche Zustellvollmacht des FB somit vorgelegen, hätten auch alle anderen Erledigungen diesem zugestellt werden müssen. Darauf gibt es aber keine Hinweise.

Gem. § 191 Abs 1 lit. c BAO ergeht ein Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Einheitliche Feststellungsbescheide wirken nicht nur gegen diese Personenvereinigung selbst (§ 97 Abs. 1 BAO) sondern zusätzlich gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b iVm § 188 BAO).

Diese Wirkung erstreckt sich auf alle Personen, die im Spruch des Feststellungsbescheides als an den gemeinschaftlichen Einkünften beteiligt, bezeichnet werden (Stoll, BAO-Kommentar, 2023 sowie VwGH 21.4.2005, 2003/15/0022). Damit ein Feststellungsbescheid die ihm zukommende Wirksamkeit äußern kann, muss er somit auch all seinen Adressaten zugestellt sein oder für sie als zugestellt gelten.

Solche Ausfertigungen sind einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle

Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (§ 101 Abs. 3 BAO).

Die Bekanntgabe der (einheitlichen) Entscheidung kann somit dadurch erfolgen, dass die Zustellung an die Gesellschaft sowie jeden einzelnen Betroffenen erfolgt. Macht das FA von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch, steht ihm die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO zur Verfügung. Diese erfordert aber zwingend den Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO. Ohne diesen vermag der Spruch über die Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit einer solchen Feststellung geprägte Wesen insgesamt keine Wirkung zu entfalten (vgl. VwGH 2.7.2002, 98/14/0223). Dies gilt auch für Berufungsvorentscheidungen (nunmehr: Beschwerdevorentscheidungen) und zusätzlichen Begründungen zu automationsunterstützt erlassenen Bescheiden, die über Feststellungsverfahren absprechen (vgl. Schwaiger in SWK 14/15/2008, S 462).

Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehr auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften wohl aber auch durch eine Beschwerde), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid bleibt wirkungslos (vgl. VwGH 26.2.2013, 2010/15/0017 mit weiteren Nachweisen).

Gemäß § 281 Abs. 1 BAO können auch im Beschwerdeverfahren nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden. Diese Regel gilt sinngemäß für die Erlassung von Beschwerdevorentscheidungen (§ 263 Abs. 4 BAO). Die Wirksamkeit einer solchen einheitlichen Entscheidung erfordert deshalb die Bekanntgabe an alle, denen gegenüber der Bescheid wirken soll (Ritz, BA05, § 281 Tz 8; UFS 11.02.2008, RV/0055-S/08).

Das bedeutet für den streitgegenständlichen Fall:

Die (händische) "Berufungsvorentscheidung" vom 19. März 2013 ist bezüglich der Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren 2010 und 2011 unwirksam. Ihr fehlt nicht nur der Hinweis auf die Zustellwirkung iSd § 101 Abs. 3 BAO, sie enthält auch keine namentliche Nennung aller beteiligten Personen.

Unwirksam sind auch die (automationsunterstützt erstellten) "Berufungsvorentscheidungen" bezüglich der Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2010 und 2011. Diese Ausfertigungen enthalten zwar den Hinweis gem. § 101 Abs. 3 BAO, auch ihnen fehlt aber die Angabe der von ihnen betroffenen Personen.

Dazu kommt, dass auch das Ergänzungersuchen vom 16. Jänner 2013, mit dem das Duplikat der Niederschrift über die Nachschau vom 15. Oktober 2012 dem Vertreter der Bf. erstmals zugestellt wurde, weder einen Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO noch die Angabe der betroffenen Personen enthielt. Auch diese Schriftstücke wirken deshalb nicht gegen die vom Feststellungsverfahren betroffenen Personen. Da die Wiederaufnahmegründe ausschließlich dieser Niederschrift zu entnehmen wären, wurden sie der Bf. für die Feststellungsverfahren niemals wirksam bekannt gegeben.

Das Bundesfinanzgericht hat hier primär über die Vorlageanträge vom 14. April 2013 abzusprechen. Gem. § 264 Abs. 4 lit. e BAO ist § 260 Abs. 1 sinngemäß anzuwenden. Danach ist ein Vorlageantrag dann mit Beschluss zurückzuweisen, wenn er unzulässig ist.

Unabdingbare Voraussetzung für die Zulässigkeit eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr: Beschwerde durch das BFG) war und ist, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine wirksame Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdevorentscheidung) erlassen hat (vgl. VwGH 10.6.1991, 90/15/0111; 8.2.2007, 2006/15/0371). Ein ohne diese Voraussetzung gestellter Vorlageantrag ist als unzulässig zurückzuweisen (vgl. *Ritz*, BAO5, § 264 Tz 17; BFG 02.04.2014, RV/1100050/2012).

Für den konkreten Fall bedeutet das, dass die Vorlageanträge hinsichtlich der Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren 2010 und 2011 und hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2010 und 2011 als unzulässig zurückzuweisen sind.

Die Berufungen (nunmehr Beschwerden) vom 23. November 2012 gelten deshalb nach wie vor als unerledigt.

Wären die Vorlageanträge mangels rechtswirksamer Beschwerdevorentscheidung nicht als unzulässig zurückzuweisen, wären die Wiederaufnahmeverfahren aufzuheben, weil sie keine Wiederaufnahmegründe enthalten (siehe dazu BFG, GZ RV/6100480/2013, vom 22.02.2016).

In diesem Zusammenhang wird auch auf das Erkenntnis des BFG, GZ RV/6100470/2013 vom 17. August 2015 verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungsrelevant sind, sind sie durch die Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben) bzw. wurden sie in der Literatur einhellig beantwortet.

Salzburg-Aigen, am 22. Februar 2016