



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat **hat** über
die Berufungen des Bw,

- **1)** vom 19. Mai 2010, vertreten durch RAeOG, laut Eingabe vom 27. Jänner 2010 auch vertreten durch RA Dr. RA, gegen die mit 7. April 2010 datierten Bescheide des Finanzamtes A, mit denen
 - **a)** 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 wegen abgelaufener Berufungsfrist zurückgewiesen wurde,
 - **b)** der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist der unter **a)** angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde,
 - **c)** die Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2008 als Beteiligter bei der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille wegen abgelaufener Berufungsfrist zurückgewiesen wurde,
 - **d)** der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist der unter **c)** angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde,
 - **e)** die Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO für die Jahre 2004 bis 2008 als Beteiligter bei der

Geschäftsherrin2 & atypisch Stille wegen abgelaufener Berufungsfrist zurückgewiesen wurde,

- **f)** der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist der unter **e)** angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde,

▪ **2)** vom 7. Juli 2010, vertreten durch RA Dr. RA, AdrRA, gegen Bescheide

- 2.1) vom 11.12.2009 bzw 11.11.2009 betreffend Geschäftsherrin3 und atypisch stille Gesellschafter,
- 2.2) vom 11.11.2009 betreffend Geschäftsherrin1 und atypisch stille Gesellschafter,
- 2.3) vom 11.11.2009 betreffend Geschäftsherrin2 und atypisch stille Gesellschafter,
- 2.4) vom 14.12.2009 betreffend Geschäftsherrin1 und atypisch stille Gesellschafter,

1) entschieden, dass aufgrund der Berufung vom 19. Mai 2010 die damit angefochtenen Bescheide folgendermaßen gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert werden:

- **a)** Der Zurückweisungsbescheid vom 7. April 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.
- **b)** Der Bescheid vom 7. April 2010, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist der unter **a)** 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.
- **c)** Der Zurückweisungsbescheid vom 7. April 2010 zur Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 188 BAO der Jahre 2003 bis 2008 betreffend Geschäftsherrin1 & atypisch Stille wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung der Berufung wegen rechtlicher Nichtexistenz dieser Feststellungsbescheide ausspricht.
- **d)** Der Bescheid vom 7. April 2010, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist der unter **c)** 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.

- **e)** Der Zurückweisungsbescheid vom 7. April 2010 zur Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO der Jahre 2004 bis 2008 betreffend Geschäftsherrin2 & atypisch Stille wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung der Berufung wegen rechtlicher Nichtexistenz dieser Feststellungsbescheide ausspricht
- **f)** Der Bescheid vom 7. April 2010, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist der unter **e)** 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.

2) beschlossen (Bescheid):

Die Berufung vom 7. Juli 2010 wird als unzulässig zurückgewiesen, weil die angefochtenen Bescheide rechtlich nicht existieren.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beteiligte sich

- als atypisch stiller Gesellschafter an der streitgegenständlichen Geschäftsherrin Geschäftsherrin1, die gegebenenfalls als *1. Geschäftsherrin* abgekürzt werden wird;
- als atypisch stiller Gesellschafter an der ebenfalls streitgegenständlichen Geschäftsherrin geschäftsherrin2, die gegebenenfalls als *2. Geschäftsherrin* abgekürzt werden wird;
- als atypisch stiller Gesellschafter an der ebenfalls streitgegenständlichen Geschäftsherrin mit der ursprünglichen Firma alterFirmennameGeschäftsherrin3. und der geänderten Firma Geschäftsherrin3, die gegebenenfalls als *3. Geschäftsherrin* abgekürzt werden wird.

Inhaltsverzeichnis der vorliegenden Berufungsentscheidung:

- A) *1. Geschäftsherrin* – Firmenbuch
- B) Steuerakt betreffend *1. Geschäftsherrin* und atypisch Stille
- C) Einkünfteerklärungen u. (vermeintliche) Bescheide – *1. Geschäftsherrin* & atypisch Stille
- D) *2. Geschäftsherrin* – Firmenbuch
- E) Steuerakt betreffend *2. Geschäftsherrin* und atypisch Stille
- F) Einkünfteerklärungen u. (vermeintliche) Bescheide – *2. Geschäftsherrin* & atypisch Stille
- G) *3. Geschäftsherrin* – Firmenbuch

- H) Steuerakt betreffend *3. Geschäftsherrin* und atypisch Stille
- I) Einkünfteerklärungen u. (vermeintliche) Bescheide – *3. Geschäftsherrin* & atypisch Stille
- J) Rechtsmittel/Anträge des Bw sowie Bescheide betreffend Spruchpunkt 1
- K) Versendung von Bescheid(teil)abschriften und Rechtsmittel betreffend Spruchpunkt 2
- L) Zweitinstanzlicher Verfahrensgang
- M) Zusammenführung Punkte Q und R hinsichtlich *1. Geschäftsherrin* & atypisch Stille
- N) Zusammenführung Punkte Q, S und U hinsichtlich *2. Geschäftsherrin* & atypisch Stille
- O) Zusammenführung Punkte P, S und V hinsichtlich *3. Geschäftsherrin* & atypisch Stille
- P) Approbation der (vermeintlichen) Bescheide – *3. Geschäftsherrin* & atypisch Stille
- Q) Approbation der (vermeintlichen) Bescheide – *1./2. Geschäftsherrin* & atypisch Stille
- R) Bescheidadressat hinsichtlich *1. Geschäftsherrin* & atypisch Stille
- S) Bescheidadressat hinsichtlich *2./3. Geschäftsherrin* & atypisch Stille
- T) Vertretung der Personenmehrheit – *1. Geschäftsherrin* & atypisch Stille
- U) Vertretung der Personenmehrheit – *2. Geschäftsherrin* & atypisch Stille
- V) Vertretung der Personenmehrheit – *3. Geschäftsherrin* & atypisch Stille
- W) Konsequenzen aus Punkten M bis V für Spruchpunkt 1
- X) Begründung für Spruchpunkt 2
- Y) Zustellung der vorliegenden Entscheidung
- Z) Zu den abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden
- A) Zur *1. Geschäftsherrin* (Inhaberin des Handelsgewerbes/Handelsgeschäftes iSd § 178 HGB, Inhaberin des Unternehmens iSd § 179 UGB) ist aus dem Firmenbuch ersichtlich:
- Am 10. März 2001 wurde unter FN1 die „Geschäftsherrin1“ mit Sitz in Wien und Geschäftsanschrift Adr1inWienerBezirk durch das Handelsgericht Wien in das Firmenbuch eingetragen. Der Gesellschaftsvertrag datierte vom 13. Februar 2001. Am 18. Juni 2002 wurde als Geschäftsanschrift dieser Gesellschaft Adr2inAnderemWienerBezirk in das Firmenbuch eingetragen. Am 15. Jänner 2003 wurde als Geschäftsanschrift der Geschäftsherrin Adr1inWienerBezirk eingetragen. Am 11. Oktober 2006 wurde als Geschäftsanschrift Adr3inWienerBezirk in das Firmenbuch eingetragen. Am 8. Jänner 2008 wurde als Geschäftsanschrift Adr4inAbermalsAnderemWienerBezirk in das Firmenbuch eingetragen.
- Am 7. Februar 2009 wurde durch das Landesgericht a die Verlegung des Sitzes der *1. Geschäftsherrin* nach a und die Geschäftsanschrift Adr4in_a in das Firmenbuch eingetragen.
- Als Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin* war ab Beginn bis 26. Februar 2010 HerrIngP eingetragen, welcher – mit Ausnahme des Zeitraumes 29. April 2002 bis 15. Jänner 2003 – der einzige Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin* war.

Am 26. Februar 2010 wurde infolge der rechtskräftigen Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG die Auflösung der *1. Geschäftsherrin* im Firmenbuch eingetragen; ihre Firma wurde auf „Geschäftsherrin1 in Liqu.“ geändert.

B) Zum Steuerakt (Papierakt) betreffend Geschäftsherrin1 & atypisch Stille des Finanzamtes, abgekürzt: F-Akt1 (+Ausdrucke aus elektronischem Steuerakt im „UFS-Akt zu Geschäftsherrin1 & atypisch Stille (betr. div. GZ.)“, abgekürzt: UFS-R1-Akt) hinsichtlich der Bildung und Vertretung dieser Mitunternehmerschaft:

Die *1. Geschäftsherrin* nahm mit Verträgen aus 2001 bis 2003 mehrere stille Gesellschafter zu diversen Zusammenschlusszeitpunkten zwischen 1. April 2001 und 1. Juli 2003 auf.

Am 30. April 2002 langte beim Finanzamt für den Bezirk in Wien ein von HerrIngP unterfertigtes Unterschriftenprobenblatt auf Formular Verf26 ein (F-Akt1, Dauerbelege), wonach Herr HerrIngP für die Geschäftsherrin1 u. Mitgesellschafter gegenüber dem Finanzamt einzelzeichnungsberechtigt sei. Das Unterschriftenprobenblatt trägt zusätzlich zum Eingangsstempel des Finanzamtes für den Bezirk in Wien vom 30. April 2002 auch einen Eingangsstempel des Finanzamtes für den anderen. Bezirk in Wien vom 28. August 2002.

Mit Telefax vom 6. November 2002 (=Übermittlung des Fragebogens Verf16) an das Finanzamt für den anderen. Bezirk in Wien meldete Steuerberater Stb2 die Eröffnung des Gewerbebetriebes der Geschäftsherrin1 & Mitges. als atypisch stille Gesellschaft und kreuzte das Feld an, wonach er sich auf die Bevollmächtigung berufe.

In der von Steuerberater Stb2 unterfertigten und am 13. Jänner 2003 beim Finanzamt für den anderen. Bezirk in Wien eingelangten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften für das Jahr 2001 betreffend die Mitunternehmerschaft, die sich aus der *1. Geschäftsherrin* und den an ihr atypisch still Beteiligten zusammensetzte, wurde der *1. Geschäftsherrin* und den sieben weiteren Beteiligten jeweils ein negativer Einkünfteanteil zugeordnet.

Ablichtungen der sieben diesbezüglichen Gesellschaftsverträge mit Zusammenschlußstichtagen zwischen 1. April und 1. Juli 2001 sind aktenkundig (F-Akt1, Dauerbelege; Eingangsstempel dieser Verträge bzw der damit zusammenhängenden Darlehensverträge: 29. März und 28. August 2002). Nach Punkt IX/1 jedes der Gesellschaftsverträge ist zur Geschäftsführung und Vertretung nur die *1. Geschäftsherrin* berechtigt und verpflichtet; im Außenverhältnis ist nur die *1. Geschäftsherrin* berechtigt aufzutreten.

Der Bw ist keiner dieser sieben stillen Beteiligten; aber gemäß § 81 Abs. 5 BAO sind hinsichtlich der Vertretung der Mitunternehmerschaft – wenn eine solche Vertretung einmal wirksam geworden ist – auch die Vorgänge vor dem Eintritt eines neuen Gesellschafters in die Mitunternehmerschaft für die Zeit nach diesem Eintritt von Belang (vgl unten Punkt T); und

die einmal wirksam gewordene Vertretung der Mitunternehmerschaft kann im Übrigen

- auch für wieder ausgetretene Gesellschafter gemäß § 81 Abs. 8 BAO,
- und im Fall der Beendigung der Mitunternehmerschaft auch für die zuletzt beteiligt Gewesenen gemäß § 81 Abs. 6 BAO,

von Belang sein.

Mit Schreiben vom 31. Dezember 2002 meldete die *1. Geschäftsherrin* dem Finanzamt für den anderen. Bezirk in Wien den rückwirkenden Zusammenschluss gemäß Art. IV Umgründungssteuergesetz per 1. April 2002 mit 61 Personen laut einer Liste von atypisch still Beteiligten, in welcher der Bw nicht enthalten ist (F-Akt1, Dauerbelege). Nur einer der Gesellschaftsverträge ist aktenkundig und enthält unter Punkt IX/1 die gleiche Bestimmung zu Geschäftsführung und Vertretung wie oben.

Mit Schreiben vom 30. April 2003 meldete die *1. Geschäftsherrin* dem Finanzamt für den Bezirk in Wien den rückwirkenden Zusammenschluss gemäß Art. IV des Umgründungssteuergesetzes per 1. Juli 2002 mit 17 Personen laut Liste 2002/II, in welcher der Bw nicht enthalten ist.

Mit Schreiben vom 30. September 2003 meldete die *1. Geschäftsherrin* dem Finanzamt für den Bezirk in Wien den rückwirkenden Zusammenschluss gemäß Art. IV des Umgründungssteuergesetzes per 1. Jänner 2003 mit 38 Personen laut Liste 2003/I, in welcher der Bw nicht enthalten ist (F-Akt1, Dauerbelege). Nur einer der Gesellschaftsverträge ist aktenkundig und enthält unter Punkt IX/1 die gleiche Bestimmung zu Geschäftsführung und Vertretung wie oben.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 12. November 2009 wird noch eine weitere, aus dem Veranlagungsakt nicht direkt erkennbare Beteiligungsrunde per 1. Juli 2003 mit weiteren 47 stillen Gesellschaftern angeführt. Da der Bw unstrittig ab 2003 an der Mitunternehmerschaft, die aus der *1. Geschäftsherrin* und den an ihr atypisch still Beteiligten bestand, beteiligt war, ist davon auszugehen, dass der Bw in dieser Beteiligungsrunde als atypisch stiller Gesellschafter aufgenommen wurde. Die vorherigen Beteiligungsrunden sind hier nur für das Thema der wirksamen Vertretung der Mitunternehmerschaft von Belang.

Der gegenständlichen Mitunternehmerschaft war vom Finanzamt für den anderen. Bezirk in Wien die Steuernummer StNr1uralt zugeordnet worden, wie auch aus dem Einkünftefeststellungsbescheid des Finanzamtes für den anderen. Bezirk in Wien für das Jahr 2001 vom 30. Jänner 2003 hervorgeht. In diesem Bescheid ist der Bw nicht enthalten.

Das Finanzamt für den anderen. Bezirk in Wien löschte die der gegenständlichen Mitunternehmerschaft am 8. November 2002 zugewiesene Steuernummer am 22. Mai 2003 (vgl UFS-R1-Akt Bl 45).

Das Finanzamt für den Bezirk in Wien (ab 1. Jänner 2004: Finanzamt Wien bezirk) ordnete der gegenständlichen Mitunternehmerschaft am 21. Mai 2003 die Steuernummer StNr1alt zu (vgl aaO BI 44f).

Dieser Akt wurde am 4. November 2009 an das Finanzamt A abgetreten, welches ihm die Steuernummer StNr1neu zuordnete (vgl aaO BI 44).

Als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter war bei diesen Steuernummern erfasst (vgl aaO BI 82 und BI 7f):

- von 8. November 2002 bis 12. September 2007 Herr Steuerberater Stb2;
- von 7. November 2008 bis 16. März 2009 die WPgesellschaft1;
- von 23. April 2009 bis 22. Oktober 2009 Herr Steuerberater Stb2.

Zur Beurteilung, ob und wer und wie lange rechtswirksam gewillkürter Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter der gegenständlichen Mitunternehmerschaft war (vgl unten Punkt T), ist auch festzuhalten, dass

- die o.a. Eintragungen als Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter am 7. November 2008 und am 23. April 2009 über FinanzOnline erfolgt sind und als eine diesbezügliche Berufung auf die jeweils erteilte Vollmacht aufzufassen sind;
- weitere abgabenverfahrensrechtlich vorgesehene elektronische Eingaben die o.a. Zurücklegungen der Vollmachten vom 12. September 2007 und vom 16. März 2009 über FinanzOnline darstellen.

Die o.a. Vollmachtseintragung vom 8. November 2002 (und bei der zwischenzeitlichen Steuernummer am 21. Mai 2003) erfolgte hingegen durch das Finanzamt; dieser Eintragung liegt offenbar das o.a. Telefax vom 6. November 2002 zugrunde.

Die o.a. Vollmachtsendung vom 22. Oktober 2009 wurde durch das Finanzamt eingetragen; dies beruht offenbar auf der Niederschrift vom 21. Oktober 2009 (siehe unten).

Schriftlich sind diesbezüglich noch aktenkundig:

- Schreiben der Geschäftsherrin1 vom 11. Mai 2009 an das Finanzamt Wien bezirk, worin der Ordnung halber mitgeteilt wird, dass die wpGesellschaft1 seit 5. März 2009 nicht mehr die steuerliche Vertretung sei. Als Beilage wurde u.a. eine Ablichtung von Auftrags- und Vollmachtserteilung der Geschäftsherrin1 & atypisch stille Gesellschafter, unterschrieben von HerrP, vom 3. April 2009 an Stb2 eingereicht.

- Widerruf der gegenüber stb2 erteilten Vollmachten u.a. für „R1“ durch HerrIngP im Beisein u.a. der Betriebsprüferin des FA Wien bezirk in der Niederschrift vom 21. Oktober 2009 (UFS-R1 -Akt BI 36ff).
- Das durch Rechtsanwalt Dr. U eingebrachte Fristverlängerungsansuchen vom 10. Dezember 2010 (vgl unten), mit dessen einziger aktenkundiger Berufung auf eine erteilte Bevollmächtigung in Bezug auf Geschäftsherrin1 & atypisch Stille.

C) Zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften (Einkünfteerklärungen) iZm der *1. Geschäftsherrin* sowie zur abgabenbehördlichen Außenprüfung und deren (gescheiterte; vgl unten Punkt M) bescheidmäßige Umsetzung:

In der Einkünfteerklärung der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille für 2002 (Eingangsstempel 27. Oktober 2003) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -2.721.483,53 € kein Anteil auf den Bw.

Das Finanzamt Wien bezirk erließ einen mit 4. Mai 2004 datierten Bescheid an die Geschäftsherrin1 & atypisch Stille zur Feststellung gemäß § 188 BAO der im Jahr 2002 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -2.721.483,53 €; bei der Verteilung dieser Einkünfte auf die Beteiligten ist der Bw nicht angeführt.

In der von Steuerberater Stb2 unterfertigten Einkünfteerklärung der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille für 2003 (Eingangsstempel 16. November 2004) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -7.128.518 € ein Anteil iHv -32.650,62 € auf den Bw.

Das Finanzamt Wien bezirk erließ einen mit 21. Jänner 2005 datierten Bescheid an die Geschäftsherrin1 & atypisch Stille zu Handen Stb2 zur Feststellung gemäß § 188 BAO der im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -7.128.518,48 €; bei der Verteilung dieser Einkünfte auf 135 Beteiligte inkl. *1. Geschäftsherrin* entfiel auf den Bw ein Anteil iHv -32.650,62 €.

In der von Steuerberater Stb2 unterfertigten Einkünfteerklärung der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille für 2004 (Eingangsstempel 27. Dezember 2005) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -3.553.228,64 € ein Anteil iHv -18.927,85 € auf den Bw.

Das Finanzamt Wien bezirk erließ einen mit 5. Jänner 2006 datierten Bescheid an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille zu Handen Stb2 zur Feststellung gemäß § 188 BAO der im Kalenderjahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -3.553.228,64 €; bei der Verteilung dieser Einkünfte auf 135 Beteiligte inkl. *1. Geschäftsherrin* entfiel auf den Bw ein Anteil iHv -18.927,85 €.

Da Beteiligungen derselben Person in mehreren Beteiligungsrunden (Beteiligungstranchen) vorkamen, ist die Anzahl der an der Geschäftsherrin1 insgesamt still beteiligten und somit in

den Einkünftefeststellungsbescheiden anzuführenden Personen geringer als die Anzahl der sich aus Punkt B ergebenden Beteiligungsvorgänge.

Aufgrund eines Prüfungsauftrages des Finanzamtes Wien bezirk vom 23. Juni 2006 (später auf weitere Jahre ausgeweitet) begann eine Betriebsprüferin des Finanzamtes Wien bezirk mit einer Außenprüfung betreffend einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2002 bis 2004.

In der von HerrP unterfertigten Einkünfteerklärung der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille für 2005 mit 135 Beteiligten inkl. 1. *Geschäftsherrin* (Eingangsstempel 28. November 2008) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -192.805,10 € ein Anteil von -736,87 € auf den Bw.

In der von HerrP unterfertigten Einkünfteerklärung der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille für 2006 mit 135 Beteiligten inkl. 1. *Geschäftsherrin* (Eingangsstempel 28. November 2008) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 2.720.232,10 € ein Anteil von 5.347,09 € auf den Bw.

In der von HerrP unterfertigten Einkünfteerklärung der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille für 2007 mit 135 Beteiligten inkl. 1. *Geschäftsherrin* (Eingangsstempel 23. Jänner 2009) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 42.191,66 € ein Anteil von 93,27 € auf den Bw.

Für 2008 wurde keine Einkünfteerklärung eingereicht.

Die Schlussbesprechung über die im Jahr 2006 begonnene Außenprüfung fand am 21. Oktober 2009 statt; die Niederschrift darüber wurde noch für das Finanzamt Wien bezirk aufgenommen.

Der Akt betreffend Geschäftsherrin1 & atypisch Stille wurde EDV-mäßig am 4. November 2009 vom Finanzamt A übernommen, welches dem Akt die Steuernummer StNr1neu zuordnete.

Die beim Finanzamt Wien bezirk tätige Betriebsprüferin, die die Außenprüfung durchgeführt hatte, erstellte den mit 12. November 2009 datierten Außenprüfungsbericht mit dem Finanzamt A als Behördenbezeichnung.

Die im Rahmen der Geschäftsherrin1 abgewickelten Geschäfte (bzw Verbuchungen scheinbarer Geschäfte) verteilten sich laut BP-Bericht auf zwei Bereiche:

- Erstens die gegenüber den stillen Beteiligten im Prospekt beworbene Erstellung von IT-Anwendungen, insbesondere einer Internetapplikation für Geomarketinganalysen namens „NameVermeintlichesProdukt1“.
Hierzu seien aus der Slowakei zugekauftes Know-how, aus Indien zugekaufte Leistungen

und aus der Slowakei zugekaufte Fertigstellungsarbeiten verbucht und sofort als Aufwand abgesetzt worden mit dem Argument, dass es sich insgesamt wegen der eigenen Fertigstellungsarbeiten um nicht aktivierbaren Herstellungsaufwand gehandelt hätte. Die betreffenden Eingangsrechnungen seien im Wesentlichen nicht bezahlt worden. Befragte Know-how-Lieferanten hätten die Rechnungsausstellung bestritten.

Die Betriebsprüferin schloss aus

- Nichtvorhandensein von Personal bei der Geschäftsherrin¹ zur Weiterentwicklung des Know-how;
- der Beurteilung der nach Urgezen vorgelegten Dokumentationen des zugekauften Know-how, welche sich als Kopien aus Büchern, im Internet frei zugängliche Fachartikel, frei zugängliche Publikationen von Universitäten usw, erwiesen;
- den Aussagen des HerrP: „Ich und sämtliche Firmen, in denen ich tätig war und Funktionen ausübte, haben niemals Leistungen von den in den Rechnungen angeführten Personen erhalten. Es fand kein Leistungsaustausch mit diesen Personen statt.“ Er habe erst nach Prüfungsbeginn die der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen (Datenträger) erstellt, um die vorgenommenen Verrechnungen plausibel erscheinen zu lassen. Dies habe er im Auftrag und auf Druck der tatsächlichen Machthaber getan, weil er der einzige im Unternehmensverband gewesen sei, der das notwendige technische Wissen gehabt habe, die verrechneten Leistungen gegenüber der Betriebsprüfung plausibel und glaubhaft erscheinen zu lassen;

dass die Geschäftsherrin¹ kein Know-how und keine sonstigen werthaltigen Leistungen erhalten habe.

Dieser Geschäftsbereich („Bereich Eins“) wurde im Betriebsprüfungsbericht – insb wegen der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht im Sinne der Markteinkommenstheorie – als keine Einkunftsquelle und als nicht einkommensteuerbar eingestuft.

- Zweitens der Handel mit Navigationsgeräten und dazugehöriger Kartensoftware der Fa. V sowie die Weiterverrechnung von Büro- und Personalaufwendungen an Dritte. Der all dies laut Betriebsprüfungsbericht umfassende „Bereich Zwei“ wurde von der Betriebsprüferin als Einkünfteerzielung gewertet. Die Einkünfte dieses Bereiches wurden mit jährlich Null geschätzt.

Die Abwicklung der Aktivitäten der Geschäftsherrin¹ sei in den Räumlichkeiten der D-GmbH in a erfolgt.

Aus den im F-Akt¹ abgehefteten Zweitschriften, dem Fristverlängerungsantrag (vgl unten) und den Vorhaltsbeantwortungen des Finanzamtes A vom September 2010 (vgl unten

Punkt L) geht hervor, dass am 12. November 2009 dem HerrP – mit einem Textverarbeitungsprogramm erstellte – Ausfertigungen folgender Schreiben übergeben wurden, auf denen jeweils das Finanzamt A als Behörde angegeben war und die für dessen Vorständin von Herrn S, einem Beamten des Finanzamtes c, unterzeichnet waren:

- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001, gerichtet an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin1, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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 in diesem Bescheid nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2001 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle acht namentlich genannten Beteiligten – inkl der Geschäftsherrin1 – mit jeweils Null, von denen keiner der Bw ist, gerichtet an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin1 mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002, gerichtet an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin1, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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 in diesem Bescheid nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2002 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 79 namentlich genannten Beteiligten – inklusive der Geschäftsherrin1 – mit jeweils Null, von denen keiner der Bw ist, gerichtet an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin1 mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);

- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2003, gerichtet an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin1, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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 in diesem Bescheid nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive der Geschäftsherrin1 und des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin1 mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2004, gerichtet an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin1, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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 in diesem Bescheid nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive der Geschäftsherrin1 und des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin1 mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle

135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive der Geschäftsherrin1 und des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin1 mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);

- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive der Geschäftsherrin1 und des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin1 mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive der Geschäftsherrin1 und des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin1 mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive der Geschäftsherrin1 und des Bw – mit jeweils Null, gerichtet an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin1 mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 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).

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2009 stellte RA Dr. U – unter Berufung auf die Bevollmächtigung („Vollmacht erteilt“) – in Vertretung von neuerNameHerrP, vormals P, dieser wiederum in Vertretung u.a. für die Geschäftsherrin1 & 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, mit 11. November 2009 datierten vier o.a.

Wiederaufnahmsbescheide sowie für die acht o.a. Einkünftefeststellungsbescheide (vgl UFS-R1-Akt Bl 31-33).

Die Zweitschrift einer derartigen, als Bescheid intendierten Fristverlängerung vom 18. Jänner 2010 an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin1 ohne Hinweis iSd § 101 BAO ist aktenkundig (vgl UFS-R1 -Akt Bl 34).

Es kann hier jedoch dahingestellt bleiben, ob

- dadurch ein – insbesondere auch für die stillen Beteiligten (früheren Mitunternehmer) – wirksamer Fristverlängerungsbescheid erlassen worden ist, und zwar
 - trotz Bezeichnung der Geschäftsherrin1 und nicht des Rechtsanwaltes Dr. U als Zustellempfänger, sei es infolge einer Heilung des Zustellmangels durch § 9 Abs. 3 Satz 2 ZustellG idF BGBl I 5/2008 oder infolge einer Interpretation des § 103 Abs. 2 lit. a BAO idF BGBl I 124/2003, nach welcher die in seiner geltend gemachten Bevollmächtigung grundsätzlich enthaltene Zustellbevollmächtigung „Abgabenbehörden gegenüber unwirksam“ ist,
 - trotz Nichtanführung der Beteiligten und des Hinweises gemäß § 101 Abs. 3 oder 4 BAO,
- oder ob bereits 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 jeweils 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 es erfolgt ohnehin aufgrund der Begründung unter Punkt W/d eine Zurückweisung des Wiedereinsetzungsantrages mit Spruchpunkt 1/b der vorliegenden Berufungsentscheidung.

Folgende Maßnahmen waren rein finanzverwaltungsintern und stellen schon mangels Bekanntgabe durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO) jedenfalls keine Bescheide im rechtlichen Sinn dar; diese Maßnahmen führten insb zu automatisierten Mitteilungen über die festgestellten Einkünfteanteile für die Einkommensteuerakten der Gesellschafter an die betreffenden (Wohnsitz-)Finanzämter; die Datierung dieser Maßnahmen macht erklärlich, warum in den gemäß § 295 Abs. 1 BAO an den Bw gerichteten Einkommensteuerbescheiden vom 22. Dezember 2009 zur Begründung jeweils auf bescheidmäßige Feststellungen des Finanzamtes A zu Steuernummer StNr1neu vom „14.12.2009“ verwiesen wird:

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel-‘Bescheid’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „Geschäftsherrin1 & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT C“
in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms‘bescheid’ zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2001 und zweitens ein ‘Bescheid’ betreffend Feststellung der im Jahr 2001 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 8 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw nicht angeführt ist;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel-‘Bescheid’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „Geschäftsherrin1 & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT C“
in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms‘bescheid’ zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2002 und zweitens ein ‘Bescheid’ betreffend Feststellung der im Jahr 2002 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 79 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw nicht angeführt ist;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel-‘Bescheid’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „Geschäftsherrin1 & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT C“
in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms‘bescheid’ zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2003 und zweitens ein ‘Bescheid’ betreffend Feststellung der im Jahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 135 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel- ‘Bescheid’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „Geschäftsherrin1 & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT C “
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 135 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ‘Bescheid’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „Geschäftsherrin1 & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT C“

betreffend Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 135 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „Geschäftsherrin1 & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT C“
betreffend Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 134 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „Geschäftsherrin1 & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT C“
betreffend Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 134 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „Geschäftsherrin1 & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT C“
betreffend Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 134 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null.

D) 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 „geschäftsherrin2“ mit Sitz in Wien und Geschäftsanschrift Adr1inWienerBezirk 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 Adr3inWienerBezirk in das Firmenbuch eingetragen. Am 8. Jänner 2008 wurde als Geschäftsanschrift Adr4inAbermalsAnderemWienerBezirk in das Firmenbuch eingetragen.

Am 11. Februar 2009 wurde durch das Landesgericht a die Verlegung des Sitzes der 2. *Geschäftsherrin* nach a und die Geschäftsanschrift Adr4in_a in das Firmenbuch eingetragen.

Als Geschäftsführer der 2. *Geschäftsherrin* war ab Beginn bis 26. Februar 2010 HerrIngP 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 „geschäftsherrin2 in Liqu.“ geändert.

E) Zum Steuerakt (Papierakt) betreffend geschäftsherrin2 & atypisch Stille des Finanzamtes, abgekürzt: F-Akt2 (+Ausdrucke aus elektronischem Steuerakt im „UFS-Akt zu Geschäftsherrin2 & atypisch Stille (betr. div. GZ.)“, abgekürzt: UFS-R2-Akt) hinsichtlich der Bildung und Vertretung der behaupteten Mitunternehmerschaft:

Die geschäftsherrin2 schloss mit stillen Gesellschaftern in mehreren Beteiligungsrunden/tranchen in den Jahren 2004 bis 2006 Gesellschaftsverträge ab.

In den aktenkundigen Eingaben dieser *2. Geschäftsherrin* an das Finanzamt für den 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, unter denen der Bw nicht ist);
- 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 der Gesellschafterliste 2004/I enthalten und in den Gesellschafterlisten 2004/II und 2004/III nicht enthalten. Die Gesellschaftsverträge dieser Beteiligungsrunden – zumindest soweit sie dem Finanzamt durch Einreichung von Ablichtungen zugekommen sind – 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 in Ablichtung: fast alle aus den Tranchen 2004/I (jedoch nicht denjenigen, den der Bw mit der *2. Geschäftsherrin* abgeschlossen hat) 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.

- keine Eingaben, in denen ausdrücklich jemand als Vertreter gemäß § 81 BAO der geschäftsherrin2 & atypisch Stille bezeichnet würde. Die Unterfertigung der für diese (zumindest behauptete) Mitunternehmerschaft eingereichten Einkünftefeststellungserklärungen für 2004 und 2005 durch HerrP unter Beisetzung des Stempels der geschäftsherrin2 dokumentiert nur ein Auftreten der geschäftsherrin2, als ob sie Vertreterin der (zumindest behaupteten) Mitunternehmerschaft gewesen wäre.

Das Finanzamt Wien bezirk vergab für die geschäftsherrin2 & Atypisch Stille Ges. mit der abgekürzten Bezeichnung geschäftsherrin.2 & Atyp.St.Ges. die St.Nr. StNr2alt. Die für die zweite und die dritte Beteiligungsrunde 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 BGBl 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. ErIRV zum AbgVRefG, 38BlgNR XXIV.GP)].

Als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter war von 11. Jänner 2006 bis 16. März 2009 bei der der Geschäftsherrin.2 & atypisch Stille zugeordneten Steuernummer die WPgesellschaft1 in der EDV der Finanzverwaltung eingetragen (über FinanzOnline). Am 23. April 2009 wurde über FinanzOnline Steuerberater STB2 als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter eingetragen. Dieser wurde am 22. Oktober 2009 vom Finanzamt gelöscht. (UFS-R2-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 den o.a. Eintragungen als Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter über FinanzOnline eine diesbezügliche Berufung auf die jeweils erteilte Vollmacht durch die WPgesellschaft1 am 11. Jänner 2006 sowie durch Stb2 am 23. April 2009 gegeben. Eine weitere abgabenverfahrensrechtlich vorgesehene elektronische Eingabe ist in der Zurücklegung der Vollmacht durch die WPgesellschaft1 am 16. März 2009 zu erblicken. Schriftlich sind aktenkundig:

- Von Herrn P unterfertigter Auftrag und Vollmacht der geschäftsherrin2 & atypisch stille Gesellschafter für Steuerberater Stb2 inklusive ausdrücklich erteilter Zustellvollmacht vom

3.4.2009 (UFS-R2-Akt, BI 80 – 82), dem Finanzamt Wien bezirk mit Schreiben 11. Mai 2009 (UFS-R2-Akt, BI 79) bekanntgegeben.

- Widerruf der gegenüber Stb. stb2 erteilten Vollmachten u.a. für „R2“ durch HerrIngP im Beisein u.a. des Betriebsprüfers des FA Wien bezirk in Niederschrift vom 21. Oktober 2009 (UFS-R2 -Akt BI 88, 94)
- Das durch Rechtsanwalt Dr. U eingebrachte Fristverlängerungsansuchen vom 10. Dezember 2010 (vgl unten), mit dessen einziger aktenkundiger Berufung auf eine erteilte Bevollmächtigung in Bezug auf Geschäftsherrin2 & atypisch Stille.

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, welche bis dahin im Akt der Geschäftsherrin2 & atypisch Stille nicht aktenkundig gewesen waren.

[Anm: Dies wurde in den (vermeintlichen) Bescheiden vom 11. November 2009, die im anschließenden Punkt F 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 in Sachen Geschäftsherrin2 & atypisch Stille sind – wie unter Punkt N dargestellt werden wird – ohnehin bereits aus drei für sich hinreichenden Gründen nichtig.]

F) Zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften (Einkünfteerklärungen) iZm der 2. *Geschäftsherrin* sowie zur abgabenbehördlichen Außenprüfung und deren (gescheiterte; vgl unten Punkt N) bescheidmäßige Umsetzung:

Anm: Genaugenommen konnte es sich nur um vermeintliche Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften handeln: Denn die 2. *Geschäftsherrin*, d.h. die geschäftsherrin2, 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 U 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.

Laut der Einkünfte-„Erklärung“ für die geschäftsherrin2 & atypisch Stille für 2004 mit 107 Beteiligten inkl. Geschäftsherrin (Eingangsstempel 15. Februar 2006) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -9.026.405,39 € ein Anteil iHv -51.476,70 € auf den Bw.

Das Finanzamt Wien bezirk erließ einen mit 8. Juni 2006 datierten Bescheid, dessen Wirksamkeit oder Nichtigkeit hier dahingestellt bleiben kann, an geschäftsherrin.2 & Atyp.St. Ges. zu Händen wirtschaftsprüfungsgesellschaft1 zur Feststellung gemäß § 188 BAO der im Kalenderjahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -9.026.405,39 €; bei der Verteilung dieser Einkünfte auf 107 Beteiligte inkl. 2. *Geschäftsherrin* entfiel auf den Bw ein Anteil iHv -51.476,70 €.

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 geschäftsherrin.2 & Atyp.St.Ges.

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 -48.968,19 € auf den Bw.

Laut der elektronisch eingebrachten Einkünfte-„Erklärung“ für 2006 für 179 Beteiligte entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -5.045.418,15 € ein Anteil iHv -16.277,39 € auf den Bw.

Für die Jahre 2007 und 2008 wurden keine – auch keine vermeintlichen – Einkünfte-erklärungen eingebracht.

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 geschäftsherrin.2 & Atyp.St.Ges. den Ort der Geschäftsleitung nach Adr4in_a verlegt habe.

Die (EDV-mäßige) Aktenabtretung erfolgte am 4. November 2009, wobei das Finanzamt A der geschäftsherrin.2 & Atyp.St.Ges. die Steuernummer StNr2neu zuordnete.

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.

Hinsichtlich des gegenüber den Anlegern behaupteten Unternehmensgegenstandes der *2. Geschäftsherrin* – insbesondere Entwicklung eines Geomarketing und Bezeichnung Vermeintliches Produkt 2 – wird im Betriebsprüfungsbericht dargestellt, dass dies nur in der Verbuchung von vermeintlichen Know-how-Ankäufen bestanden habe. Die behaupteten Ankaufspreise seien sofort als Aufwand abgesetzt worden mit dem Argument, dass es sich insgesamt wegen der eigenen Fertigstellungsarbeiten um nicht aktivierbaren Herstellungsauswand gehandelt hätte.

Die betreffenden Eingangsrechnungen seien im Wesentlichen nicht bezahlt worden.

Befragte Know-how-Lieferanten hätten die Rechnungsausstellung bestritten.

Der Betriebsprüfer schloss aus

- Nichtvorhandensein von Personal bei der geschäftsherrin 2 zur Entwicklung oder Weiterentwicklung von Know-how;
- der Beurteilung der nach Urgegnen vorgelegten Dokumentationen des zugekauften Know-how, welche sich als Kopien aus Büchern, im Internet frei zugängliche Fachartikel, frei zugänglichen Publikationen von Universitäten etc, erwiesen;
- den Aussagen des HerrP: „Ich und sämtliche Firmen, in denen ich tätig war und Funktionen ausübte, haben niemals Leistungen von den in den Rechnungen angeführten Personen erhalten. Es fand kein Leistungsaustausch mit diesen Personen statt.“ Er habe erst nach Prüfungsbeginn die der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen (Datenträger) erstellt, um die vorgenommenen Verrechnungen plausibel erscheinen zu lassen. Dies habe er im Auftrag und auf Druck der tatsächlichen Machthaber getan, weil er der einzige im Unternehmensverband gewesen sei, der das notwendige technische Wissen gehabt habe, die verrechneten Leistungen gegenüber der Betriebsprüfung plausibel und glaubhaft erscheinen zu lassen;

dass die geschäftsherrin 2 kein Know-how und keine sonstigen werthaltigen Leistungen erhalten habe.

Es habe insbesondere mangels Gewinnerzielungsabsicht im Sinne der Markteinkommens-theorie keine Einkunftsquelle gegeben; und die Tätigkeit sei als nicht einkommensteuerbar einzustufen.

Die Abwicklung der Aktivitäten der Geschäftsherrin.2 sei in den Räumlichkeiten der D-GmbH in a erfolgt.

Aus den im F-Akt2 abgehefteten Zweitschriften, dem Rückschein, dem Fristverlängerungsantrag (vgl unten) und den Vorhaltsbeantwortungen des Finanzamtes A vom September 2010 (vgl Punkt L) geht hervor, dass am 12. November 2009 dem HerrP – mit einem Textverarbeitungsprogramm erstellte – Ausfertigungen folgender Schreiben übergeben wurden, auf denen jeweils das Finanzamt A als Behörde angegeben war und die für dessen Vorständin von Herrn S, einem Beamten des Finanzamtes c 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 zufließen (§ 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 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 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 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 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 2008 betreffend der Geschäftsherrin2 & atypisch Stille unterbleibe für die namentlich angeführten 180 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw 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 Schreiben vom 10. Dezember 2009 stellte RA Dr. U – unter Berufung auf die Bevollmächtigung („Vollmacht erteilt“) – in Vertretung von neuerNameHerrP, 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 UFS-R2-Akt BI 22-24).

Die Zweitschrift einer derartigen, als Bescheid intendierten Fristverlängerung an Geschäftsherrin2 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin2 ohne Hinweis iSd § 101 BAO ist aktenkundig (vgl UFS-R2-Akt BI 25). Es kann hier jedoch dahingestellt bleiben, ob

- dadurch ein – insbesondere auch für die stillen Beteiligten (behaupteten Mitunternehmer) – wirksamer Fristverlängerungsbescheid erlassen worden ist, und zwar
 - trotz Bezeichnung der Geschäftsherrin2 und nicht des Rechtsanwaltes Dr. U als Zustellempfänger, sei es infolge einer Heilung des Zustellmangels durch § 9 Abs. 3 Satz 2 ZustellG idF BGBl I 5/2008 oder infolge einer Interpretation des § 103 Abs. 3 lit. a BAO idF BGBl I 124/2003, nach welcher die in seiner geltend gemachten Bevollmächtigung grundsätzlich enthaltene Zustellbevollmächtigung „Abgabenbehörden gegenüber unwirksam“ ist,
 - trotz Nichtanführung der Beteiligten und des Hinweises gemäß § 101 Abs. 3 oder 4 BAO,
- oder ob bereits 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 jeweils 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 es erfolgt ohnehin aufgrund der Begründung unter Punkt W/d eine Zurückweisung des Wiedereinsetzungsantrages mit Spruchpunkt 1/d der vorliegenden Berufungsentscheidung.

Folgende Maßnahmen waren rein finanzverwaltungsintern und stellen schon mangels Bekanntgabe durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO) jedenfalls keine Bescheide im rechtlichen Sinn dar; diese Maßnahmen führten insb zu automatisierten Mitteilungen über die festgestellten Einkünfteanteile für die Einkommensteuerakten der (behaupteten) Mitunternehmer:

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel-‘Bescheid’ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009 an „geschäftsherrin.2 & Atyp.St.Ges.“ „z.H. FINANZAMT C “ 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 – inkl. des Bw – mit jeweils Null;

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'Bescheid' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „geschäftsherrin.2 & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT C “
betreffend Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 107 Beteiligte – inkl. des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter gemäß § 293b BAO berichteter 'Bescheid' des Finanzamtes A vom 18. Dezember 2009
an „geschäftsherrin.2 & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT C “
betreffend Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 175 Beteiligte – inkl. des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „geschäftsherrin.2 & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT C“
betreffend Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „geschäftsherrin.2 & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT C “
betreffend Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „geschäftsherrin.2 & Atyp.St.Ges.“
„z.H. FINANZAMT C “
betreffend Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte – inkl des Bw – mit jeweils Null.

G) 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 „alterFirmennameGeschäftsherrin3.“ mit Sitz in a und Geschäftsanschrift Adr5in_a 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 cc die Verlegung des Sitzes der *3. Geschäftsherrin* nach W bei cc und die Geschäftsanschrift Adr6in_W bei cc 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 T,
- Geschäftsanschrift Adr7inT.

Am 23. Dezember 2008 wurde durch das Landesgericht a die Verlegung des Sitzes der *3. Geschäftsherrin* nach a und die Geschäftsanschrift Adr5in_a 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 HerrIngP 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.

H) 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-R3-Akt) hinsichtlich der Bildung und Vertretung der behaupteten Mitunternehmerschaft:

Die *3. Geschäftsherrin* schloss mit stillen Gesellschaftern in mehreren Beteiligungsunden/-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 cc eingebrachter Liste (Tabelle), wobei der Bw nicht 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 mit einem Einzahlungsbetrag (vorvorletzte Spalte) = Nominale (vorletzte Spalte) = atypisch stille Einlage (letzte Spalte) = jeweils 12.000,00 € 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 Zusammenschlußstichtag 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. FAnrC) vergab für die Geschäftsherrin³ [bzw damals noch: alterFirmennameGeschäftsherrin³.] & atypisch stille Gesellschafter am 4. September 2007 die St.Nr. (FAnrC-)StNr³alt.

Als Vertreter gemäß § 81 BAO wurde bei dieser Steuernummer vom Finanzamt in der EDV am 4. September 2007 die StbGesellschaft³ und am 5. Oktober 2007 die 3. Geschäftsherrin erfasst (UFS-Galileo-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: adr⁶inW;

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: steuerberatungsgesellschaft³“

Am 28. August 2007 war vom Finanzamt c eine „Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme“ aufgenommen worden, woran laut Unterschriften seitens des Finanzamtes ein Erhebungsorgan und seitens AlterFirmennameGeschäftsherrin³ & 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: „stb.ges3“

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 AlterFirmennameGeschäftsherrin3 zu.“

In den Musterverträgen zu den Beteiligungstranchen heißt es, wobei „R3“ die Kurzbezeichnung der Geschäftsherrin ist: „Zur Geschäftsführung und Vertretung ist nur die R3 berechtigt und verpflichtet. Im Außenverhältnis ist nur die R3 berechtigt aufzutreten. Der atypisch stille Gesellschafter ist im Innenverhältnis wie ein Gesellschafter mit den Rechten und Pflichten eines Kommanditisten zu behandeln. Die R3 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 AlterFirmennameGeschäftsherrin3 [später: Geschäftsherrin3] & atypisch Stille zugeordneten Steuernummer am 4. September 2007 die steuerberat.gesellschaft3. Diese wurde am 27. September 2007 (über FinanzOnline) durch die WPgesellschaft1 ersetzt, welche diese Eintragung 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-R3-Akt BI 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 WPgesellschaft1 am 27. September 2007 sowie durch Stb2 am 23. April 2009 gegeben. Eine weitere abgabenverfahrensrechtlich vorgesehene elektronische Eingabe ist in der Zurücklegung der Vollmacht durch die WPgesellschaft1 am 16. März 2009 zu erblicken.

Niederschriftlich widerrief HerrIngP im Beisein u.a. des Betriebsprüfers des FA c am 21. Oktober 2009 die gegenüber Stb. stb2 erteilten Vollmachten u.a. für „R3“ (UFS-R3-Akt BI 103, 109)

I) Zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften (Einkünfteerklärungen) iZm der 3. *Geschäftsherrin* sowie zur abgabenbehördlichen Außenprüfung und deren (gescheiterte; vgl unten Punkt O) bescheidmäßige Umsetzung:

Die Anmerkung am Beginn von Punkt F, wonach es sich genaugenommen mangels Unterfertigung durch eine vertretungsbefugte Person um vermeintliche Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften handelte, gilt sinngemäß auch hier.

Aufgrund eines Prüfungsauftrages des Finanzamtes c vom 30. Jänner 2008 begann 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 -9.171.338,85 € und der davon auf den Bw entfallende Anteil mit -38.556,16 € 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 -44.751,21 € 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 (FAnrA) 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-cc 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 (FAnrA) übermittelt.“

Die (EDV-mäßige) Aktenabtretung erfolgte am 2. November 2009, wobei das Finanzamt A der Geschäftsherrin³ & atypisch Stille die Steuernummer StNr³neu zuteilte.

Laut Vorhaltsbeantwortungen des Finanzamtes A vom September 2010 (vgl Punkt L) 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 Betriebsprüfers ist Herr S.

Ein verwaltungsinterner Organisationserlass soll die Approbationsbefugnis für Bescheide, die nach einer in sogenannter Nachbarschaftshilfe durchgeführten Prüfung ergehen, dem Teamleiter des Betriebsprüfers zuweisen (vgl unten Punkt P).

[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.]

Hinsichtlich des gegenüber den Anlegern behaupteten Unternehmensgegenstandes der *3. Geschäftsherrin* – insbesondere Entwicklung eines verteilten Datenbankmanagement-Systems – wird im Betriebsprüfungsbericht dargestellt, dass dies nur in der Verbuchung von vermeintlichen Know-how-Ankäufen und Fertigstellungsarbeiten bestanden habe, wobei Lieferanten die *1. Geschäftsherrin* und die *2. Geschäftsherrin* gewesen wären. Die behaupteten Ankaufspreise seien sofort als Aufwand abgesetzt worden mit dem Argument, dass es sich insgesamt wegen der eigenen Fertigstellungsarbeiten um nicht aktivierbaren Herstellungsauswand gehandelt hätte.

Die betreffenden Eingangsrechnungen seien zu einem wesentlichen Teil nicht bezahlt worden.
Der Betriebsprüfer schloss aus

- Nichtvorhandensein von Personal bei der Geschäftsherrin³ zur Entwicklung oder Weiterentwicklung von Know-how;
- der Beurteilung der nach Urgenzen vorgelegten Dokumentationen des zugekauften Know-how, welche sich als Kopien aus Büchern, im Internet frei zugängliche Fachartikel, frei zugänglichen Publikationen von Universitäten etc, erwiesen;
- den Aussagen des HerrP: „Ich und sämtliche Firmen, in denen ich tätig war und Funktionen ausübte, haben niemals Leistungen von den in den Rechnungen angeführten Personen erhalten. Es fand kein Leistungsaustausch mit diesen Personen statt.“ Er habe erst nach Prüfungsbeginn die der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen (Datenträger) erstellt, um die vorgenommenen Verrechnungen plausibel erscheinen zu lassen. Dies habe er im Auftrag und auf Druck der tatsächlichen Machthaber getan, weil er der einzige im Unternehmensverband gewesen sei, der das notwendige technische Wissen gehabt habe, die verrechneten Leistungen gegenüber der Betriebsprüfung plausibel und glaubhaft erscheinen zu lassen;

dass die Geschäftsherrin³ kein Know-how und keine sonstigen werthaltigen Leistungen erhalten habe.

Es habe insbesondere mangels Gewinnerzielungsabsicht im Sinne der Markteinkommens-
theorie keine Einkunftsquelle gegeben; und die Tätigkeit sei als nicht einkommensteuerbar einzustufen.

Die Abwicklung der Aktivitäten der R³ sei in den Räumlichkeiten der D-GmbH in a erfolgt.

Aus den im F-Akt³ abgehefteten Zweitschriften, dem Rückschein, dem Fristverlängerungsantrag (vgl unten) und den Vorhaltsbeantwortungen des Finanzamtes A vom September 2010 (siehe Punkt L) geht hervor, dass am 12. November 2009 dem HerrP – mit einem Textverarbeitungsprogramm 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 der 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 der 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 der 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; diese Maßnahmen führten insb zu Mitteilungen über die festgestellten Einkünfteanteile für die Einkommensteuerakten der (behaupteten) Mitunternehmer:

- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEEN GEM. § 188 BAO 2006“ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „geschäftsherrin3 & 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 – inkl. des Bw – mit jeweils Null (vgl UFS-R3-Akt BI 110-117).
- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEEN GEM. § 188 BAO 2007“ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „geschäftsherrin3 & 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 – inkl. des Bw – mit jeweils Null (vgl aaO BI 118-129).

- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEEN GEM. § 188 BAO 2008“ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „geschäftsherrin3 & 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 – inkl. des Bw – mit jeweils Null (vgl aaO BI 130-141).
- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEEN GEM. § 188 BAO 2008“ des Finanzamtes A vom 15. Dezember 2009
an „geschäftsherrin3 & atyp Still“
„z.H. FINANZAMT C“
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 – inkl. des Bw – mit jeweils Null festgestellt würden (vgl aaO BI 142-155).

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2009 stellte RA Dr. U in Vertretung von neuerNameHerrP, 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-R3-Akt BI 95-97).

Die Zweitschrift einer derartigen, als Bescheid intendierten Fristverlängerung an Geschäftsherrin3 & atypisch Stille z.H. Geschäftsherrin3 ohne Hinweis iSd § 101 BAO ist aktenkundig (vgl UFS-R3-Akt BI 98).

Es kann hier jedoch dahingestellt bleiben, ob

- dadurch ein – insbesondere auch für die stillen Beteiligten (behaupteten Mitunternehmer) – wirksamer Fristverlängerungsbescheid erlassen worden ist, und zwar
 - trotz Bezeichnung der Geschäftsherrin3 und nicht des Rechtsanwaltes Dr. U als Zustellempfänger, sei es infolge einer Heilung des Zustellmangels durch § 9 Abs. 3 Satz 2 ZustellG idF BGBl I 5/2008 oder infolge einer Interpretation des § 103 Abs. 2 lit. a BAO idF BGBl I 124/2003, nach welcher die in seiner geltend gemachten

Bevollmächtigung grundsätzlich enthaltene Zustellbevollmächtigung

„Abgabenbehörden gegenüber unwirksam“ ist,

- trotz Nichtanführung der Beteiligten und des Hinweises gemäß § 101 Abs. 3 oder 4 BAO,
- oder ob bereits 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 jeweils 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 es erfolgt ohnehin aufgrund der Begründung unter Punkt W/d eine Zurückweisung des Wiedereinsetzungsantrages mit Spruchpunkt 1/f der vorliegenden Berufungsentscheidung.

J) Rechtsmittel und Anträge des Bw zu den (vermeintlichen) Feststellungsbescheiden/Grundlagenbescheiden, sowie Bescheide über diese Anbringen, sowie Rechtsmittel des Bw gegen letztgenannte Bescheide (betreffend Spruchpunkt 1):

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2010 (ebenso Postaufgabe) an das Finanzamt A (Eingangsstempel 28. Jänner 2010) und an das Finanzamt CC (Eingangsstempel 29. Jänner 2010) stellte der Bw, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. RA, die sich auf die Bevollmächtigung berief („VM erteilt“), erstens einen Zustellantrag, zweitens einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO, und drittens wurde Berufung erhoben jeweils betreffend/gegen:

Bescheide betreffend Geschäftsherrin3 und atypisch stille Gesellschafter, St.Nr. StNr3neu, vom 11.12.2009 (bzw 11.11.2009 iSv Seite 4f des Schriftsatzes),

Bescheide betreffend Geschäftsherrin1 und atypisch stille Gesellschafter, St.Nr. StNr1neu, vom 11.11.2009,

Bescheide betreffend geschäftsherrin2 und atypisch stille Gesellschafter, St.Nr. StNr2neu, vom 11.11.2009,

Bescheide betreffend geschäftsherrin2 und atypisch stille Gesellschafter, St.Nr. StNr2neu, vom 14.12.2009.

Der Bw habe erst mit der Zustellung der abgeleiteten Bescheide (gemäß § 295 BAO erlassene Einkommensteuerbescheide) vom 22. Dezember 2009 und deren zusätzlicher Begründung vom 23. Dezember 2009 Kenntnis von den Feststellungsbescheiden / Grundlagenbescheiden erhalten, die erlassen worden sein sollen.

Vorgebracht wird, dass keine ordnungsgemäße Zustellung der Bescheide vom 11. November und 14. Dezember 2009 erfolgt sei, weil der Geschäftsführer der Geschäftsherrinnen infolge Verhaftung und Kontaktaufnahmeverbot zu Beteiligten defacto nicht mehr in der Lage gewesen sei, als Geschäftsführer zu agieren. Somit sei weder Geschäftsherrin noch deren Geschäftsführer ein ordnungsgemäßer gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter iSd § 101 Abs. 3 BAO gewesen; aus Ermessensgründen hätte von der Zustellfiktion kein Gebrauch gemacht werden dürfen, sondern die Feststellungsbescheide an jeden Gesellschafter zuzustellen bzw jedenfalls dem Gesellschafter, der eine solche Zustellung begehre, wobei der Hinweis auf die Zustellfiktion entsprechend einzuschränken sei (Verweis auf *Ritz*, BAO³, § 101 Tz 10 sowie BMF 24.5.2002 in SWK 2002, S 522).

Für den Fall, dass die Behörde der Ansicht sei, dass eine wirksame Zustellung erfolgt sei, werde in eventu der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO gestellt hinsichtlich der Rechtsmittelfrist gegen die Grundlagenbescheide, weil durch das Ereignis der Verhaftung des Geschäftsführers der Geschäftsherrinnen und die Auflage des Landesgerichtes a, Kontaktaufnahmen mit sämtlichen möglichen Beteiligten zu unterlassen, eine Wahrung der Rechte nicht möglich sei.

Gegen die mit Berufung angefochtenen Grundlagenbescheide wurde auch ein umfangreiches inhaltliches Vorbringen samt Beilagen gegen die Nichtanerkennung von Einkunftsquellen erstattet sowie in eventu beantragt, die Verluste aus der Veruntreuung anzuerkennen, jedenfalls bis zur Höhe der Einlage.

In der vorliegenden Berufungsentscheidung wird auf diese inhaltlichen Themen nicht eingegangen werden können, weil sich sämtliche Maßnahmen im November und Dezember 2009, die den Eindruck der Erlassung von Feststellungsbescheiden in Sachen Geschäftsherrin1 & atypisch Stille, Geschäftsherrin2 & atypisch Stille sowie Geschäftsherrin3 & atypisch Stille erwecken konnten, als rechtlich unwirksam erweisen werden. Somit sind nur sogenannte Nichtbescheide – also in Wahrheit gar keine Feststellungsbescheide – ergangen. An diesen vermeintlichen Feststellungsbescheiden sind keine inhaltlichen Änderungen möglich; vielmehr können nur die Konsequenzen aus der Nichtigkeit (rechtliche Nichtexistenz) der vermeintlichen Feststellungsbescheide gezogen werden.

Das Finanzamt A erließ daraufhin folgende, mit 7. April 2010 datierte Bescheide an den Bw zu Händen RaeOG:

- a) Zurückweisungsbescheid, mit dem die Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO der Jahre 2006 bis 2008 als Beteilig-

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

- b) Bescheid, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist gegen die unter a) 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 aus der Untersuchungshaft entlassen worden. Die Feststellungsbescheide seien ihm erst am 12. November 2009 zugestellt worden. Er habe nach seiner Enthftung die Interessen der geprüften Gesellschaften wahrgenommen und sich eines steuerlichen Vertreters (WP-Gesellschaft^{1a}) sowie einer anwaltlichen Vertretung (RA Dr. u) bedient. Das Gericht habe ihm nur verboten, jeden Kontakt mit Mitbeschuldigten zu meiden. Die Beteiligten seien aber keine Mitbeschuldigten.
- c) Zurückweisungsbescheid, mit dem die Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 188 BAO der Jahre 2003 bis 2008 als Beteiligter bei der Geschäftsherrin¹ & atypisch Stille zurückgewiesen wurde aus dem Grund, dass die Berufungsfrist bereits am 14. Dezember 2009 abgelaufen sei.
- d) Bescheid, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist gegen die unter c) genannten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde mit der gleichen Begründung wie oben unter b).
- e) Zurückweisungsbescheid, mit dem die Berufung vom 27. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO der Jahre 2004 bis 2008 als Beteiligter bei der Geschäftsherrin² & atypisch Stille zurückgewiesen wurde aus dem Grund, dass die Berufungsfrist bereits am 14. Dezember 2009 abgelaufen sei.
- f) Bescheid, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Berufungsfrist gegen die unter e) genannten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde mit der gleichen Begründung wie oben unter b).

Weiters wies das Finanzamt darauf hin, dass ein Antrag auf Zustellung von Bescheiden in der BAO nicht vorgesehen sei.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2010 erhob der Bw, vertreten durch RaeOG, die sich auf die Bevollmächtigung berief („VM erteilt“), dagegen Berufung mit dem Begehren nach Behebung der angefochtenen Bescheide und der Behandlung der Berufung vom 27. Jänner 2010 als

rechtzeitig und in eventu dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand Folge zu geben. Vorgebracht wird u.a.:

- Diskrepanz zwischen Begründung der abgeleiteten Bescheide, wonach die Grundlagenbescheide vom 14. Dezember 2009 wären, und der nunmehrigen Berufungszurückweisung wegen Ablauf der Berufungsfrist am 14. Dezember 2009.
- Unzulässigkeit der Zustellung unter Inanspruchnahme der Zustellfiktion gemäß § 103 Abs. 3 BAO an Herrn P mit Verweis auf BMF, SWK 2002, S522.
- Die Behörde hätte davon ausgehen müssen, dass der Antrag zur Verlängerung der Berufungsfrist gegen die Grundlagenbescheide bis Ende Februar 2010 mit Wirksamkeit für sämtliche Berufungswerber gestellt worden ist.
- Das geltend gemachte unvorhergesehene bzw unabwendbare Ereignis sei nicht die Verhaftung des Geschäftsführers gewesen, sondern dass der Geschäftsführer den Bw nicht informierte und der Bw daher an der Einbringung des Rechtsmittels gehindert war.
- Insoweit die Behörde der Meinung sei, dass ein Antrag auf Bescheidzustellung in der BAO nicht vorgesehen sei, werde ein Antrag auf Akteneinsicht gestellt.

K) Versendung von Bescheid(teil)abschriften und Rechtsmittel betreffend Spruchpunkt 2:

Laut aktenkundigen Zweitschriften sind dem Bw in Reaktion auf den o.a. Antrag auf Akteneinsicht vom 19. Mai 2010 als Anlage zu einem Schreiben vom 2. Juni 2010 (ggfs auszugsweise) Abschriften von Bescheiden, die als erlassende Behörde das Finanzamt A ausweisen, übermittelt worden, und zwar

- auszugsweise Abschrift von einem an Geschäftsherrin3 & atypisch Stille gerichteten, mit 11. November 2009 datierten Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2006 betreffend der Geschäftsherrin3 & atypisch Stille unterbleibt für die „nachfolgenden Personen bzw. Personengemeinschaften“, wobei dann nur der Bw angeführt ist;
- Abschrift von einem an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille gerichteten, mit 11. November 2009 datierten Bescheid zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003;
- auszugsweise Abschrift von einem an Geschäftsherrin1 & atypisch Stille gerichteten, mit 11. November 2009 datierten Bescheid über die Feststellung von Einkünften

gemäß § 188 BAO, wonach die im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0,00 € festgestellt werden, wobei dann bei der Einkünfteverteilung auf die Beteiligten nur der Bw mit einem Anteil von 0,00 angeführt ist;

- Abschrift von einem an Geschäftsherrin2 & atypisch Stille gerichteten, mit 11. November 2009 datierten Bescheid zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004;
- auszugsweise Abschrift von einem an Geschäftsherrin2 & atypisch Stille gerichteten, mit 11. November 2009 datierten Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2004 betreffend der Geschäftsherrin2 & atypisch Stille unterbleibt für die „nachfolgenden Personen bzw. Personengemeinschaften“, wobei dann nur der Bw angeführt ist.

Die Approbation auf jeder der genannten Zweitschriften wird folgendermaßen angegeben: „Für die Vorständin“, danach ca 1-2 cm Leerraum und danach ein Querstrich, darunter (nicht handschriftlich): „S“.

Laut Begleitschreiben wurden auch die „Begründungen (=BP-Bericht)“ übersandt; abschließend wurde im Begleitschreiben ausgeführt: „Die übrigen betroffenen Jahre sind inhaltsgleich, weshalb die Abschrift auf die angeführten Jahre beschränkt wurde.“

Mit Schreiben vom 7. Juli 2010 erhob der Bw, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. RA, die sich auf die Bevollmächtigung berief („VM erteilt“), Berufung gegen die Bescheide betreffend Geschäftsherrin3 und atypisch stille Gesellschafter vom 11.12.2009, Geschäftsherrin1 und atypisch stille Gesellschafter vom 11.11.2009 und 14.12.2009 sowie Geschäftsherrin.2 und atypisch stille Gesellschafter vom 11.11.2009. Verwiesen wurde darauf, dass der Bw bereits mit Schriftsatz vom 27. Jänner 2010 Berufung eingebracht habe, dies allerdings ohne die angefochtenen Bescheide zugestellt erhalten zu haben. Nun habe die Behörde auf Grund eines Antrages auf Akteneinsicht vom 19. Mai Feststellungsbescheide teilweise zugestellt, sodass der Antragsteller zur Vermeidung von Rechtsnachteilen gegen diese neuerlich Berufung einbringe.

L) Zweitinstanzlicher Verfahrensgang:

Die mit Schriftsatz vom 19. Mai 2010 erhobene Berufung wurde beim UFS unter GZ. RV/2067-W/10 protokolliert. Die mit Schriftsatz vom 7. Juli 2010 erhobene Berufung wurde beim UFS unter GZ. RV/2536-W/10 protokolliert.

Mit zwei Schreiben vom 17. August 2010 richtete der Referent im UFS an den Bw (UFS-Akt RV/2067-W/10, Bl 19ff) und an das Finanzamt A als Amtspartei (aaO Bl 25ff) gleichlautende Vorhalte, worin auch eine Frage an den Bw und mehrere Fragen an die Amtspartei enthalten waren.

Mit Telefax (aaO Bl 31) und Schreiben (aaO Bl 42f) vom 20. September 2010 wurde seitens des Bw auf die diesbezügliche Frage im Vorhalt geantwortet, dass die o.a. Abschriften, die dem Bw als Reaktion auf seinen Antrag auf Akteneinsicht in der Berufung vom 19. Mai 2010 übersandt worden waren, nicht handschriftlich unterschrieben waren.

Mit Schreiben vom 20. September 2010 (aaO Bl 33ff) und unter Verweis auf ein Schreiben vom 10. September 2010 (aaO Bl 39ff) beantwortete das Finanzamt als Amtspartei die gestellten Fragen.

Mit Schreiben vom 11. Oktober 2010 wurden dem Bw die Antworten des Finanzamtes vorgehalten und die Meinung des Finanzamtes, wie die Bescheidadressaten aufzufassen wären (aaO Bl 45f).

Mit Telefax vom 15. November 2010 (aaO Bl 47ff) teilte der Bw dem UFS unter Übermittlung des Aussetzungsbescheides mit, dass sein Wohnsitzfinanzamt gemäß § 281 Abs. 1 BAO die Entscheidung über seine Berufung gegen die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide zu den UFS-Verfahren mit den GZ. RV/1928-W/10 und RV/1931-W/10 ausgesetzt hat. Hierzu siehe unten Punkt Z.

Abgesehen von der Zustellproblematik (Undeutlichkeit an wen die Bescheide vom 11. November 2009 zuzustellen seien – an GmbH oder an die Stillen oder an beide oder an den Geschäftsführer der GmbH) sei der Adressat im Spruch des Bescheides nicht gesetzmäßig bezeichnet.

Nachdem der Referent im UFS dem Finanzamt A vorgehalten hatte, dass laut Aktenlage nicht ein Prüfer des Finanzamtes c aus dem Team des Herrn S, sondern eine Prüferin bzw eine Prüfer des Finanzamtes Wien bezirk mit der Prüfung hinsichtlich Geschäftsherrin1 & atypisch Stille bzw hinsichtlich Geschäftsherrin.2 & atypisch Stille beauftragt gewesen war, bestätigte das Finanzamt A dies mit Schreiben vom 25. März 2011 (aaO Bl 50). Es habe keine Zuteilung des BP-Falles oder der Betriebsprüfer an das Team von Herrn S gegeben. Herr S sei nur mit der Abwicklung beauftragt worden.

An dieser Stelle werden einige Begriffe der abgabenverfahrensrechtlichen Terminologie klargestellt, 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 Verkündungen nach einer mündlichen Berufungsverhandlung) unzulässige – mündliche Bescheidverkündungen:

- 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 Punkt) 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 würde.
- 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.
- Der Begriff der abgabenverfahrensrechtlich rechtsfähigen/partiefähigen „Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit“ iSd des § 81 Abs. 1 BAO kann in Bezug auf Mitunternehmerschaften, denen atypisch stille Gesellschaften zugrundeliegen, nicht sinnvoll in einerseits Personenvereinigung und andererseits Personengemeinschaft aufgespalten werden:
Zu einer etwas anderen Fassung des § 81 Abs. 1 BAO als der heute geltenden, sahen *Reeger/Stoll*, Kommentar zur Bundesabgabenordnung [1966] den Unterschied zwischen Personenvereinigung und Personengemeinschaft folgendermaßen, wobei § 81 Abs. 1 BAO (in der Stammfassung BGBl 194/1961) damals folgenden Wortlaut hatte: „*Bei Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die als solche abgabepflichtig*

sind, und bei Personengemeinschaften, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen, haben die Geschäftsführer und, wenn solche nicht vorhanden sind, die Gesellschafter (Mitglieder) die Pflichten zu erfüllen, die der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) wegen der Erhebung von Abgaben auferlegt sind. Im übrigen gilt § 80 Abs. 1 sinngemäß.“

- Laut Anm 2 aaO zu § 81 war unter einer „abgabepflichtigen“ Personenvereinigung jede Personengesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu verstehen, der nach den Abgabenvorschriften irgendwelche abgabenrechtlichen Pflichten auferlegt waren, auch wenn es sich nur um Erklärungspflichten u.ä. handelte.
- Laut Anm 3 aaO zu § 81 gehörten zu den Personengemeinschaften die Haus- und Grundstücksgemeinschaften (Wohnungseigentumsgemeinschaften), Vermögensgemeinschaften, Erbengemeinschaften und alle sonstigen Gesellschaften nach bürgerlichem Recht.
- Zusammenfassung und Übertragung auf die spätere Rechtslage:
 Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind insbesondere OG, KG sowie (nach HGB und EGG) OHG, OEG und KEG, welchen gemeinsam ist, dass sie keine juristischen Personen (im üblichen Sprachgebrauch) sind. Um die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche ebenfalls Personenvereinigungen sind und überdies juristische Personen – also Träger einer eigenen Rechtspersönlichkeit – sind, vom Anwendungsbereich des § 81 BAO auszuschließen, ist der Zusatz „ohne eigene Rechtspersönlichkeit“ in § 81 Abs. 1 BAO in der Stammfassung und auch in der geltenden Fassung (durch BGBl 151/1980) notwendig.
 Personengemeinschaften sind insbesondere Miteigentümergeinschaften und Erbengemeinschaften. Dass es sich bei einer Personengemeinschaft um keine juristische Person handelt, wurde von der Stammfassung des § 81 Abs. 1 BAO vorausgesetzt und wird in der geltenden Fassung auch klargestellt.
 Eine klare Einordnung von Gesellschaften nach bürgerlichem Recht und von Mitunternehmerschaften, die aus einem Geschäftsherrn und einem oder mehreren stillen Gesellschaftern bestehen, unter entweder Personenvereinigungen oder aber Personengemeinschaften ist nicht möglich, aber auch nicht nötig: Denn klar ist, dass eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht mit abgabenrechtlichen Pflichten, und dass eine Mitunternehmerschaft, die aus einem Geschäftsherrn und einem oder mehreren stillen Gesellschaftern besteht und abgabenrechtliche Pflichten hat, jeweils unter den Begriff „Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit“ zu subsumieren ist. (Ähnlich im Ergebnis *Stoll*, BAO, 799f, der nach Gegenüberstellung von einerseits Erwerbsgesellschaften nach bürgerlichem Recht und andererseits Gemeinschaften nach bürgerlichem Recht zum Ergebnis

kommt, dass wirtschaftlich und steuerlich Gemeinschaft und Gesellschaft gleich zu behandeln seien, was auch der Formulierung von § 81 BAO entspreche.)

- Wenn in dieser Berufungsentscheidung der Begriff „Mitunternehmerschaft“ verwendet wird, so ist damit nicht nur das Phänomen des gemeinschaftlichen Erzielens von Einkünften (ggfs. im Rahmen einer zivilrechtlich rechtsfähigen OG oder KG) gemeint, sondern – im Einklang mit VwGH 9.2.2005, [2000/13/0116](#) und VwGH 24.9.2008, [2008/15/0204](#) – auch eine im Abgabenverfahren rechtsfähige Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit und ohne zivilrechtliche Rechtsfähigkeit, deren Gesellschafter (Mitglieder) gemeinschaftlich Einkünfte erzielen.

M) Zusammenführung Punkte Q und R hinsichtlich 1. *Geschäftsherrin* & atypisch Stille

Die durch die Übergabe der Bescheidausfertigungen in Sachen Geschäftsherrin1 & atypisch Stille an HerrP am 12. November 2009 vermeintlich erlassenen Bescheide sind nichtig aus folgenden zwei Gründen, von denen jeder allein für die Nichtigkeit hinreicht:

- Nichterfüllung der von § 96 BAO aufgestellten Ansprüche an schriftliche Ausfertigungen, wie unter Punkt Q gezeigt werden wird;
- bereits beendete Rechts- und Parteifähigkeit des Bescheidadressaten, wie unter Punkt R gezeigt werden wird.

Im Schriftsatz vom 27. Jänner 2010 wurden auch Bescheide in Sachen Geschäftsherrin1 & atypisch stille Gesellschafter vom 14. Dezember 2009 angesprochen. Derartige Bescheide sind – wie unter Punkt C ausgeführt – rechtlich nicht existent.

Die Konsequenzen der Nichtigkeit all dieser Erledigungen bzw Maßnahmen, die den Eindruck von Feststellungsbescheiden erwecken hätten können, auf die mit der Berufung vom 19. Mai 2010 unmittelbar angefochtenen, mit 7. April 2010 datierten Bescheide werden unter Punkt W dargestellt werden.

N) Zusammenführung Punkte Q, S und U hinsichtlich 2. *Geschäftsherrin* & atypisch Stille

Die durch die Übergabe der Bescheidausfertigungen in Sachen Geschäftsherrin.2 & atypisch Stille an HerrP am 12. November 2009 vermeintlich erlassenen Bescheide sind nichtig aus folgenden drei Gründen, von denen jeder allein für die Nichtigkeit hinreicht:

- Nichterfüllung der von § 96 BAO aufgestellten Ansprüche an schriftliche Ausfertigungen, wie unter Punkt Q gezeigt werden wird;
- kein rechtsfähiger Bescheidadressat unter der – nur für die Begründung unter Punkt S maßgebenden – Prämisse der Nichtfeststellung von Einkünften, wie dies mit den

vermeintlichen Bescheidsprüchen intendiert war, wie unter Punkt S gezeigt werden wird;

- keine wirksame Vertretung der stillen Beteiligten durch die 2. *Geschäftsherrin* und dadurch keine rechtsgeschäftlichen Vollmachtserteilungen durch die 2. *Geschäftsherrin* mit Wirkung für eine allfällig abgabenrechtlich parteifähige Personenmehrheit, die aus 2. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten bestand, wie unter Punkt U gezeigt werden wird.

Wie unter Punkt F ausgeführt, sind die rein verwaltungsinternen, mit 14. bzw. 18. Dezember 2009 datierten Maßnahmen ohne Bescheidqualität.

Die Konsequenzen der Nichtigkeit all dieser Erledigungen bzw Maßnahmen, die den Eindruck von Feststellungsbescheiden erwecken hätten können, auf die mit der Berufung vom 18. Mai 2010 unmittelbar angefochtenen, mit 7. April 2010 datierten Bescheide werden unter Punkt W dargestellt werden.

O) Zusammenführung Punkte P, S und V hinsichtlich 3. *Geschäftsherrin* & atypisch Stille

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

- Nichterfüllung der von § 96 BAO aufgestellten Ansprüche an schriftliche Ausfertigungen, wie unter Punkt P gezeigt werden wird;
- kein rechtsfähiger Bescheidadressat unter der – nur für die Begründung unter Punkt S maßgebenden – Prämisse der Nichtfeststellung von Einkünften, wie dies mit den vermeintlichen Bescheidsprüchen intendiert war, wie unter Punkt S gezeigt werden wird;
- keine wirksame Vertretung der stillen Beteiligten durch die 3. *Geschäftsherrin* und dadurch keine rechtsgeschäftlichen Vollmachtserteilungen durch die 3. *Geschäftsherrin* mit Wirkung für eine allfällig abgabenrechtlich parteifähige Personenmehrheit, die aus 3. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten bestand, wie unter Punkt V gezeigt werden wird.

Wie unter Punkt I ausgeführt, sind die rein verwaltungsinternen, mit 14. bzw. 15. Dezember 2009 datierten Maßnahmen ohne Bescheidqualität.

In den Schriftsätzen vom 27. Jänner 2010 und vom 7. Juli 2010 spricht der Bw Bescheide in Sachen Geschäftsherrin3 & atypisch stille Gesellschafter vom 11.12.2009 an. Hier wird davon ausgegangen, dass damit Bescheide vom 11.11.2009 gemeint waren (vgl auch erste Seite des

ha. Vorhaltes vom 17. August 2010). Es ist überdies nichts mit 11.12.2009 Datiertes ersichtlich, was den Eindruck eines Bescheides in Sachen *3. Geschäftsherrin* und atypisch Stille erwecken könnte.

Die Konsequenzen der Nichtigkeit aller Erledigungen bzw Maßnahmen, die den Eindruck von Feststellungsbescheiden erwecken hätten können, auf die mit der Berufung vom 18. Mai 2010 unmittelbar angefochtenen, mit 7. April 2010 datierten Bescheide werden unter Punkt W dargestellt werden.

P) Beurteilung der (vermeintlichen) Bescheide in Sachen *3. Geschäftsherrin* & atypisch Stille durch die Berufungsbehörde hinsichtlich § 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 HerrP 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*, BAO³, § 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*, BAO³, § 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 Unterschriftsleistung 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 Denkbarekeit der Eigenschaft des 'öffentlichen OHB' als [Rechts]Verordnung sowie die Denkbarekeit, 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 gelautet 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 'öffentliches 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 Prüfungsverfahrens durch Organe der örtlich zuständigen Behörde unzulässig, nicht möglich oder erscheint es aus Gründen der Verwaltungsökonomie 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/Kucsko-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 vollständig: 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 Neunkirchen Wr. Neustadt 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 'internes 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 Verwaltungsökonomie 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 BGBl II 409/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Landeshauptstadt Graz für das Finanzamt Graz-Stadt bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 509/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinden Feldkirchen bei Graz und anderer für das Finanzamt Graz-Umgebung bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 510/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Stadtgemeinde Deutschlandsberg für das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 511/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinde Unterpremstätten für das Finanzamt Graz-Umgebung bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 248/2007 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinden Bludenz und anderer für das Finanzamt Feldkirch bei der Einheitsbewertung sowie BGBl 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*, *Verwaltungsverfahrenrecht*⁸, Rz 81; das innerbehördliche 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 BGBl 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 Finanzamtes 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 Verwaltungsgerichtshof 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 Verwaltungsrecht², 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 Verfahrensordnung gewertet. Diese Verfahrensordnung 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 Ermittlungs-*

verfahrens 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 Organwalter 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 Organwalter der Bescheidbehörde ist. Diesfalls kann die Erledigung jener Behörde zugerechnet werden, der der unterschreibende Organwalter zugeordnet ist, die Erledigung kann somit als Willensäußerung dieser Behörde betrachtet werden. Daher genügt es, daß von einem Organwalter 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 Unterschriftsleistung 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 in Sachen Geschäftsherrin3 & atypisch Stille 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.

Q) Beurteilung der (vermeintlichen) Bescheide in Sachen *1. Geschäftsherrin* & atypisch Stille sowie *2. Geschäftsherrin* & atypisch Stille durch die Berufungsbehörde hinsichtl. § 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 Geschäftsherrin¹ & atypisch Stille sowie Geschäftsherrin.² & atypisch Stille resultierte. Jedoch wurde unter Punkt P eine wirksame Erteilung der Approbationsbefugnis in Sachen Geschäftsherrin³ & atypisch Stille verneint. Daraus kann also keine Wirksamkeit der Approbation der vermeintlichen Bescheide in Sachen Geschäftsherrin¹ & atypisch Stille sowie Geschäftsherrin.² & 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 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. und 12. November 2009 eine diesbezügliche ausdrückliche Erteilung der Approbationsbefugnis an Herrn S zugrundegelegt wäre.

Somit waren die vermeintlichen Bescheide vom 11. November 2009 in Sachen Geschäftsherrin¹ & atypisch Stille sowie Geschäftsherrin.² & 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.

R) Zur Existenz des Bescheidadressaten hinsichtlich *1. Geschäftsherrin* & atypisch Stille im Zeitpunkt der Zustellung der vermeintlichen Bescheide am 12. November 2009:

Zur Beurteilung der vom Bw vorgebrachten, nicht gesetzmäßigen Bezeichnung des Bescheidadressaten im Spruch der Bescheide ist zu untersuchen, wer als Bescheidadressat bezeichnet wurde und ob dieser Bescheidadressat existiert(e) und ggfs in welchem Zeitraum er existierte.

a) Bestimmung des/der mit den vermeintlichen Bescheiden in Sachen Geschäftsherrin1 & atypisch Stille angesprochene(n) Bescheidadressaten:

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder schriftliche Bescheid in seinem Spruch die Person bzw die Personen bzw die Personenvereinigung bzw die Personengemeinschaft zu nennen, an die er ergeht.

Die Anführung des-/derjenigen, an den/die der Bescheid ergeht, im Kopf des Bescheides (in der Adressierung) und somit außerhalb des übrigen normativen Spruchtextes ist ausreichend (*Ellinger ua*, Anm 10 zu § 93 BAO; vgl auch *Ritz*, BAO³, § 93 Tz 6).

Somit wird die Angabe des-/derjenigen im Adressfeld, an den der Bescheid ergeht (=materieller Bescheidadressat), als Spruchbestandteil angesehen.

Der Empfänger iSd § 2 Z 1 ZustellG (auch als 'Zustellempfänger', 'formeller Empfänger', 'formeller Bescheidadressat' bezeichnenbar) ist vom (materiellen) Bescheidadressaten zu unterscheiden.

Hinsichtlich der die *1. Geschäftsherrin* & atypisch Stille betreffenden Ausfertigungen wird der (vermeintliche) Bescheidadressat in der ersten Zeile des jeweiligen Adressfeldes mit „Geschäftsherrin1 & atypisch Stille“ bezeichnet. Als Zustellempfänger iSd § 2 Z 1 ZustellG („die von der Behörde in der Zustellverfügung (§ 5) namentlich bezeichnete Person, in deren Verfügungsgewalt das zuzustellende Dokument gelangen soll“) wird mit „z. H.“ die Geschäftsherrin1 bezeichnet.

Die Amtspartei interpretiert den Bescheidadressaten „Geschäftsherrin1 & atypisch Stille“ so, dass „Stille“ die im weiteren Bescheidspruch angeführten stillen Gesellschafter bedeutet, womit die Bescheidadressierung dem § 191 Abs. 2 BAO – betreffend bereits beendigte Personenvereinigungen – entspräche.

Es gibt zwei Varianten, den angesprochenen materiellen Bescheidadressaten aufzufassen:

- 1. Variante: Es sollte eine am 12. November 2009 (noch) abgabenverfahrensrechtlich existierende sowie rechts- und parteifähige Mitunternehmerschaft mit der Bezeichnung „Geschäftsherrin1 & atypisch Stille“ angesprochen werden.
- 2. Variante: Es sollten
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung (neue Sachentscheidung) für das Jahr 2001 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen Geschäftsherrin1 mit „atypisch Stille“ die sieben in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter, zu denen der Bw nicht gehört, als Bescheidadressaten angesprochen werden;
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung (neue Sachentscheidung) für das Jahr 2002 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen Geschäftsherrin1 mit „atypisch Stille“ die 78 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter, zu denen der Bw nicht gehört, als Bescheidadressaten angesprochen werden;
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung (neue Sachentscheidung) für das Jahr 2003 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen Geschäftsherrin1 mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive des Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung (neue Sachentscheidung) für das Jahr 2004 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen Geschäftsherrin1 mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive des Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung für das Jahr 2005 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen Geschäftsherrin1 mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive des Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung für das Jahr 2006 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen Geschäftsherrin1 mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive des Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung für das Jahr 2007 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen Geschäftsherrin1 mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive des Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;

- hinsichtlich Einkünftefeststellung für das Jahr 2008 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen Geschäftsherrin¹ mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive des Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;

Hier wird der 1. Variante gefolgt,

- weil sie dem ersten Eindruck beim Lesen der Bescheidadressierung entspricht und daher näherliegt;
- weil sie der Rechtsprechung des UFS 18.6.2010, RV/0387-G/07 entspricht: Die Bezeichnung eines Bescheidadressaten in der – (bei Bescheidwirksamkeit) einen Spruchbestandteil darstellenden – Adressierung mit (ehemaliger) Geschäftsherrin „*und Mitges.*“ bedeutet nicht, dass damit die in der Einkünfteaufteilung genannten Personen zu Bescheidadressaten würden;
dasselbe muss im vorliegenden Fall für (vermeintliche) Feststellungsbescheide gelten, die laut Adressfeld an Geschäftsherrin „*& atypisch Stille*“ ergehen;
- und weil die mit 11. November 2009 datierten, ebenfalls an Geschäftsherrin¹ & atypisch Stille gerichteten ‘Bescheide’ über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO eine Interpretation des Bescheidadressaten im Sinne der 2. Variante nicht zulassen, weil darin die Beteiligten nicht angeführt sind. Diese (vermeintlichen) Wiederaufnahmebescheide sind zwar hier überhaupt nicht verfahrensgegenständlich, aber ihre Ausfertigungen sind in Zusammenhang mit den Ausfertigungen der verfahrensgegenständlichen (vermeintlichen) Feststellungsbescheide in Sachen Geschäftsherrin¹ & atypisch Stille mit dem gleichen Adressfeld erstellt und dem HerrP übergeben worden.

Die 1. Variante, der hier gefolgt wird, bedeutet die Interpretation des Bescheidadressaten „Geschäftsherrin¹ & atypisch Stille“ in folgendem Sinne: angesprochen wird damit ein Gebilde, das auch als

- Geschäftsherrin¹ & atypisch stille Gesellschafter,
 - oder synonym: Geschäftsherrin¹ & Mitgesellschafter,
 - oder fast synonym, wenngleich etwas ungenau, weil im Gegensatz zur zwingend zweigliedrigen zivilrechtlichen stillen Gesellschaft: Geschäftsherrin¹ & atypisch stille Gesellschaft,
 - oder im Sinne eines Vorbringens des Finanzamtes als Geschäftsherrin¹ und stille Mitunternehmerschaft,
- bezeichnet werden kann.

b) Zur Existenz der Mitunternehmerschaft Geschäftsherrin1 & atypisch Stille:

Zwischen Amtspartei und Bw ist unstrittig, dass eine aus der 1. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Mitunternehmerschaft bestanden hat.

Denn die Amtspartei geht davon aus, dass in der Geschäftsherrin1 & atypisch stille Gesellschaft sowohl der Handel mit Navigationsgeräten erfolgte, woraus in den Jahren 2004 bis 2006 Einnahmen erzielt wurden, als auch eine gewerbliche Tätigkeit daraus resultierte, dass in den Jahren 2001 bis 2008 Einnahmen aus der Verrechnung von Personalleistungen und Büroleistungen an Dritte erzielt wurden. Erst im Laufe des Jahres 2008 – mit Vornahme der Hausdurchsuchungen – wurde laut Amtspartei jede erwerbswirtschaftliche Betätigung der Geschäftsherrin1 & atypisch stille Gesellschaft eingestellt und zu diesem Zeitpunkt die steuerliche Mitunternehmerschaft beendet.

Und der Bw geht in seinem inhaltlichen Vorbringen im Schreiben vom 27. Jänner 2010 davon aus, dass eine Einkunftsquelle bestanden hat.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist von der unstrittig bestanden habenden und vor dem 12. November 2009 (Tag der Übergabe der vermeintlichen Bescheidausfertigungen an HerrP) beendeten Eigenschaft der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille als Mitunternehmerschaft aus folgenden Gründen auszugehen:

- Aufgrund des unzweifelhaft gewerblichen Handels mit V-Produkten mit diesbezüglichen Umsatzerlösen von 2004 bis 2006 erübrigt es sich, in dieser auf verfahrensrechtliche Themen ausgerichteten Berufungsentscheidung das Vorliegen und die Dauer der Gewerblichkeit (Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb) weiterer Geschäftsfelder zu beurteilen.
- Die Beendigung der stillen Gesellschaften, auf denen eine Mitunternehmerschaft aufgebaut hat, beendet die aus Geschäftsherrin und stillen Gesellschaftern zusammengesetzt gewesene Mitunternehmerschaft (vgl in diesem Sinne VwGH 24.9.2008, [2008/15/0204](#)).
- Das Unmöglichwerden des Erreichens des Gesellschaftszweckes bewirkt gemäß § 185 Abs. 2 HGB/UGB jedenfalls das Enden einer stillen Gesellschaft. Es besteht nach Ansicht der Berufungsbehörde kein Zweifel, dass das Erreichen des Gesellschaftszweckes vor dem 12. November 2009 unmöglich geworden ist. Eine genauere Bestimmung dieses Zeitpunktes (mit dem Tag der Hausdurchsuchung oder mit dem Tag der Verhaftung des Geschäftsführers oder ...) ist für Zwecke dieser auf verfahrensrechtliche Themen ausgerichteten Berufungsentscheidung entbehrlich.

- Das Ende einer Mitunternehmerschaft, sofern sie zivilrechtlich nicht rechts- und parteifähig ist, bedeutet die sofortige Beendigung der abgabenrechtlichen Rechts- und Parteifähigkeit der Mitunternehmerschaft. Das bei OG und KG zu beachtende Auseinanderfallen von Auflösung, Löschung und Beendigung (vgl. Ritz, BAO³, § 79 Tz 11) kann hier nicht vorliegen.

c) Konsequenz des Richtens der vermeintlichen Feststellungsbescheide an die am 12. November 2009 bereits beendete Geschäftsherrin1 & atypisch stille Gesellschafter:

§ 191 Abs. 2 BAO bestimmt: *„Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, 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.“*

Da die vermeintlichen Feststellungsbescheide *„dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen [haben], [haben] sie Bescheidqualität nicht erlangt.“* (VwGH 24.9.2008, [2008/15/0204](#))

S) Zur Existenz des jeweiligen Bescheidadressaten hinsichtlich 2. *Geschäftsherrin* & atypisch Stille sowie 3. *Geschäftsherrin* & atypisch Stille im Zeitpunkt der Zustellung der vermeintlichen Bescheide am 12. November 2009:

Zur Beurteilung der vom Bw vorgebrachten, nicht gesetzmäßigen Bezeichnung des Bescheidadressaten im Spruch der Bescheide ist zu untersuchen, wer als Bescheidadressat bezeichnet wurde und ob dieser Bescheidadressat existiert(e) und wenn ja, in welchem Zeitraum er existierte.

a) Vorbringen des Finanzamtes A:

Hinsichtlich Geschäftsherrin.2 & atypisch Stille verweist das Finanzamt auf sein Vorbringen hinsichtlich Geschäftsherrin3 & atypisch Stille.

Hinsichtlich Geschäftsherrin3 & atypisch Stille bringt das Finanzamt vor:

„Auf den Nichtfeststellungsbescheiden gem. § 92 BAO iVm § 190 Abs 1 BAO scheinen jeweils als Adressaten auf: „geschäftsherrin.3 & atypisch Stille“. Im weiteren Spruch des Bescheides sind sämtliche 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 „geschäftsherrin.3 & 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 geschäftsherrin.3 & 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 Bescheidswirksamkeit 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.“

b) Auffassung der Berufungsbehörde:

Es ist dem Finanzamt A zuzugestehen, 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 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, die 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 der Bescheidadressierung 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. Geschäftsherrin.2 & 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 verfahrensgegenständlichen (vermeintlichen) Feststellungsbescheide in Sachen Geschäftsherrin.2 & atypisch Stille mit dem gleichen Adressfeld erstellt und dem HerrP übergeben worden. Ebenso sind am gleichen Tag die hier verfahrensgegenständlichen (vermeintlichen) Feststellungsbescheide in Sachen Geschäftsherrin.3 & atypisch Stille mit einem entsprechenden Adressfeld 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 Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal.“*

Die Bezeichnung eines Bescheidadressaten in der – (bei Bescheidwirksamkeit) einen Spruchbestandteil darstellenden – Adressierung 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 die einen Spruchbestandteil darstellende Adressierung und der restliche Spruch in jedem der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 in Sachen Geschäftsherrin.2 & atypisch Stille sowie Geschäftsherrin.3 & 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) zugrundeliegt: *„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 der Adressierung) dem Bescheidadressaten die abgabenverfahrensrechtliche Parteifähigkeit 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 der Adressierung) unrichtig.
- Wenn der Bescheidspruch (mit Ausnahme der Adressierung) richtig ist, 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 Nichtfeststellungsbescheide vom 11. November 2009 hier unter Punkt S 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: verwaltungsverfahrenrechtlichen) 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*, Verwaltungsverfahrenrecht, 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 nie rechtsfähig gewesen:

- 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 eine 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, und zwar jeweils um eine zweigliedrige bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft (vgl. auch unten Punkt U).
- 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 anderen Ausmaßen der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit 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 beendet, 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 S 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) ‘saniert’ 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 BGBl 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 sinngemäße Anwendung gemäß § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO:

- Wenn die sinngemäße 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 sinngemäßen 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 BGBl 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

BGBI 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 BGBI 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 (Beendigung 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 (vermeintlichen) Nichtfeststellungsbescheide vom

11. November 2009 –

- die Personenmehrheit, die aus der 2. *Geschäftsherrin* und den Personen besteht, die mit ihr Verträge über jeweils eine (atypisch) stille Gesellschaft abgeschlossen haben,
- sowie die Personenmehrheit, die aus der 3. *Geschäftsherrin* und den Personen besteht, die mit ihr 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 S anzustellenden Untersuchung dahingestellt

bleiben, ob und wann die beiden gegenständlichen Personenmehrheiten jeweils ihre Stellung als Mitunternehmerschaft verloren hätten, falls sie als Mitunternehmerschaften anzuerkennen wären.

T) Vertretung der aus der *1. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzten Personenmehrheit:

Um das Vorbringen des Bw zur Unzulässigkeit der Zustellungen am 12. November 2009 an Herrn HerrP beurteilen zu können, ist zunächst an der Wurzel dieser Problematik anzusetzen, nämlich an der Person des Vertreters der Personenmehrheit.

Die aus der *1. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Personenmehrheit war unstrittig (vgl oben Punkt R/b) eine Mitunternehmerschaft.

Somit war diese Personenmehrheit bis zur Beendigung der Mitunternehmerschaft – dem Ende des gemeinschaftlichen Erzielens von Einkünften (etwa durch die Beendigung der zugrundeliegenden zweigliedrigen stillen Gesellschaften; vgl oben Punkt R/b) – eine „Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit“ iSd § 19 Abs. 2, § 81, § 101 Abs. 3, § 188 und § 191 BAO.

Nach Beendigung der Mitunternehmerschaft bestanden bzw bestehen Nachwirkungen für diese Personenmehrheit gemäß § 19 Abs. 2, § 81 Abs. 6, § 101 Abs. 4 und § 191 Abs. 2 BAO, insbesondere konnte bzw kann die wirksame Namhaftmachung einer für die Mitunternehmerschaft vertretungsbefugten Person gemäß § 81 Abs. 2 BAO nach Beendigung der Mitunternehmerschaft gemäß § 81 Abs. 6 BAO mit Wirkung für die zuletzt Beteiligten weitergelten.

Es ist daher zunächst zu klären, ob die aus der *1. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten gebildete Personenvereinigung (Personengemeinschaft) einen Vertreter gemäß § 81 BAO hatte. Ein solcher konnte die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bzw nach ihrer Beendigung die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) aktiv und grundsätzlich auch passiv, d.h. insb durch Entgegennahme von Zustellungen, vertreten. Weiters ist zu klären, ob es eine vom Vertreter abweichende Person gab, die im Sinne des § 81 Abs. 2 BAO als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht worden ist, was gemäß § 81 Abs. 2 BAO die Fähigkeit des Vertreters gemäß § 81 BAO, Zustellungen wirksam entgegenzunehmen, verdrängt hätte.

Weiters ist zu klären, ob es eine natürliche oder juristische Person oder eingetragene Personengesellschaft gab, die im Sinne des § 9 Abs. 1 ZustellG von der Personengemeinschaft (Personenvereinigung) gegenüber der Behörde zustellungsbevollmächtigt worden ist, was im Sinne von § 9 Abs. 3 ZustellG die Fähigkeit des Vertreters gemäß § 81 BAO, Zustellungen wirksam entgegenzunehmen, verdrängt hätte.

§ 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.“

Die aus der 1. Geschäftsherrin und den an ihr still Beteiligten bestehende Personenmehrheit ist – wie bereits ausgeführt – unstrittig eine Mitunternehmerschaft gewesen, d.h. die Gesellschafter/Mitglieder dieser Personenvereinigung (Personengemeinschaft) erzielten gemeinschaftlich Einkünfte. Strittig ist nur die Höhe der Einkünfte, die das Finanzamt jeweils mit Null geschätzt hat. Damit war diese Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bis zu ihrer Beendigung gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO als Adressatin von Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO vorgesehen und folglich gemäß § 78 Abs. 2 lit. a BAO parteifähig. Sie fiel aufgrund der Pflicht, sich Einkünftefeststellungsbescheide – im Regelfall gemäß § 101 Abs. 3 BAO an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person – zustellen zu lassen, sowie aufgrund allfälliger Aufzeichnungspflichten unter § 81 BAO. Weiters fiel sie aufgrund der Steuererklärungspflicht (Einkünfteerklärungspflicht) gemäß § 43 EStG 1988 unter § 81 BAO, damit überhaupt ein Vertreter für sie bestimmt werden konnte, den sodann die Steuererklärungspflicht persönlich – wie aus der mit § 81 Abs. 1 BAO nicht ganz zusammenpassenden Formulierung des § 43 EStG 1988 hervorgeht – treffen konnte.

Für eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft), 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, BGBl 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, BGBl 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 daher auch für den zeitlichen Anwendungsbereich von HaRÄG und UGB davon auszugehen, dass es keine (zivilrechtliche) Geschäftsführung und Vertretung der stillen Gesellschaft selbst geben kann. (Vgl. auch *Ellinger ua*, Anm 3 zu § 81 BAO [Stand 1.1.2008]).

- 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.

- 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 Personenvereinigung (Personengemeinschaft), die aus einer Geschäftsherrin und mehreren an dem Unternehmen/Handels-gewerbe der Geschäftsherrin still Beteiligten besteht, nicht geben kann, ist der 2. Fall des § 81 Abs. 1 BAO erfüllt: Die abgabenrechtlichen Pflichten der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) 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 nicht so deutlich. Schließlich ist der vorliegende Sachverhalt dadurch gekennzeichnet, dass an den Geschäftsherrinnen jeweils wesentlich mehr als nur ein einziger stiller Gesellschafter beteiligt waren.

Nachdem der 2. Fall des § 81 Abs. 1 BAO erfüllt ist und die abgabenrechtlichen Pflichten der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) „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."

Durch die Abgabenbehörde ist nach Aktenlage jedenfalls keine Bestellung einer Person als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit gemäß der letzten beiden Sätze von § 81 Abs. 2 BAO erfolgt.

Festzuhalten ist, 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; im bisherigen Verfahren gingen die Finanzämter offenbar davon aus, dass die 1. Geschäftsherrin aus der Mitte der in Zusammenhang mit ihr bestandenen Mitunternehmerschaft als vertretungsbefugt namhaft gemacht worden ist;
- 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 Bekanntgabe (Geltendmachung) gegenüber der Behörde einer durch die einzige vertretungsbefugte Person erteilten Vollmacht mit Wirkung für die rechtsfähige Personenmehrheit. (§ 83 Abs. 1 BAO, § 9 Abs. 1 ZustellG)

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 der Gesellschaftsvertrag zwei Personen – und somit nicht eine einzige Person – zur Erfüllung der Pflichten iSd § 81 Abs. 1 BAO bestimmte.

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 nur eingeschränkt übertragen:

- Wenn laut Vertrag über eine GesBR (wie im zweitzitierten 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 Personenmehrheit (Mitunternehmerschaft) eben keine zivilrechtlich „zur Führung der Geschäfte bestellten Personen“ haben kann.
- Es bleibt somit aus den beiden zitierten Erkenntnissen auf den vorliegenden Fall übertragbar, dass eine Namhaftmachung iSd § 81 Abs. 2 BAO ausdrücklich zu erfolgen hat.

Bei der iZm der 1. Geschäftsherrin gebildeten Mitunternehmerschaft kamen folgende Personen zur Erfüllung der Pflichten iSd § 81 Abs. 1 BAO in Betracht, und zwar wenn man davon ausgeht, dass in jedem Zeitpunkt entscheidend ist, welche Beteiligten dem Finanzamt bis dahin bekanntgeworden waren:

- Zunächst acht Personen: die 1. Geschäftsherrin und die in der ersten Beteiligungsrunde sich beteiligt habenden sieben stillen Gesellschafter. Laut Aktenlage sind diese acht Personen durch das Einlangen von Ablichtungen der sieben stillen Gesellschaftsverträge dem Finanzamt bis 28. August 2002 bekannt geworden. Nach Punkt IX/1 jedes der Gesellschaftsverträge ist zur Geschäftsführung und Vertretung nur die 1. Geschäftsherrin berechtigt und verpflichtet; im Außenverhältnis ist nur die 1. Geschäftsherrin berechtigt aufzutreten.
- Ab der Bekanntgabe der zweiten Beteiligungsrunde mit Schreiben vom 31. Dezember 2002 die 1. Geschäftsherrin plus die sieben Gesellschafter aus der ersten Beteiligungsrunde plus die 61 Gesellschafter aus der zweiten Beteiligungsrunde.
- Usw.

Es deutet einiges darauf hin (Einwände weiter unten), dass
- dem Finanzamt für den anderen. Bezirk in Wien gegenüber,

- durch das Vorliegen aller sieben ursprünglichen stillen Gesellschaftsverträge in Ablichtung,
- ab 28. August 2002 die *1. Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person aus der Mitte der ursprünglich acht Beteiligten/Mitgliedern der Mitunternehmerschaft (*1. Geschäftsherrin* + sieben stille Beteiligte) gemäß § 81 Abs. 2 BAO namhaft gemacht worden war. Und zwar auch unabhängig davon, ob dieses Finanzamt für die gegenständliche Mitunternehmerschaft zuständig war. Denn § 81 Abs. 2 BAO verlangt eine Namhaftmachung gegenüber „der Abgabenbehörde“, und nicht gegenüber der „zuständigen“ Abgabenbehörde.

Wenn die *1. Geschäftsherrin* somit die Vertreterin der gegenständlichen, in ihrer ursprünglichen dem Finanzamt bekanntgegebenen Formation der Mitunternehmerschaft mit insgesamt 8 Beteiligten/Mitgliedern war (vgl aber unten mögliche Einwände), wurde diese Eigenschaft der *1. Geschäftsherrin* als Vertreterin der Mitunternehmerschaft gemäß § 81 Abs. 5 BAO durch den späteren Eintritt neuer Gesellschafter/Mitglieder in die Personenvereinigung/-gemeinschaft nicht berührt. Da nach der ersten Beteiligungsrunde nicht mehr alle Gesellschaftsverträge eingereicht wurden, auch nicht in Ablichtung, und auch keine sonstige notwendigerweise ausdrückliche Namhaftmachung iSd § 81 Abs. 2 BAO erfolgte, konnte ab der zweiten Beteiligungsrunde eine neuerliche Namhaftmachung iSd § 81 Abs. 2 BAO nicht mehr erfolgen.

ad b und c) Nach Aktenlage ist durch die mehreren Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, keine Namhaftmachung eines Bevollmächtigten als vertretungsbefugte Person iSd 2. Falles des § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO der Abgabenbehörde gegenüber erfolgt, und somit insbesondere keine Namhaftmachung des HerrP. Weiters ist durch die mehreren Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, keine Person als Zustellungsbevollmächtigter iSd 3. Falles des § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO der Abgabenbehörde gegenüber namhaft gemacht worden.

Das Unterschriftenprobenblatt stellt im Übrigen keine Selbstnamhaftmachung des HerrP als Vertreter iSd § 81 Abs. 2 BAO der Mitunternehmerschaft dar, welche im übrigen ohnehin unwirksam wäre. (Zu einer Wirksamkeit wäre nicht nur eine Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung gemäß RAO, WTBG oder Notariatsordnung nötig, sondern insbesondere auch die Eigenschaft des Ing. HerrP als Rechtsanwalt, Wirtschaftstreuhänder [Steuerberater ...] oder Notar, worauf nichts hindeutet.) Das zugrundeliegende Formular Verf26 ist auch nicht zu einer Namhaftmachung eines Vertreters gemäß § 81 Abs. 2 BAO geeignet, sondern zur Dokumentation von Geschäftsführern und Prokuristen sowie Namhaftmachung von Handlungsbevollmächtigten für Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften und Personenhandelsgesellschaften.

Wenn die *1. Geschäftsherrin* vertretungsbefugte Person iSd § 81 BAO war, konnte sie – vertreten durch ihren Geschäftsführer HerrP – wirksam den Steuerberater Stb2 mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft bevollmächtigen. Dessen Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung im Telefax vom 6. November 2002 kann somit als wirksam gewertet werden. Die von diesem für die gegenständliche Mitunternehmerschaft (iZm der *1. Geschäftsherrin*) für die Jahre bis 2004 eingereichten Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften werden daher als Erklärungen und nicht als vermeintliche Erklärungen gewertet [im Gegensatz zu den vermeintlichen Erklärungen iZm der *2. Geschäftsherrin* und der *3. Geschäftsherrin*; vgl Punkte F und I]. Die weitere Voraussetzung dafür, dass es sich um Erklärungen (und nicht bloß um vermeintliche Erklärungen) gehandelt hat, nämlich die ursprüngliche abgabenverfahrensrechtliche Existenz der iZm der *1. Geschäftsherrin* gebildeten Mitunternehmerschaft und damit deren abgabenverfahrensrechtliche Rechts- und Parteifähigkeit, ist unstrittig.

Da am 12. September 2007 über FinanzOnline die Zurücklegung der Vollmacht durch Steuerberater Stb2 erfolgt ist, war dieser bis zu seiner neuerlichen Bevollmächtigung nicht mehr als gewillkürter Vertreter der Mitunternehmerschaft anzusehen.

Wenn die *1. Geschäftsherrin* vertretungsbefugte Person der Mitunternehmerschaft iSd § 81 BAO (bzw. iSd § 81 Abs. 6 BAO der zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder) war, konnte sie wirksam die WPgesellschaft¹ mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft (bzw für die zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder) bevollmächtigen. Die Berufung dieser Wirtschaftstreuhandgesellschaft auf die erteilte Bevollmächtigung am 7. November 2008 als Vertreterin und Zustellungsbevollmächtigte kann daher als wirksam angesehen werden. Nach deren Zurücklegung der Vollmacht am 16. März 2009 über FinanzOnline war diese Wirtschaftstreuhandgesellschaft nicht mehr als Vertreterin und Zustellbevollmächtigte der Mitunternehmerschaft bzw der an jener früher Beteiligten anzusehen.

Wenn die *1. Geschäftsherrin* vertretungsbefugte Person der Mitunternehmerschaft iSd § 81 BAO (bzw. iSd § 81 Abs. 6 BAO der zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder) war, konnte sie auch nochmals wirksam Steuerberater Stb2 mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft (bzw für die zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder) bevollmächtigen. Die Berufung des Steuerberater Stb2 auf die erteilte Bevollmächtigung mittels Eintragung als steuerlicher Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter über FinanzOnline konnte daher als wirksam angesehen werden; und Stb2 konnte ab 23. April 2009 wiederum als (Zustell)Bevollmächtigter angesehen werden. Ab dem niederschriftlich aufgenommenen Widerruf der Bevollmächtigung durch HerrP am 21. Oktober 2009 wurde dem aktenführenden Finanzamt Wien bezirk, von

dem Organwalter anwesend waren, das Ende der (Zustell)Bevollmächtigung bekannt, sodass die Zustellbevollmächtigung am 12. November 2009 nicht mehr zu beachten war.

Wenn die *1. Geschäftsherrin* vertretungsbefugte Person der Mitunternehmerschaft iSd § 81 BAO (bzw. iSd § 81 Abs. 6 BAO der zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder) war, konnte sie wirksam Herrn Rechtsanwalt Dr. U mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft bzw für die zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder dazu bevollmächtigen, das Fristverlängerungsansuchen vom 10. Dezember 2009 – soweit es diese ehemalige Mitunternehmerschaft betrifft – einzubringen. Diese Bevollmächtigung wurde beim Finanzamt A am 14. Dezember 2009 geltend gemacht, indem das Schreiben mit dem Fristverlängerungsantrag und der Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung („Vollmacht erteilt“) am 14. Dezember 2009 laut Eingangsstempel beim Finanzamt A einlangte. Es wird hier davon ausgegangen, dass die in Zusammenhang mit der Einbringung eines Anbringens erfolgte Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung sich nur auf das auf dieses Anbringen bezogene Verfahren (hier: Berufungsfristverlängerungsverfahren) bezieht und keine Geltendmachung einer darüber hinausgehenden Bevollmächtigung gegenüber der Behörde darstellt. Die Geltendmachung der Bevollmächtigung durch Rechtsanwalt Dr. U gegenüber dem Finanzamt am 14. Dezember 2009 konnte auch nicht zurückwirken. Eine Zustellungsbevollmächtigung für Rechtsanwalt Dr. U mit einer von der Behörde zu beachtenden Wirkung für die Mitunternehmerschaft bzw die zuletzt beteiligten Gesellschafter hinsichtlich des Zustellvorganges am 12. November 2009 kann daher keinesfalls vorgelegen sein. Aus der Nichtbezeichnung von Dr. U als Zustellempfänger auf den Ausfertigungen, die dem HerrP am 12. November 2009 übergeben worden waren, kann daher nicht auf eine Fehlzustellung geschlossen werden.

Es deutet also einiges darauf hin, dass es wirksame Abfolgen von einerseits Namhaftmachung gemäß § 81 Abs. 2 Satz 1 Fall 1 BAO und andererseits rechtsgeschäftlichen Bevollmächtigungen und deren Widerruf mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft gegeben hat, sodass die *1. Geschäftsherrin* Vertreterin der Mitunternehmerschaft gewesen war und am 12. November 2009 gemäß § 81 Abs. 6 BAO Vertreterin der zuletzt an der Mitunternehmerschaft Beteiligten war. Somit hätte – wenn es geeignete Bescheidausfertigungen gegeben hätte, was nicht der Fall war – theoretisch eine wirksame Zustellung am 12. November 2009 an die *1. Geschäftsherrin* geben können, indem gemäß § 13 Abs. 3 ZustellG an den Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin* zugestellt wurde, denn § 13 Abs. 3 ZustellG bestimmt: „Ist der Empfänger keine natürliche Person, so ist das Dokument einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen.“ Damit war es Aufgabe des Zustellorganes, statt der als Empfänger angegebenen juristischen Person das zuzustellende Dokument einem zur Empfangnahme befugten Vertreter der juristischen Person

zuzustellen. Dies war am 12. November 2009 laut Firmenbuch HerrIngP als Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin*.

Aber schon gegen die ursprüngliche Eigenschaft der *1. Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person der Mitunternehmerschaft und infolgedessen auch gegen die Eigenschaft der *1. Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person der zuletzt an der Mitunternehmerschaft Beteiligten sind erhebliche Bedenken angebracht:

- Die o.a. Namhaftmachung der Geschäftsherrin¹ als Vertreterin aus der Mitte der damals Beteiligten (zumindest soweit sie der Behörde bekannt waren) an der Mitunternehmerschaft im Jahr 2002 erfolgte genaugenommen nicht durch ein schriftliches Anbringen iSd § 85 Abs. 1 BAO, sondern durch das Einbringen der Ablichtungen von sieben Gesellschaftsverträge. Die Ablichtung eines Anbringens – sofern das Einbringen der stillen Gesellschaftsverträge überhaupt ein Anbringen sein kann – erfüllt aber nicht die notwendige Schriftlichkeit iSd § 85 Abs. 1 BAO, denn § 85 Abs. 2 BAO stellt das Fehlen einer Unterschrift einem Formgebrechen gleich. Und die Ablichtung einer Unterschrift ist keine Unterschrift, wie aus der Ausnahme für mit Telefax eingebrachte Anbringen gemäß § 86a BAO iVm der hierzu ergangenen VO über die „Zulassung von Telekopierern ...“, BGBl 494/1991 zeigt: Das Original einer gefaxten Eingabe ist zu unterschreiben; das bei der Behörde eingelangte Telefax enthält aber nur die ‘telekopierte’ oder ‘fernkopierte’ Ablichtung der Unterschrift; daher ist die Ausnahme in § 86a BAO nötig, dass das Fehlen der Unterschrift keinen Mangel darstellt.

Wenn aber keine Namhaftmachung der Geschäftsherrin¹ gemäß § 81 Abs. 2 BAO (1. Fall) als Vertreterin aus der Mitte der Beteiligten erfolgt ist, so kann diese nicht rechtsgeschäftlich Vertreter (Zustellungsbevollmächtigte) mit Wirkung für die Mitunternehmerschaft bestellt haben, zumal HerrP, der Geschäftsführer der Geschäftsherrin¹, nicht ad personam als Bevollmächtigter gemäß § 81 Abs. 2 Satz 1 Fall 2 von den Mitunternehmern namhaft gemacht worden ist.

- Der eine (in Ablichtung) aktenkundige Gesellschaftsvertrag aus der zweiten, dem Finanzamt erst am 31. Dezember 2002 bekanntgewordenen Beteiligungsrunde datiert vom 28. Mai 2002: Wenn man nicht auf den Kenntnisstand des Finanzamtes, sondern auf die tatsächliche Formation der Mitunternehmerschaft abstellt, wurden den Finanzämtern niemals alle diesbezüglichen Gesellschaftsverträge (zumindest in Ablichtung) bekannt, sodass jedenfalls nicht alle tatsächlichen Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber die *1. Geschäftsherrin* ausdrücklich als vertretungsbefugte Person namhaft machten.
- Bei der zweiten Vollmachtserteilung am 3. April 2009 für Steuerberater Stb² und beim Widerruf dieser Vollmacht kam nicht klar heraus, dass HerrP dabei als Geschäftsführer der Geschäftsherrin¹ handele.

- Bei der zweiten Vollmachtserteilung am 3. April 2009 für Stb2 war die Mitunternehmerschaft laut Finanzamt bereits beendet; die Auftrags- und Vollmachtserteilung ist aber nicht für die ehemaligen Gesellschafter, sondern für die Mitunternehmerschaft erfolgt.

Somit verbleiben einige Unsicherheiten, ob am 12. November 2009 an HerrP als Geschäftsführer der Geschäftsherrin1 mit Wirkung für diejenigen, denen Einkünfte zugeflossen sind, zugestellt hätte werden können. Diese rechtlichen Unsicherheiten machen es mangels Literatur- oder Höchstgerichtsaussagen zu genau der vorliegenden Konstellation nach Ansicht der Berufungsbehörde entbehrlich, zum Aspekt der Wirksamkeit eines Zustellvorganges, dem geeignete zuzustellende Ausfertigungen zugrunde gelegen wären, eine Entscheidung zu treffen. Denn die an HerrP in Sachen Geschäftsherrin1 & atypisch Stille zugestellten ungeeigneten Ausfertigungen vermeintlicher Bescheide führten ohnehin schon aus anderen zwei Gründen zur Nichtigkeit der beabsichtigten Bescheide.

Jedenfalls wäre unter solchen Umständen aus Ermessensgründen jedenfalls der sichereren Methode der Zustellung an alle (zuletzt) Beteiligten der Vorzug gegenüber der hier unsichereren Zustellung mit dem Versuch der Anwendung der Zustellfiktion zu geben, wenn zwischen diesen beiden Methoden abgewogen wird.

Insoweit ist dem Bw mit seinem Vorbringen zur Nichtanwendung der Zustellfiktion zuzustimmen. Inwieweit aber in dem hier theoretischen Fall der Zustellung einer geeigneten Bescheidausfertigung ein Ermessensfehler bei der Wahl der Zustellmethode die Zustellwirkung vernichten würden, kann hier dahingestellt bleiben.

U) Vertretung der aus der 2. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzten Personenmehrheit:

Zunächst ist auf Punkt T zu verweisen.

Klarzustellen ist, dass in der vorliegenden Berufungsentscheidung nicht darüber entschieden wird, ob die aus der 2. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzten Personenmehrheit

- entweder in irgendeinem Zeitraum Mitunternehmerschaft war (oder – unwahrscheinlich – noch ist), sodass sie überhaupt unter § 81 BAO fällt und dadurch überhaupt geeignet ist, einen Vertreter gemäß § 81 BAO zu haben bzw gehabt zu haben – sei es als bestehende Personenvereinigung (Personengemeinschaft) oder als beendete Personenvereinigung (Personengemeinschaft),
- oder niemals Mitunternehmerschaft, d.h. Personenvereinigung (Personengemeinschaft) iSd § 81 BAO war, und somit niemals eine vertretungsbefugte Person gemäß § 81 BAO

haben konnte, und weiters niemals beendet werden konnte mit der Wirkung der Weitergeltung einer Vertretungsbefugnis auf zuletzt Beteiligte.

Die folgende Untersuchung wird zeigen, dass es jedenfalls an einer geeigneten Namhaftmachung einer vertretungsbefugten Person mangelte, sodass dahingestellt bleiben kann, ob die aus der 2. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Personenmehrheit eine Mitunternehmerschaft war oder nicht.

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.“

Wenn – wie hier im Fall der Beteiligungen an der Geschäftsherrin² nicht auszuschließen – mangels Führung eines Handelsgewerbes (im Anwendungsbereich des HGB) [bzw mangels Führung eines Unternehmens (in dem beim Abschluss der Gesellschaftsverträge noch nicht begonnenen zeitlichen 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.

Klarzustellen ist, dass für die Untersuchung der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 in Sachen Geschäftsherrin² & atypisch Stille auf Nichtigkeit hier unter Punkt U das – nichtige, wenngleich nicht unbedingt falsche – Verneinen des Vorgelegenseins einer Mitunternehmerschaft iZm dieser 2. *Geschäftsherrin*, das aus den vermeintlichen

Bescheiden vom 11. November 2009 resultieren sollte, nicht als gegeben vorausgesetzt wird. Denn sonst hätten die nichtigen Bescheide – außer ihrer inneren Widersprüchlichkeit (vgl. Punkt S) – plötzlich doch eine rechtsgestaltende Wirkung. Das Vorgelegensein einer Mitunternehmerschaft iZm der 2. *Geschäftsherrin* (geschäftsherrin2) muss außerhalb der Begründung zu Punkt S in der vorliegenden Berufungsentscheidung offen gelassen werden, damit die insgesamt drei Begründungen (Punkte Q, S, U) für die Nichtigkeit der Bescheide in Sachen Geschäftsherrin2 & atypisch Stille vom 11. November 2009 voneinander unabhängig sind, und jede für sich beständig ist.

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, dessen Satz 1 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.

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 72 Personen, und zwar die 2. *Geschäftsherrin* und die 71 atypisch stillen Beteiligten dem Finanzamt „eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft [...] machen“ müssen.

Dies ist nicht 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,

- 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.

- weil laut Aktenlage nicht alle Gesellschaftsverträge eingereicht worden sind, denn zumindest der Gesellschaftsvertrag hinsichtlich des Bw für die erste Beteiligungs-tranche fehlt.
 - Es kann somit dahingestellt bleiben, ob die Einreichung aller Gesellschaftsverträge ausreichend ausdrücklich und auch sonst geeignet 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.
- Dies ist nicht 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,
- 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 zumindest ein Vertrag (vgl. oben).
 - Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die Einreichung aller Gesellschaftsverträge ausreichend ausdrücklich und auch sonst geeignet 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 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.
- Dies ist nicht dadurch geschehen, dass als Beilage Ablichtungen dieser Gesellschaftsverträge (Aktenheft Gesellschafterverträge 2004/III) eingereicht worden sind,

- weil nicht alle Gesellschaftsverträge eingereicht worden sind, denn aus der ersten und zweiten Beteiligungs-Tranche fehlten 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 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 jedenfalls 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 zu betrachten wäre.

Im Übrigen ist nach Aktenlage durch die Abgabenbehörde jedenfalls keine Bestellung einer Person als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit gemäß der letzten beiden Sätze von § 81 Abs. 2 BAO erfolgt. Weiters ist durch die mehreren Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, keine Namhaftmachung eines Bevollmächtigten als vertretungsbefugte Person iSd 2. Falles des § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO der Abgabenbehörde gegenüber erfolgt. Weiters ist durch die mehreren Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, keine Person als Zustellungsbevollmächtigter iSd 3. Falles des § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO der Abgabenbehörde gegenüber namhaft gemacht worden.

Für eine Namhaftmachung des HerrP, der WPgesellschaft¹ oder des Stb² als gemeinsamem Bevollmächtigten (oder abweichenden Zustellungsbevollmächtigten) iSd § 81 Abs. 2 Satz 1

BAO für die Geschäftsherrin.2 & atypisch Stille durch alle diejenigen Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, gibt es keinerlei Anhaltspunkte. 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. Es muss vielmehr davon ausgegangen werden, dass die Berufungen auf erteilte Vollmachten über FinanzOnline auf (vermeintlichen) rechtsgeschäftlichen Bevollmächtigungen durch die *2. Geschäftsherrin* bzw deren Geschäftsführer beruhen. Dem entspricht auch der vom Geschäftsführer der *2. Geschäftsherrin* unterfertigte Auftrag und Vollmacht der geschäftsherrin2 & atypisch stille Gesellschafter für Steuerberater Stb2 inklusive ausdrücklich erteilter Zustellvollmacht vom 3. April 2009.

Rechtsgeschäftliche Vollmachtserteilungen durch die *2. Geschäftsherrin* mit Wirkung für die Personenmehrheit, die aus der *2. Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten bestand, hätten zu ihrer Wirksamkeit der vorherigen Namhaftmachung der *2. Geschäftsherrin* als vertretungsbefugte Person iSd § 81 Abs. 2 BAO bedurft.

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 WPgesellschaft1 und des Stb2 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 (und gemäß § 191 Abs. 2 iVm § 81 Abs. 8 BAO auf allfällig vor dem Ende der Personenvereinigung/gemeinschaft ausgeschiedene 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 abgabenrechtlich rechtsfähige Personenmehrheit wirksame Erklärungen abgeben konnten, oder aber weil die Personenmehrheit mangels irgendwann bestandener Rechtsfähigkeit keinen Bevollmächtigten haben konnte. Der Übergang einer unwirksamen

Bevollmächtigung auf die zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder iSd § 81 Abs. 6 BAO ist undenkbar.

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

Dahingestellt kann auch bleiben, ob in der Niederschrift vom 21. Oktober 2009 der Widerruf der Vollmacht in Sachen „R2“ auch die gegenständliche Personenmehrheit betreffen soll oder nur die 2. *Geschäftsherrin*. Denn der Widerruf wird von HerrIngP erklärt, der für die gegenständliche Personenmehrheit ohnehin nicht wirksam Erklärungen abgeben konnte.

Selbst wenn es sich bei den am 12. November 2009 dem HerrP übergebenen Schriftstücken um geeignete Bescheidausfertigungen gehandelt hätte – was freilich nicht der Fall war (vgl. Punkte Q und S) –, ist deren Übergabe am 12. November 2009 an HerrP als Geschäftsführer der Geschäftsherrin2 kein wirksamer Zustellvorgang gewesen.

V) Vertretung der aus der 3. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzten Personenmehrheit

Zunächst ist auf die Punkte T und U zu verweisen.

Klarzustellen ist, dass in der vorliegenden Berufungsentscheidung nicht darüber entschieden wird, ob die aus der 3. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzten Personenmehrheit

- entweder in irgendeinem Zeitraum Mitunternehmerschaft war (oder – unwahrscheinlich – noch ist), sodass sie überhaupt unter § 81 BAO fällt und dadurch überhaupt geeignet ist, einen Vertreter gemäß § 81 BAO zu haben bzw gehabt zu haben – sei es als bestehende Personenvereinigung (Personengemeinschaft) oder als beendete Personenvereinigung (Personengemeinschaft),
- oder niemals Mitunternehmerschaft, d.h. Personenvereinigung (Personengemeinschaft) iSd § 81 BAO war, und somit niemals eine vertretungsbefugte Person gemäß § 81 BAO haben konnte, und weiters niemals beendet werden konnte mit der Wirkung der Weitergeltung einer Vertretungsbefugnis auf zuletzt Beteiligte.

Die folgende Untersuchung wird zeigen, dass es jedenfalls an einer geeigneten Namhaftmachung einer vertretungsbefugten Person mangelte, sodass dahingestellt bleiben kann, ob die aus der 3. *Geschäftsherrin* und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte Personenmehrheit eine Mitunternehmerschaft war oder nicht.

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.“

Klarzustellen ist, dass für die Untersuchung der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 in Sachen Geschäftsherrin³ & atypisch Stille auf Nichtigkeit hier unter Punkt V das – nichtige, wenngleich nicht unbedingt falsche – Verneinen des Vorgelegenseins einer Mitunternehmerschaft iZm dieser 3. Geschäftsherrin, das aus den vermeintlichen Bescheiden vom 11. November 2009 resultieren sollte, nicht als gegeben vorausgesetzt wird. Denn sonst hätten die nichtigen Bescheide – außer ihrer inneren Widersprüchlichkeit (vgl. Punkt S) – plötzlich doch eine rechtsgestaltende Wirkung. Das Vorgelegensein einer Mitunternehmerschaft iZm der 3. Geschäftsherrin (Geschäftsherrin³) muss außerhalb der Begründung zu Punkt S in der vorliegenden Berufungsentscheidung offen gelassen werden, damit die insgesamt drei Begründungen (Punkte P, S, V) für die Nichtigkeit der Bescheide in Sachen Geschäftsherrin³ & atypisch Stille vom 11. November 2009 voneinander unabhängig sind, und jede für sich beständig ist.

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, dessen Satz 1 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.

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

- Als Vertreter gemäß § 81 BAO ist niemand angegeben.
- Mit der Angabe der StbGesellschaft3 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 H) 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 aufzufassen wäre.
 - Die Bekanntgabe, dass die Buchhaltung durch die StbGesellschaft3 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.

Im Übrigen ist nach Aktenlage durch die Abgabenbehörde jedenfalls keine Bestellung einer Person als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit gemäß der letzten beiden Sätze von § 81 Abs. 2 BAO erfolgt. Weiters ist durch die mehreren Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, keine Namhaftmachung eines Bevollmächtigten als vertretungsbefugte Person iSd 2. Falles des § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO der Abgabenbehörde gegenüber erfolgt. Weiters ist durch die mehreren Personen, die zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO umschriebenen Pflichten in Betracht kamen, keine Person als Zustellungsbevollmächtigter iSd 3. Falles des § 81 Abs. 2 Satz 1 BAO der Abgabenbehörde gegenüber namhaft gemacht worden.

Für eine Namhaftmachung des HerrP, der steuerberat.gesellschaft³ oder der WPgesellschaft¹ oder des Stb² 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. 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. Es muss vielmehr davon ausgegangen werden, dass die Berufungen auf erteilte Vollmachten über FinanzOnline auf (vermeintlichen) Bevollmächtigungen durch die 3. *Geschäftsherrin* bzw deren Geschäftsführer beruhen.

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 WPgesellschaft¹ und des Stb² 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 *3. 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. Der Übergang einer unwirksamen Bevollmächtigung auf die zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder iSd § 81 Abs. 6 BAO ist undenkbar.

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

Dahingestellt kann auch bleiben, ob in der Niederschrift vom 21. Oktober 2009 der Widerruf der Vollmacht in Sachen „R3“ auch die gegenständlichen Personenmehrheit betreffen soll oder nur die *3. Geschäftsherrin*. Denn der Widerruf wird von HerrIngP erklärt, der für die gegenständlichen Personenmehrheiten ohnehin nicht wirksam Erklärungen abgeben konnte.

Selbst wenn es sich bei den am 12. November 2009 dem HerrP übergebenen Schriftstücken um geeignete Bescheidausfertigungen gehandelt hätte – was freilich nicht der Fall war (vgl. Punkte P und S), wäre die am 12. November 2009 an HerrP als Geschäftsführer der Geschäftsherrin³ versuchte Zustellung unwirksam gewesen.

W) Konsequenzen aus Punkten M bis V für Spruchpunkt 1

a) Zur Wirksamkeit der unmittelbar angefochtenen Bescheide vom 7. April 2010:

Zunächst ist klarzustellen, dass die angefochtenen Bescheide des Finanzamtes A vom 7. April 2010 trotz der durch „z.H.“ erfolgten Bezeichnung der RaeOG als Zustellempfängerin in den Adressfeldern der angefochtenen Bescheide vom 7. April 2010 gemäß § 9 Abs. 3 Satz 2 ZustellG idF BGBl I 5/2008 wirksam zugestellt sind (vgl auch Punkt K der ha. Vorhalte vom 17. August 2010):

- In dem auf Briefpapier von RaeOG verfassten Schriftsatz vom 27. Jänner 2010 betreffend Berufung und andere Anbringen vertritt Frau RA Dr. RA, AdresseRAe, den

Berufungswerber und beruft sich mit „VM erteilt“ auf ihre Bevollmächtigung, was bei Rechtsanwälten deren urkundlichen Nachweis iSd § 83 Abs 1 BAO ersetzt (vgl. *Ritz*, BAO³, § 83 Tz 10). Diese Bevollmächtigung betrifft das Verfahren zu den im Schriftsatz vom 27. Jänner 2010 erhobenen Anbringen (Berufung und Wiedereinsetzungsantrag). Diese Vollmacht schließt iSd VwGH-Beschlusses 23.10.2008, 2007/16/0032 (zu § 9 Abs 1 ZustG idF BGBl I 10/2004 mit der Formulierung „... ausdrücklich ...“) eine Zustellvollmacht ein. Dies gilt umso mehr für den zeitlichen Anwendungsbereich von § 9 Abs 1 ZustG idF BGBl I 5/2008 (ohne „ausdrücklich“). (Vgl. RS1 zu UFS 3.8.2009, RV/4028-W/08) Eine Einschränkung dieser Zustellungsbevollmächtigung auf „*nur einige ... Erledigungen ... im Zuge eines Verfahrens*“ iSd § 103 Abs. 2 lit. a BAO ist nicht erfolgt, denn unter ‚einem Verfahren‘ ist hier das Verfahren zu den Anbringen vom 27. Jänner 2010 anzusehen.

Eine Einschränkung dieser Zustellungsbevollmächtigung auf „*nur einige jener Abgaben ..., deren Gebärung gemäß § 213 BAO zusammengefasst wird*“ iSd § 103 Abs. 2 lit. b BAO ist nicht erfolgt, denn die im Verfahren zu den Anbringen vom 27. Jänner 2010 ergehenden Bescheide sind keine verbuchungsfähigen Abgabenbescheide iSd § 198 BAO. Derartige Einschränkungen können somit auch nicht „*ausdrücklich*“ erfolgt sein, wie dies im Wortlaut von § 103 Abs. 2 lit. a und lit. b BAO vorausgesetzt wird, um die Zustellungsbevollmächtigung Abgabenbehörden gegenüber unwirksam zu machen.

- Zum Zeitpunkt der Zustellung der angefochtenen Bescheide vom 7. April 2010 war für das diesbezügliche Verfahren des Bw nur RA Dr. RA als Zustellungsbevollmächtigte geltend gemacht worden. Die Bezeichnung der RaeOG, AdresseRAe als Zustellempfängerin der angefochtenen Bescheide vom 7. April 2010 widersprach somit § 9 Abs. 3 Satz 1 ZustellG. Gemäß § 9 Abs 3 Satz 2 ZustG idF BGBl I 5/2008 ist dieser Mangel heilbar, indem die Bescheide dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen sind. Eine solche Heilung ist hier eingetreten, weil die Bescheide Frau RA Dr. RA tatsächlich zugekommen sind. Dies wird geschlossen daraus, dass sie die Berufungsschrift vom 19. Mai 2010 für die RaeOG unterfertigt hat, und weil in der Berufungsschrift vom 19. Mai 2010 das Zustelldatum mit 20. April 2010 angegeben wird.

- b) Zur erstinstanzlichen Zuständigkeit zur Erlassung der unmittelbar angefochtenen Bescheide vom 7. April 2010, welche in Reaktion auf einen sowohl beim Finanzamt A als auch beim Finanzamt c eingebrachten Schriftsatz vom 27. Jänner 2010 ergingen:

Die Finanzamts-Zuständigkeit zur Erlassung der am 20. April 2010 zugestellten Bescheide vom 7. April 2010 ist wegen ihrer Zustellung vor dem 1. Juli 2010 noch nach der Rechtslage vor dem Inkrafttreten der Neuordnung der Zuständigkeitsregelungen in Abgabensachen durch BGBl I 9/2010 folgendermaßen zu beurteilen:

- Es handelt sich um Angelegenheiten der Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenbereich (§ 3 AVOG). Beide involvierten Finanzämter – sowohl das Finanzamt A als auch das Finanzamt c sind Finanzämter mit allgemeinem Wirkungsbereich.
- Soweit sich die Anbringen vom 27. Jänner 2010 und die Bescheide vom 7. April 2010 auf die Geschäftsherrin1 & atypisch Stille beziehen, war vor Beendigung des Betriebes und damit der Mitunternehmerschaft gemäß § 53 Abs. 1 lit. b iVm § 54 Abs. 1 lit. b BAO das Betriebsfinanzamt zuständig, d.h. dasjenige Finanzamt, in dessen Bereich sich die Geschäftsleitung des Betriebes befand. Nach Beendigung des Betriebes der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille und damit der Mitunternehmerschaft war gemäß § 70 Z 2 BAO das Finanzamt zuständig, in dessen Bereich der Ort lag, von dem aus das Unternehmen ausgeübt worden ist.
Wie durch die Betriebsprüfung festgestellt, wurde die Tätigkeit der Geschäftsherrin1 von den Räumlichkeiten der D-GmbH in a ausgeübt, was im Bereich des Finanzamtes A liegt, welches somit zur Erlassung der mit 7. April 2010 datierten Bescheide, soweit sie sich auf Geschäftsherrin1 & atypisch Stille bezogen, zuständig war.
- Soweit sich die Anbringen vom 27. Jänner 2010 und die Bescheide vom 7. April 2010 auf die Geschäftsherrin2 & atypisch Stille beziehen, wird in der vorliegenden Berufungsentscheidung offengelassen, ob die diesbezüglich behauptete Mitunternehmerschaft jemals bestanden hat oder nicht. Für jede der beiden Varianten ergibt sich aber dasselbe zuständige Finanzamt:
 - (Variante 1) Wenn die Geschäftsherrin2 und die an dieser still Beteiligten eine Mitunternehmerschaft gebildet haben, so war gemäß § 70 Z 2 BAO nach Beendigung des Betriebes und damit der Mitunternehmerschaft das Finanzamt zuständig, in dessen Bereich der Ort lag, von dem aus das Unternehmen ausgeübt worden ist. Für den (unwahrscheinlichen) Fall der Nicht-Beendigung des Betriebes und damit der Mitunternehmerschaft bis 20. April 2010 wäre gemäß § 53 Abs. 1 lit. b iVm § 54 Abs. 1 lit. b BAO das Betriebsfinanzamt zuständig gewesen (Untervariante).
 - (Variante 2) Wenn die Geschäftsherrin2 und die an dieser still Beteiligten keine Mitunternehmerschaft gebildet haben, richtet sich die örtliche Zuständigkeit ebenfalls nach § 70 Z 2 BAO, und zwar: *„in Sachen, die sich auf den Betrieb eines Unternehmens oder einer sonstigen dauernden Tätigkeit beziehen: nach dem Ort, von dem aus das Unternehmen betrieben oder die Tätigkeit ausgeübt wird, worden ist oder werden soll“*. Auch wenn das mehrmalige Aufnehmen von stillen Gesellschaftern für sich keine gewerbliche bzw unternehmerische Tätigkeit ist, so ist es doch jedenfalls eine dauernde Tätigkeit, auf die sich die gegenständliche Sache bezieht.

- Für beide Varianten inklusive der Untervariante gilt: Wie durch die Betriebsprüfung festgestellt, wurde die Tätigkeit der Geschäftsherrin2 von den Räumlichkeiten der D-GmbH in a ausgeübt, was im Bereich des Finanzamtes A liegt, welches somit zur Erlassung der mit 7. April 2010 datierten Bescheide, soweit sie sich auf Geschäftsherrin2 & atypisch Stille bezogen, zuständig war.
- Soweit sich die Anbringen vom 27. Jänner 2010 und die Bescheide vom 7. April 2010 auf die Geschäftsherrin3 & atypisch Stille beziehen, wird in der vorliegenden Berufungsentscheidung offengelassen, ob die diesbezüglich behauptete Mitunternehmerschaft jemals bestanden hat oder nicht. Für jede der beiden Varianten ergibt sich aber dasselbe zuständige Finanzamt:
 - (Variante 1) Wenn die Geschäftsherrin3 und die an dieser still Beteiligten eine Mitunternehmerschaft gebildet haben, so war gemäß § 70 Z 2 BAO nach Beendigung des Betriebes und damit der Mitunternehmerschaft das Finanzamt zuständig, in dessen Bereich der Ort lag, von dem aus das Unternehmen ausgeübt worden ist. Für den (unwahrscheinlichen) Fall der Nicht-Beendigung des Betriebes und damit der Mitunternehmerschaft bis 20. April 2010 wäre gemäß § 53 Abs. 1 lit. b iVm § 54 Abs. 1 lit. b BAO das Betriebsfinanzamt zuständig gewesen (Untervariante).
 - (Variante 2) Wenn die Geschäftsherrin3 und die an dieser still Beteiligten keine Mitunternehmerschaft gebildet haben, richtet sich die örtliche Zuständigkeit ebenfalls nach § 70 Z 2 BAO (vgl oben). Auch wenn das mehrmalige Aufnehmen von stillen Gesellschaftern für sich keine gewerbliche bzw unternehmerische Tätigkeit ist, so ist es doch jedenfalls eine dauernde Tätigkeit, auf die sich die gegenständliche Sache bezieht.
 - Für beide Varianten inklusive der Untervariante gilt: Wie durch die Betriebsprüfung festgestellt, wurde die Tätigkeit der Geschäftsherrin3 von den Räumlichkeiten der D-GmbH in a ausgeübt, was im Bereich des Finanzamtes A liegt, welches somit zur Erlassung der mit 7. April 2010 datierten Bescheide, soweit sie sich auf Geschäftsherrin3 & atypisch Stille bezogen, zuständig war.

Eine ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide vom 7. April 2010 aus dem Grunde der Unzuständigkeit des Finanzamtes A erfolgt somit nicht, weil das Finanzamt A zur Erlassung dieser Bescheide zuständig war.

c) zu den Spruchpunkten 1/a, 1/c, 1/e

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 ausgeführt werden wird – die Abänderung von Abweisung auf Zurückweisung zulässig ist, und dies umso mehr für eine Abänderung innerhalb der Zurückweisung gelten muss.

d) zu den Spruchpunkten 1/b, 1/d, 1/f:

Die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist gemäß § 289 Abs. 2 BAO in eine Zurückweisung umzuändern, 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](#)).

X) Begründung für Spruchpunkt 2:

Soweit sich die Berufung vom 7. Juli 2010 auch gegen die bereits mit der Berufung vom 27. Jänner 2010 angefochtenen Bescheide richtet hat: Diese (vermeintlichen) Bescheide sind – wie unter den Punkten M, N und O zusammengefasst – sämtliche rechtlich nicht existent.

Soweit sich die Berufung vom 7. Juli 2010 gegen die dem Bw zugesandten, oben unter Punkt K aufgelisteten Bescheidabschriften richtet:

Schon durch die Bezeichnung als Abschriften wurde das Fehlen des Willens zu einer Bescheiderlassung ausgedrückt.

Weiters sind die auch in diesen Abschriften angeführten Bescheidadressaten genauso nichtexistent wie sie es schon am 12. November 2009 waren (vgl. Punkte R und S).

Weiters ist der Bw weder der in den Abschriften angeführte (materielle) Bescheidadressat (Geschäftsherrin3 & atypisch Stille, Geschäftsherrin1 & atypisch Stille, Geschäftsherrin2 & atypisch Stille) noch der in den Abschriften angeführte Zustellempfänger (Geschäftsherrin3, Geschäftsherrin1, Geschäftsherrin2). Indem dem Bw bzw seinen persönlichen Vertretern (RA Dr. RA bzw. der RaeOG) die Abschriften zukamen, konnte somit kein wirksamer Zustellvorgang erfolgen und es konnten damit auch keine Zustellmängel geheilt werden.

Aus all diesen Gründen richtet sich die Berufung vom 7. Juli 2010 nicht gegen wirksame Bescheide.

Die Berufung ist gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurückzuweisen, weil die angefochtenen Bescheide rechtlich nicht existieren. Denn mit den in § 243 BAO als Anfechtungsobjekte einer Berufung bestimmten 'Bescheiden' sind nur rechtlich existierende Bescheide gemeint (vgl auch *Ritz*, BAO³, § 273 Tz 6f

Y) Zur Zustellung der vorliegenden Entscheidung

Seit dem Einlangen der Berufungsschrift vom 19. Mai 2010 ist im Berufungsverfahren zu Spruchpunkt 1 (auch) die RaeOG als Bevollmächtigte des Bw anzusehen. Damit endet aber nicht die Eigenschaft von Frau RA Dr. RA als Bevollmächtigte des Bw im Verfahren zu den im Schriftsatz vom 27. Jänner 2010 erhobenen Anbringen (Berufung und Wiedereinsetzungsantrag), welches durch die Bescheide vom 7. April 2010 nicht geendet hat, sondern vielmehr als Berufungsverfahren fortgesetzt wurde. Für das Berufungsverfahren zu Spruchpunkt 1 hat der Bw daher zwei Bevollmächtigte und – hier von Interesse – zwei Zustellungsbevollmächtigte.

§ 9 Abs 4 Satz 2 ZustG bestimmt: *„Hat eine Partei oder hat ein Beteiligter mehrere Zustellungsbevollmächtigte, so gilt die Zustellung als bewirkt, sobald sie an einen von ihnen vorgenommen worden ist.“*

Daher reicht es hinsichtlich des Spruchpunktes 1 aus, in der vorliegenden Berufungsentscheidung – mit „z.H.“ im Adressfeld – nur Frau RA Dr. RA als Zustellempfängerin zu bezeichnen.

Da Frau RA Dr. RA die einzige Zustellungsbevollmächtigte des Bw im Berufungsverfahren zu Spruchpunkt 2 ist und folglich hinsichtlich dieses Spruchpunktes ebenso als Zustellempfängerin der vorliegenden Berufungsentscheidung zu bezeichnen ist, kann die Bezeichnung der Zustellempfängerin einheitlich erfolgen.

Z) Zu den abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden:

Dies betrifft Verfahren, für die der Senat 7 im Geschäftsbereich Steuern und Beihilfen des UFS an der Außenstelle Wien aufgrund der Geschäftsverteilung nicht zuständig sein kann, weil die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide an den Bw vom Finanzamt Wien Wohnbezirk erlassen worden sind.

Da das Berufungsverfahren des Bw zu abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden von diesem Finanzamt bescheidmäßig zu den GZ. RV/1928-W/10 und RV/1931-W/10 gemäß § 281 BAO von der Entscheidung ausgesetzt worden ist, wird mitgeteilt: Die Verfahren zu den GZ. RV/1928-W/10 und RV/1931-W/10 sind vom UFS bereits abgeschlossen worden. Wie der UFS erfahren hat, hat das Finanzamt A dies den anderen betroffenen Wohnsitzfinanzämtern bzw.

Finanzämtern, die für die Einkommensteuer der Beteiligten zuständig sind, vor Kurzem mitgeteilt.

Nach rechtskräftiger Beendigung eines Verfahrens, zu dem die Entscheidung über eine Berufung gemäß § 281 BAO ausgesetzt worden war, ist das ausgesetzte Berufungsverfahren fortzusetzen, ohne dass es dazu irgendeines weiteren Bescheides bedarf.

Es ist daher zu erwarten, dass die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide, die der Bw mit Berufung angefochten hat, vom Finanzamt Wohnbezirk mit Berufungsvorentscheidung stattgebend aufgehoben werden. Dies stellt aber nur eine unverbindliche Information dar, weil der Unabhängige Finanzsenat kein Weisungsrecht an Finanzämter hat.

Ergeht auch an Finanzamt A

Wien, am 14. Juli 2011