



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RD/0010-G/04

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über den Devolutionsantrag der Dw., vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH, vom 4. Juli 2004 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung für die Jahre 1993 bis 1997 (im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Judenburg Liezen) entschieden:

Der Devolutionsantrag wird als unzulässig *zurückgewiesen*.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen bzw. zugeflossen sind (§§ 191 Abs. 3 lit. b sowie 191 Abs. 2 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Die Dw. haben namens der "Hotel Restaurant AP-GmbH und Mitgesellschafter" für die Jahre 1993 bis 1997 beim Finanzamt jeweils Abgabenerklärungen betreffend die "Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften)" eingereicht.

Auf Grundlage dieser Erklärungen hat das Finanzamt am 2. Oktober 1995 (betreffend die Jahre 1993 und 1994), am 4. Juli 1997 (betreffend das Jahr 1995), am 11. Juli 1997 (für 1996) sowie am 11. Februar 1999 (für 1997) Feststellungsbescheide erlassen, mit welchen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (hier: Verluste) sowie die Anteile der Beteiligten - jeweils erklärungsgemäß - festgestellt wurden. Sämtliche der vorgenannten Erledigungen waren an die "AP-GmbH und Mitgesellschafter" zu Händen der ausgewiesenen (zustellbevollmächtigten) steuerlichen Vertreterin gerichtet. Im Bescheidspruch wurden bei der Gewinnverteilung die nunmehrigen Dw. einzeln namentlich angeführt.

Im Zuge einer in den Jahren 1998 und 1999 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Betriebsprüfer zu der Auffassung, dass eine steuerlich anzuerkennende Mitunternehmerschaft nicht vorliege.

Daraufhin nahm das Finanzamt die Feststellungsverfahren der Jahre 1993 bis 1997 mit als Bescheid intendierter Erledigung vom 10. Februar 2000 wieder auf und stellte - mit selber Erledigung - der Ansicht des Prüfers folgend bezüglich der genannten Jahre fest, dass eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung mangels gemeinschaftlicher Einkünfte nicht vorzunehmen sei.

Die dagegen erhobene Berufung wurde von der (damals) zuständigen Finanzlandesdirektion mit Bescheid vom 17. Dezember 2001 als unzulässig zurückgewiesen. Begründet wurde dies damit, dass der angefochtenen Erledigung betreffend Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993 bis 1997 mangels Eintrittes der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO keine rechtliche Wirksamkeit zukomme.

In der Folge versendete das Finanzamt Liezen neuerlich eine an die einzeln angeführten Dw. gerichtete Bescheidausfertigung vom 20. Februar 2002 (zu Händen der zustellungsbevollmächtigten Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft), in welcher wiederum sowohl die Verfahrenswiederaufnahme als auch ausgesprochen wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1993 bis 1997 mangels gemeinschaftlicher Einkünfte zu unterbleiben habe.

Im Feststellungsakt ist dieser Erledigungsausfertigung die Kopie eines an die zustellungsbevollmächtigte Vertreterin adressierten Kuverts bzw. Rückscheines beigelegt. Darauf findet

sich neben der Angabe des absendenden Finanzamtes der handschriftliche Vermerk "I a (G)". Die Sendung wurde laut unterfertigter Übernahmsbestätigung am 25. Februar 2002 übernommen.

Im selben Kuvert wurden der zustellbevollmächtigten Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft zwei weitere Nichtfeststellungsbescheide des Finanzamtes, ebenfalls datiert mit 20. Februar 2002, betreffend die "verwandten" Personengesellschaften der "B-GmbH und Mitgesellschafter" einerseits (für den Zeitraum 1993 bis 1995) bzw. der "FG-GmbH und Mitgesellschafter" andererseits (für die Jahre 1996 und 1997) übermittelt. Die im gegenständlichen Verfahren zur Empfangnahme von behördlichen Erledigungen bevollmächtigte Vertreterin war gegenüber dem Finanzamt auch als Zustellungsbevollmächtigte dieser beiden "verwandten" Personenvereinigungen ausgewiesen. Der Originalrückschein wurde dem Nichtfeststellungsbescheid betreffend die B-GmbH angefügt, im Gewinnfeststellungsakt der FG-GmbH wurde eine Kopie desselben abgelegt.

Mit verfahrensgegenständlicher Eingabe vom 4. Juli 2004, ha. eingelangt am 9. Juli 2004, wurde seitens der Dw. die Zuständigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz beansprucht und - unter Hinweis auf ein beigelegtes Schreiben an das Finanzamt, ebenfalls datiert mit 4. Juli 2004 - ersucht, im Sinne des § 311 Abs. 3 BAO vorzugehen. Für die Mitunternehmenschaften zwischen der AP-GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes und der FG GmbH und Herrn PB als unechte stille Gesellschafter seien für die Jahre 1993 bis 1997 Abgabenerklärungen nach § 188 BAO eingereicht worden. Am 20. Februar 2002 habe das Finanzamt für die genannten Jahre einen Nichtfeststellungsbescheid erlassen. Dieser an die einzelnen Dw. gerichtete Bescheid sei der zustellbevollmächtigten Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft am 16. April 2004 per Fax vom unabhängigen Finanzsenat zugegangen. Diese Erledigung des Finanzamtes erfülle jedoch nicht alle im § 93 BAO genannten Erfordernisse. Da der Bescheidadressat im Spruch nicht genannt sei, liege kein rechtswirksamer (Nicht-)Feststellungsbescheid für die Jahre 1993 bis 1997 vor.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat dem Finanzamt daraufhin einen Auftrag iSd. § 311 Abs. 3 BAO erteilt.

Mit Berichtsschreiben vom 22. Juli 2004 teilte das Finanzamt dem UFS im Wesentlichen mit, dass es seiner Entscheidungspflicht durch Erlassung der (bereits erwähnten erklärungs-gemäßen) Feststellungsbescheide vom 2. Oktober 1995 (für die Jahre 1993 und 1994), vom 4. Juli 1997 (1995), vom 11. Juli 1997 (1996) und vom 11. Februar 1999 (1997) ohnehin längst nachgekommen sei. Diese Bescheide seien der zustellbevollmächtigten Vertreterin zwar jeweils ohne Zustellnachweis übermittelt worden. In der seinerzeitigen Berufungsschrift

vom 28. Juli 2000 werde aber ausdrücklich das "Wiederaufleben" eben dieser Feststellungsbescheide begehrt. Die Nichtzustellung dieser Bescheide werde seitens der Dw. auch nicht behauptet.

Da die Dw. in ihrem - dem Antrag beigelegten - Schreiben an das Finanzamt primär die unrichtige Bezeichnung des Bescheidadressaten und somit die mangelnde Bescheidqualität geltend machen, daneben aber – zunächst ohne nähere Erläuterung - auch den Eingang des Bescheides *"per Fax vom Unabhängigen Finanzsenat"* behaupten, hat der ha. Referent mit Schreiben vom 30. Juli 2004 um Konkretisierung dieses Vorbringens ersucht.

Im Antwortschreiben vom 13. August 2004 wird ua. – auszugsweise wörtlich wiedergegeben – ausgeführt:

"Der zur Diskussion stehende Bescheid soll nach Ansicht des Finanzamtes Liezen am 25. Februar 2002 und laut Rückschein, unterschrieben von der damaligen Sekretärin unserer Kanzlei "L", an uns als Zustellungsbevollmächtigte zugestellt worden sein.

Wie auf dem Rückschein eindeutig ersichtlich ist, hat der Absender diesen Rückschein klar und deutlich mit "Fa. Gruber" bezeichnet. Derselbe Rückschein befindet sich, wie dem Unabhängigen Finanzsenat bereits bekannt ist, beim Bescheid des Finanzamtes vom selben Tag betreffend die FG-GmbH

Wenn beabsichtigt gewesen sein soll, in einem Zustellvorgang verschiedene Bescheide, verschiedene Abgabepflichtige betreffend, zuzustellen, so haben wir ... festzustellen, dass der Bescheid betreffend die AP-GmbH und deren Mitgesellschafter, dem Zustellbevollmächtigten nicht zugekommen ist und den Bescheidadressaten als Abgabepflichtige ebenfalls nicht. Wir haben von diesem Bescheid erst Kenntnis erlangt, als uns der Unabhängige Finanzsenat diesen Bescheid per Fax am 16. April 2004 auf unsere Anfrage übermittelt hat.

.....

Auf die Frage des Unabhängigen Finanzsenates ist daher zu antworten, dass der Bescheid des Finanzamtes Liezen vom 20. Februar 2002 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften (zur Steuernummer ..., AP-GmbH und Mitgesellschafter) bisher nicht wirksam zugestellt worden ist."

Über den Devolutionsantrag wurde erwogen:

Wenngleich im vorliegenden Devolutionsantrag zunächst ausdrücklich und ausschließlich der Bescheidcharakter der Erledigung des Finanzamtes vom 20. Februar 2002 betreffend Verfahrenswiederaufnahme und Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 1993 bis 1997

mit der Behauptung der unrichtigen Bezeichnung des (bzw. der) Bescheidadressaten in Zweifel gezogen wird, so stützt sich der Antrag im Weiteren letztlich doch (auch) auf das Vorbringen, der gegenständliche Bescheid habe sich entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht im bezüglichen – unstrittig von einer Mitarbeiterin der zustellbevollmächtigten Vertreterin übernommenen – Kuvert befunden und sei daher bislang nicht zugestellt worden (S. 1 letzter Absatz des Antwortschreibens vom 13. August 2004).

Im Gegensatz dazu ergibt sich aus der Aktenlage die Intention des Finanzamtes, mit *einer* Postsendung drei - an einander nahestehende Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (jeweils zu Händen der für alle Gesellschaften zustellbevollmächtigten Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft) gerichtete – bescheidmäßige Erledigungen zuzustellen. Sämtliche Erledigungen beruhten auf den Ergebnissen zeitgleich ("parallel") durchgeführter abgabenbehördlicher Prüfungen dieser drei Personengesellschaften und standen somit in engem sachlichen wie auch zeitlichen Zusammenhang.

Eine derartige Vorgangsweise ist – bei Zustellung an denselben Empfänger im formellen Sinn – grundsätzlich zulässig (vgl. *Ritz*, BAO 2. Auflage, § 5 ZustG Tz 6).

Im vorliegenden Fall ist jedoch der Inhalt des Kuverts strittig, in concreto die Frage, ob die am 25. Februar 2002 übernommene Sendung auch den die Dw. betreffenden Wiederaufnahme- bzw. Nichtfeststellungsbescheid vom 20. Februar 2002 beinhaltet hat. Dabei handelt es sich um eine Frage der Sachverhaltsfeststellung (s. dazu etwa VwGH 06/2335/79 vom 17. September 1981).

Grundsätzlich ist zwischen dem Realakt der Zustellung und dem Nachweis über eine gesetzmäßige Zustellung zu unterscheiden. Letzterer kann durch einen Zustellnachweis iSd.

§ 22 ZustG oder – wenn ein solcher fehlt oder mangelhaft ist – auf andere Weise nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung erbracht werden (zB VwGH vom 22. Februar 1996, 93/15/0195).

Nun wäre zwar im zur Beurteilung stehenden Fall nicht zuletzt auf Grund des bereits erwähnten engen Zusammenhangs der einzelnen Personengesellschaften die "Geltendmachung der Nichtzustellung" zeitlich wesentlich früher zu erwarten gewesen, nämlich kurz *nach* Zustellung der die beiden anderen Gesellschaften betreffenden Wiederaufnahme- und Nichtfeststellungsbescheide am 25. Februar 2002 (welche im Übrigen – zunächst – unbekämpft geblieben sind, deren Bescheidcharakter jedoch nunmehr mit Eingabe vom 4. Juli 2004 ebenfalls mit der Begründung der mangelhaften Angabe des Bescheidadressaten gerügt wurde; dass den bezüglichen erstinstanzlichen Erledigungen nach ha. Ansicht sehr wohl Bescheidqualität

zukommt, wurde mit ha. Bescheiden vom 3. August 2004 zu den GZ. RD/0009-G/04 bzw. RD/0011-G/04 ausgesprochen).

Dennoch erachtet es die Abgabenbehörde zweiter Instanz aus folgenden Gründen nicht als mit hinreichender Sicherheit erwiesen, dass das Finanzamt den fraglichen Wiederaufnahme- bzw. Nichtfeststellungsbescheid durch Zustellung einer Ausfertigung der diesbezüglichen Erledigung vom 20. Februar 2002 an die Dw. (zu Händen der ausgewiesenen Zustellungsbevollmächtigten) erlassen hätte:

Das auf dem Rückschein vorgesehene Feld für den "Betreff" (bzw. für die GZ.) enthält keinerlei Angabe über den Inhalt der Sendung: es sind weder Geschäftszahlen noch die Namen der Personengesellschaften (noch jene der Beteiligten) angeführt, ebenso wenig die Anzahl der im Kuvert enthaltenen Bescheide. Ersichtlich ist lediglich der handschriftliche Vermerk *"I a"*, welcher einen amtsinternen Hinweis auf den zuständigen Bearbeiter darstellt, sowie der Name (*"G"*) eines der Hauptbeteiligten an den Personengesellschaften. Es wurde daher nicht in ausreichender Weise beurkundet, dass in dem Kuvert tatsächlich *drei* Bescheide des Finanzamtes enthalten gewesen wären (siehe dazu zB das zu einem ähnlichen Fall ergangene VwGH-Erkenntnis 95/19/0579 vom 28. Februar 1997). In Ermangelung einer ausreichenden Beurkundung kann daher nach Auffassung des UFS das Vorbringen der Dw., die mit 20. Februar 2002 datierte Bescheidausfertigung nicht erhalten zu haben, nicht wirksam entkräftet werden. Es ist nicht auszuschließen, dass sich – etwa auf Grund eines Versehens des die Abfertigung vornehmenden Organes des Finanzamtes – allenfalls tatsächlich nur zwei Bescheidausfertigungen im übernommenen Kuvert befunden haben.

Dies hat zur Konsequenz, dass – wie das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 22. Juli 2004 zutreffend ausführt – die eingangs erwähnten erklärungskonformen Bescheide des Finanzamtes Liezen vom 2. Oktober 1995 (betreffend die Jahre 1993 und 1994), vom 4. Juli 1997 (1995), vom 11. Juli 1997 (1996) und vom 11. Februar 1999 (1997) nach wie vor in Geltung stehen und die von den Dw. eingereichten Erklärungen als durch diese erledigt anzusehen sind.

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass den vorgenannten Erledigungen des Finanzamtes jedenfalls Bescheidqualität zukommt: Im Kopf ist zwar als Bescheidadressat jeweils die zivilrechtlich nicht existente bzw. steuerrechtlich vom Finanzamt nicht als Mitunternehmerschaft anerkannte "Hotel Restaurant Alte Post GmbH und Mitgesellschafter" angeführt. Im Zuge der einen Spruchbestandteil bildenden Gewinnverteilung werden jedoch die einzelnen

Beteiligten eindeutig bezeichnet und angesprochen. Damit ist den Erfordernissen des § 93 BAO jedenfalls Genüge getan.

Da das Finanzamt sohin durch Erlassung dieser – erklärungsgemäßen - Bescheide seiner Entscheidungspflicht nachgekommen ist, war der Devolutionsantrag als unzulässig zurückzuweisen.

Graz, am 8. September 2004