

# TE Vwgh Beschluss 2023/8/24 Ra 2023/13/0062

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.08.2023

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

## Norm

BAO §101 Abs3

BAO §188

BAO §191 Abs3

BAO §279 Abs1

BAO §97 Abs1

VwGG §34 Abs1

1. BAO § 101 heute
2. BAO § 101 gültig ab 20.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. BAO § 101 gültig von 22.07.2023 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. BAO § 101 gültig von 31.12.2016 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. BAO § 101 gültig von 27.06.2006 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
6. BAO § 101 gültig von 20.12.2003 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
7. BAO § 101 gültig von 01.03.1983 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1982
1. BAO § 188 heute
2. BAO § 188 gültig ab 01.07.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 188 gültig von 30.12.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
4. BAO § 188 gültig von 18.04.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
5. BAO § 188 gültig von 12.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
6. BAO § 188 gültig von 15.12.2012 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. BAO § 188 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 188 gültig von 19.12.2001 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
9. BAO § 188 gültig von 01.12.1993 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. BAO § 188 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 191 heute
2. BAO § 191 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 191 gültig von 18.04.2013 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
4. BAO § 191 gültig von 01.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

5. BAO § 191 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. BAO § 191 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
7. BAO § 191 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 191 gültig von 27.06.2006 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
9. BAO § 191 gültig von 18.07.1987 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 191 gültig von 01.01.1987 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 325/1986

1. BAO § 279 heute
2. BAO § 279 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 279 gültig von 12.08.2006 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 143/2006
4. BAO § 279 gültig von 01.01.2003 bis 11.08.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
5. BAO § 279 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002

1. BAO § 97 heute
2. BAO § 97 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. BAO § 97 gültig von 30.10.2019 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
4. BAO § 97 gültig von 25.05.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
5. BAO § 97 gültig von 15.12.2012 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. BAO § 97 gültig von 31.12.2004 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 97 gültig von 14.08.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
8. BAO § 97 gültig von 27.08.1994 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
9. BAO § 97 gültig von 01.03.1983 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1982

1. VwGG § 34 heute
2. VwGG § 34 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2021
3. VwGG § 34 gültig von 01.01.2014 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 34 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
5. VwGG § 34 gültig von 01.07.2008 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
6. VwGG § 34 gültig von 01.08.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 89/2004
7. VwGG § 34 gültig von 01.09.1997 bis 31.07.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 88/1997
8. VwGG § 34 gültig von 05.01.1985 bis 31.08.1997

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der „F GmbH (vormals F OG)“ in W, vertreten durch Mag. Werner Kanyak, Steuerberater in 2340 Mödling, Guntramsdorfer Straße 103/9-11, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 13. März 2023, Zl. RV/7102348/2018, betreffend Wiederaufnahme (Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2012 und 2013) sowie Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2012 bis 2014, den Beschluss gefasst:

## **Spruch**

Die Revision wird zurückgewiesen.

## **Begründung**

1

Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 17. November 2016 wurde u.a. festgehalten, im Juni 2015 sei die F OG in die (nunmehrige) F GmbH „eingebracht“ worden. Nach erster Durchsicht der Unterlagen habe sich der Verdacht erhärtet, dass Fremdleistungsaufwendungen „nichtleistender Unternehmen“ als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien. Näher angeführte Unternehmen seien als „Betrugsfirmen“ einzustufen. Es sei davon auszugehen, dass die von den angeblichen Subunternehmen in Rechnung gestellten Leistungen nicht von diesen Unternehmen, sondern durch das eigene Personal erbracht worden seien, welches dann „schwarz“ bezahlt worden sei. Der Fremdleistungsaufwand sei zu kürzen; hingegen erfolge eine Hinzurechnung von 50 % der geltend gemachten Aufwendungen als Personalkosten.

2

Mit Bescheiden vom 21. November 2016 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2012 und 2013 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und stellte die Einkünfte für die Jahre 2012, 2013 und 2014 gemäß § 188 BAO fest; die Einkünfte wurden den Teilhabern (§ 188 Abs. 3 BAO) zugewiesen. In der Begründung wurde jeweils auf den Bericht zur abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen. Die Bescheide sind jeweils gerichtet an die F OG zu Händen ihres Vertreters; sie enthalten einen Hinweis gemäß § 101 Abs. 3 BAO. Mit Bescheiden vom 21. November 2016 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2012 und 2013 gemäß Paragraph 303, Absatz eins, BAO wieder auf und stellte die Einkünfte für die Jahre 2012, 2013 und 2014 gemäß Paragraph 188, BAO fest; die Einkünfte wurden den Teilhabern (Paragraph 188, Absatz 3, BAO) zugewiesen. In der Begründung wurde jeweils auf den Bericht zur abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen. Die Bescheide sind jeweils gerichtet an die F OG zu Händen ihres Vertreters; sie enthalten einen Hinweis gemäß Paragraph 101, Absatz 3, BAO.

3

Die Teilhaber erhoben gegen diese Bescheide Beschwerden.

4

Mit Beschwerdeentscheidung vom 1. März 2018 wies das Finanzamt diese Beschwerden als unbegründet ab. Auch die Beschwerdeentscheidung ist an die F OG zu Händen ihres Vertreters gerichtet; ein Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO ist - in der in den vorgelegten Verfahrensakten befindlichen Ausfertigung - nicht ersichtlich. Mit Beschwerdeentscheidung vom 1. März 2018 wies das Finanzamt diese Beschwerden als unbegründet ab. Auch die Beschwerdeentscheidung ist an die F OG zu Händen ihres Vertreters gerichtet; ein Hinweis nach Paragraph 101, Absatz 3, BAO ist - in der in den vorgelegten Verfahrensakten befindlichen Ausfertigung - nicht ersichtlich.

5

Die Teilhaber und die F OG beantragten die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

6

Mit dem angefochtenen Erkenntnis entschied das Bundesfinanzgericht über Beschwerden der „F GmbH (vormals F OG)“. Das Bundesfinanzgericht wies diese Beschwerden als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei. Nach der Zustellverfügung wurde die Entscheidung gerichtet an die F OG (zu Händen ihrer Vertreter) als „beschwerdeführende Partei“. Einen Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO enthält diese Entscheidung nicht. Mit dem angefochtenen Erkenntnis entschied das Bundesfinanzgericht über Beschwerden der „F GmbH (vormals F OG)“. Das Bundesfinanzgericht wies diese Beschwerden als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zulässig sei. Nach der Zustellverfügung wurde die Entscheidung gerichtet an die F OG (zu Händen ihrer Vertreter) als „beschwerdeführende Partei“. Einen Hinweis nach Paragraph 101, Absatz 3, BAO enthält diese Entscheidung nicht.

7

Nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die F OG habe den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Sie habe in den Jahren 2012 bis 2014 näher genannte Erlöse erklärt, denen insbesondere Aufwendungen für Fremdpersonal und Fremdleistungen gegenüber gestanden seien. Dabei seien auch Fremdleistungsaufwendungen „nichtleistender Firmen“ als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Es habe sich dabei um Unternehmen gehandelt, die als „Betrugsfirmen“ einzustufen seien. Bei den von diesen Unternehmen ausgestellten Rechnungen handle es sich um Schein- bzw. Deckungsrechnungen. Diese Unternehmen hätten keine Leistungen erbracht, die Aufwendungen könnten daher nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Da die Leistungen aber erbracht worden seien, sei davon auszugehen, dass sie von nicht angemeldeten „Schwarzarbeitern“ oder von eigenem Personal „schwarz“ für die Revisionswerberin erbracht worden seien. Es sei sachgerecht, im Schätzungsweg 50 % der nicht anerkannten Fremdleistungen als zusätzlichen Personalaufwand zu berücksichtigen. Nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die F OG habe den Gewinn gemäß Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1988 ermittelt. Sie habe in den Jahren 2012 bis 2014 näher genannte Erlöse erklärt, denen insbesondere Aufwendungen für Fremdpersonal und Fremdleistungen gegenüber gestanden seien. Dabei seien auch Fremdleistungsaufwendungen „nichtleistender Firmen“ als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Es habe sich dabei um Unternehmen gehandelt, die als „Betrugsfirmen“ einzustufen seien. Bei den von diesen Unternehmen ausgestellten Rechnungen handle es sich um Schein- bzw. Deckungsrechnungen. Diese Unternehmen hätten keine Leistungen erbracht, die Aufwendungen könnten daher

nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Da die Leistungen aber erbracht worden seien, sei davon auszugehen, dass sie von nicht angemeldeten „Schwarzarbeitern“ oder von eigenem Personal „schwarz“ für die Revisionswerberin erbracht worden seien. Es sei sachgerecht, im Schätzungsweg 50 % der nicht anerkannten Fremdleistungen als zusätzlichen Personalaufwand zu berücksichtigen.

8

Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision der „F GmbH (vormals F OG)“.

9

Gemäß § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, denen der Mangel der Berechtigung zu ihrer Erhebung entgegensteht, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Gemäß Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, denen der Mangel der Berechtigung zu ihrer Erhebung entgegensteht, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.

10

Weist das Verwaltungsgericht die Beschwerde ab, so ist dies nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO so zu werten, als ob es eine mit dem angefochtenen Bescheid, also dem Erstbescheid, im Spruch übereinstimmende Entscheidung erlassen hätte (vgl. VwGH 29.6.2022, Ra 2021/15/0072, mwN). Das angefochtene Erkenntnis ist somit dahin zu verstehen, dass - neben der Wiederaufnahme - eine Feststellung der Einkünfte der F OG sowie eine Verteilung dieser Einkünfte auf deren Teilhaber erfolgte. Weist das Verwaltungsgericht die Beschwerde ab, so ist dies nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO so zu werten, als ob es eine mit dem angefochtenen Bescheid, also dem Erstbescheid, im Spruch übereinstimmende Entscheidung erlassen hätte vergleiche , VwGH 29.6.2022, Ra 2021/15/0072, mwN). Das angefochtene Erkenntnis ist somit dahin zu verstehen, dass - neben der Wiederaufnahme - eine Feststellung der Einkünfte der F OG sowie eine Verteilung dieser Einkünfte auf deren Teilhaber erfolgte.

11

Im Kopf des angefochtenen Erkenntnisses wird zwar ausgeführt, es werde über Beschwerden der „F GmbH (vormals F OG)“ entschieden. Die dort ebenfalls genannten Bescheide betrafen aber jeweils die F OG. Da auch in der Zustellverfügung - nur - die F OG (nicht hingegen die F GmbH) als beschwerdeführende Partei genannt ist, kann davon ausgegangen werden, dass eine Erledigung gegenüber der F OG intendiert ist (vgl. VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091, mwN). Im Kopf des angefochtenen Erkenntnisses wird zwar ausgeführt, es werde über Beschwerden der „F GmbH (vormals F OG)“ entschieden. Die dort ebenfalls genannten Bescheide betrafen aber jeweils die F OG. Da auch in der Zustellverfügung - nur - die F OG (nicht hingegen die F GmbH) als beschwerdeführende Partei genannt ist, kann davon ausgegangen werden, dass eine Erledigung gegenüber der F OG intendiert ist vergleiche , VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091, mwN).

12

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Nach § 191 Abs. 3 zweiter Satz BAO wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 BAO gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden. Gemäß Paragraph 191, Absatz eins, Litera c, BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des Paragraph 188, BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Nach Paragraph 191, Absatz 3, zweiter Satz BAO wirken Feststellungsbescheide im Sinne des Paragraph 188, BAO gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

13

Damit ein Feststellungsbescheid die ihm nach § 191 Abs. 3 zweiter Satz BAO zukommende Wirkung entfalten kann, muss er den betreffenden Personen nach § 97 Abs. 1 BAO zugestellt sein oder als zugestellt gelten. Damit ein Feststellungsbescheid die ihm nach Paragraph 191, Absatz 3, zweiter Satz BAO zukommende Wirkung entfalten kann, muss er den betreffenden Personen nach Paragraph 97, Absatz eins, BAO zugestellt sein oder als zugestellt gelten.

14

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder

Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird. Gemäß Paragraph 101, Absatz 3, BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (Paragraph 191, Absatz eins, Litera a, und c BAO), einer nach Paragraph 81, BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

15

Mangels eines derartigen Hinweises in der angefochtenen Erledigung ist im vorliegenden Fall die Zustellwirkung im Sinne des § 101 Abs. 3 zweiter Satz BAO gegenüber den Gesellschaftern, denen Einkünfte zugerechnet werden sollen, nicht eingetreten. Die - als Erkenntnis intendierte - Erledigung erlangte damit im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit der Feststellung geprägte Wesen eines Bescheides nach § 188 BAO insgesamt keine Rechtswirksamkeit (vgl. VwGH 12.6.2020, Ra 2019/15/0131, mwN). Mangels eines derartigen Hinweises in der angefochtenen Erledigung ist im vorliegenden Fall die Zustellwirkung im Sinne des Paragraph 101, Absatz 3, zweiter Satz BAO gegenüber den Gesellschaftern, denen Einkünfte zugerechnet werden sollen, nicht eingetreten. Die - als Erkenntnis intendierte - Erledigung erlangte damit im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit der Feststellung geprägte Wesen eines Bescheides nach Paragraph 188, BAO insgesamt keine Rechtswirksamkeit vergleiche , VwGH 12.6.2020, Ra 2019/15/0131, mwN).

16

Da die angefochtene Entscheidung nicht rechtswirksam erlassen wurde, war die Revision mangels Berechtigung zu ihrer Erhebung gemäß § 34 Abs. 1 VwGG zurückzuweisen, ohne dass zu prüfen war, ob eine wirksame Beschwerdeentscheidung erlassen wurde. Da die angefochtene Entscheidung nicht rechtswirksam erlassen wurde, war die Revision mangels Berechtigung zu ihrer Erhebung gemäß Paragraph 34, Absatz eins, VwGG zurückzuweisen, ohne dass zu prüfen war, ob eine wirksame Beschwerdeentscheidung erlassen wurde.

Wien, am 24. August 2023

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2023:RA2023130062.L00

#### **Im RIS seit**

19.09.2023

#### **Zuletzt aktualisiert am**

02.10.2023

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)