

# TE Vwgh Erkenntnis 2013/10/24 2010/15/0090

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.10.2013

## **Index**

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
14/03 Abgabenverwaltungsorganisation;  
32 Steuerrecht;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/06 Verkehrsteuern;  
37/02 Kreditwesen;

## **Norm**

AbgÄG 2011;  
BAO §101 Abs1;  
BAO §101 Abs3;  
BAO §101 Abs4;  
BAO §295 Abs1;  
BAO §295 Abs4;  
BAO §81 Abs6;  
BAO §81 Abs7;  
FOnV 2002;  
VwRallg;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräatin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Dr. H, Rechtsanwalt in K, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 29. März 2010, Zi. RV/0110-I/07, betreffend Einkommensteuer 1994, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Der Beschwerdeführer ist Rechtsanwalt. Neben seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit (Gewinnanteile aus einer Kanzleigemeinschaft) erklärte er für das Streitjahr 1994 u. a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus Beteiligungen an

verschiedenen, gewerblich tätigen Personengemeinschaften). Nach einer auch das Streitjahr 1994 umfassenden Außenprüfung setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 1994 mit Bescheid vom 12. August 1998 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest.

Der dagegen erhobenen Berufung vom 3. September 1998 gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 7. April 1999 teilweise statt. Ein Vorlageantrag wurde mit Schreiben vom 21. August 2006 zurückgenommen.

Mit gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändertem Bescheid vom 20. Dezember 2006, dem Beschwerdeführer persönlich zugestellt am 22. Dezember 2006, setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 1994 endgültig fest. Auf Grund der zwischenzeitig ergangenen Grundlagenbescheide (insbesondere betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu St.Nr. y/y, und zu St.Nr. x/x) seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 201.076 S (bisher -822.599 S) zu berücksichtigen.

In einer gesonderten Bescheidbegründung befasste sich das Finanzamt u.a. auch mit der Frage der Verjährung der Einkommensteuer 1994 und vertrat dazu unter Hinweis auf die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO die Ansicht, dass im Hinblick auf ein bei der "(Y GmbH und Mitges., St.Nr. y/y)" anhängig gewesenes Berufungsverfahren betreffend die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1994 Bemessungsverjährung nicht habe eintreten können.

In der dagegen erhobenen Berufung wendete der Beschwerdeführer ein, gemäß § 209 Abs. 3 BAO sei in Bezug auf die Einkommensteuer 1994 mit Ablauf des Jahres 2004 Verjährung eingetreten. Laut Akteneinsicht vom 17. Jänner 2007 datiere die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes zu St.Nr. y/y, "(Y GmbH und Mitges.)", vom 4. Juni 2003, sie trage jedoch einen Eingangsstempel des Wohnsitzfinanzamtes vom 19. Dezember 2006. Normzweck des § 209a BAO sei es, die Partei vor Rechtsnachteilen zu schützen, welche dadurch entstünden, dass die Abgabenbehörde Anbringen nicht unverzüglich erledige. Die Berufungserledigung sei lange vor Eintritt der absoluten Verjährung erfolgt. Eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO wäre jederzeit möglich gewesen. Die Interpretation der Erstbehörde würde bedeuten, dass das Finanzamt einen zeitlich unbefristeten Spielraum für die Abänderung von Bescheiden hätte. Demgegenüber vertrete der Beschwerdeführer die Ansicht, dass Verjährung eintrete, wenn nach einem vorläufigen Bescheid nicht innerhalb der absoluten Verjährungsfrist ein endgültiger Bescheid erlassen werde.

Weiters wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass die Gesellschaft "(X und Beschwerdeführer, St.Nr. x/x)" im Jahr 1994 beendet worden sei, weshalb allfällige Bescheide dem Beschwerdeführer zuzustellen gewesen wären, was nicht der Fall gewesen sei. Feststellungsbescheide verlängerten die Verjährungsfrist für die von ihnen abgeleiteten Abgabenansprüche lediglich nach Maßgabe des § 207 Abs. 2 iVm § 209 Abs. 1 BAO, im gegenständlichen Fall bis 31. Dezember 2000.

Am 11. März 2010 brachte der Beschwerdeführer ergänzend vor, bei dem mit Berufung bekämpften Bescheid handle es sich infolge eines Zustellungsmangels um einen Nichtbescheid. Die einem Wirtschaftstreuhänder erteilte allgemeine Vollmacht enthalte außer bei explizitem Ausschluss auch Zustellungsvollmacht, ohne dass sich der Vertreter gesondert darauf berufen müsste. Die erstinstanzliche, dem Beschwerdeführer selbst zugestellte Erledigung sei daher ins Leere gegangen.

In einer weiteren Berufungsergänzung wurde erklärt, dass die WT GmbH "seit dem Jahre 2003 von Herrn (WT) die steuerliche Vertretung im Umfang der ehemals am 11.06.1980 an Herrn (WT) erteilten Vollmacht von Herrn (Beschwerdeführer) bis zum heutigen Tag durchgehend übernommen" habe. Für das Vertretungsverhältnis sei daher der Inhalt der aktenkundigen Vollmacht vom 11. Juni 1980 maßgeblich.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in einem hier nicht interessierenden Punkt teilweise Folge. Ein Zustellungsmangel des erstinstanzlichen Bescheides liege nicht vor. Die aktenkundige, vom Beschwerdeführer als Vollmachtgeber und WT als Vollmachtnehmer unterfertigte schriftliche Vollmacht vom 11. Juni 1980 laute:

"Hiemit bevollmächtige ich (WT) mich in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörden und Personen rechtsgültig zu vertreten und für mich Eingaben, Steuererklärungen etc. zu unterfertigen, Akteneinsicht zu nehmen sowie alles in meinem Interesse zweckdienlich Erscheinende zu verfügen. Ebenso gilt die Vollmacht auch für alle Kassenangelegenheiten, die mit der Finanzbehörde abzuwickeln sind, wie Umbuchungs- und Rückzahlungsanträge, in meinem Namen. Ferner umfasst die Vollmacht auch das Recht zur Bestellung von Unterbevollmächtigten."

Die Vollmachtsurkunde sei noch am Tag der Ausstellung beim Finanzamt eingereicht worden. Im August 1980 habe das Finanzamt für den Beschwerdeführer eine Steuernummer vergeben, ohne im Eingabebeleg für die EDV eine Zustellungsvollmacht des steuerlichen Vertreters einzutragen. Die Zustellung von Bescheiden und sonstigen Schriftstücken des Finanzamtes sei in den folgenden Jahren bzw. Jahrzehnten stets an den Beschwerdeführer persönlich erfolgt. Nach so langer Zeit, in der weder der Beschwerdeführer noch dessen (damaliger) steuerlicher Vertreter jemals darauf hingewiesen hätten, dass die Vollmacht vom 11. Juni 1980 auch eine Zustellungsvollmacht beinhalten würde, werde von einem solchen Verständnis - im Nachhinein - nicht mehr auszugehen sein.

Im Beschwerdefall komme es darauf aber gar nicht an. Ein Übergang der Vertretungsvollmacht des WT, dessen Einzelunternehmen die WT GmbH zum 1. Jänner 2004 gekauft habe, auf die genannte GmbH (oder deren Einschreiten als Unterbevollmächtigte des WT) sei dem Finanzamt nach der Aktenlage in dieser Form nicht mitgeteilt worden. Am 11. Mai 2004 sei im Verfahren FinanzOnline seitens der WT GmbH (als registrierte Teilnehmerin) ein Vollmachtsverhältnis umfassend die (elektronische) Akteneinsicht gemäß § 90a BAO, die steuerliche Vertretung, Geldvollmacht sowie die Einreichung der Steuererklärungen ab 2003 ("Quote") für den Beschwerdeführer angezeigt worden. Eine Zustellungsvollmacht sei nicht eingetragen worden. Die Zustellung der Erledigungen des Finanzamtes sei daher, wie schon in den vorangegangenen 23 Jahren, weiterhin - und bis zum 11. März 2010 unbeanstandet - an den Beschwerdeführer persönlich erfolgt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schließe eine allgemeine Vollmacht grundsätzlich die Zustellvollmacht ein; dies - zumindest bei der anwaltlichen Vollmacht - auch nach der Novelle des Zustellgesetzes durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 10/2004 (Hinweis auf das Erkenntnis vom 23. Oktober 2008, 2007/16/0032). Die Bestellung eines Vertreters (auch zum Zustellungsbevollmächtigten) werde jedoch erst mit der Bekanntgabe - etwa durch Vorlage der Vollmachtsurkunde oder auch durch Berufung auf die erteilte Vollmacht - gegenüber der Behörde wirksam (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 5. November 2009, 2009/16/0214). Für Parteienvertreter biete das Verfahren FinanzOnline die Möglichkeit, die Begründung, Änderung oder Beendigung von Vollmachtsverhältnissen der Abgabenbehörde auf elektronischem Weg anzuzeigen ("Verwaltung Klientendaten"), wobei technisch vorgegeben sei, dass eine Zustellungsbevollmächtigung gesondert eingetragen werden müsse. Unterbleibe bei Benützung von FinanzOnline der gesonderte Eintrag einer Zustellungsvollmacht, so sei dem folglich der Erklärungswert beizumessen, dass eine Zustellungsvollmacht (ausdrücklich) ausgeschlossen sein solle.

Nach der Aktenlage habe die WT GmbH das Vollmachtsverhältnis dem Finanzamt über FinanzOnline angezeigt, und zwar ohne Angabe einer Zustellungsvollmacht. Erst am 16. März 2010 seien die Vollmachtsdaten mittels FinanzOnline dahin geändert worden, dass der Vertretungsumfang nun auch die Zustellungsbevollmächtigung der Steuerberatungsgesellschaft umfasse. Der Bescheid des Finanzamtes vom 20. Dezember 2006 sei daher mit der Zustellung an den Beschwerdeführer rechtswirksam geworden.

Zum Einwand der Verjährung sei dem Finanzamt dahingehend zu folgen, dass im Hinblick auf ein Berufungsverfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu "(St.Nr. y/y, Y GmbH und Mitges.)" die Sonderregelung des § 209a Abs. 2 BAO gelte: Der Beschwerdeführer habe sich im Jahr 1989 mit einer Einlage von 500.000 S als unechter stiller Gesellschafter an der "Y GmbH" beteiligt. Mit Bescheiden vom 18. April 1995 bzw. vom 30. Mai 1996 habe das Finanzamt festgestellt, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb der "(Y GmbH und Mitges.)" für die Jahre 1988 bis 1991 bzw. für die Jahre 1992 bis 1994 gemäß § 188 BAO nicht festgestellt werden. Gegen diese beiden (Nicht-)Feststellungsbescheide sei namens der Y GmbH und Mitgesellschafter durch deren steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 26. Juli 1995 bzw. vom 14. Juni 1996 Berufung erhoben worden. Das Finanzamt habe über die Berufungen mit Berufsvorentscheidungen vom 29. April bzw. 4. Juni 2003 abgesprochen. Laut den aktenkundigen Mitteilungen über die gesonderte Feststellung von Einkünften hätten sich danach für den Beschwerdeführer für die Jahre 1989, 1990, 1991 und 1993 jeweils Verlustanteile, für 1992 und für das Streitjahr 1994 Gewinnanteile ergeben.

Der für das Jahr 1994 in der Berufsvorentscheidung vom 4. Juni 2003 ausgewiesene Gewinnanteil sei erst im nunmehr bekämpften Bescheid vom 20. Dezember 2006 angesetzt worden. Zum Zeitpunkt der Berufung gegen den Bescheid betreffend (die Nicht-)Feststellung von Einkünften der "(Y GmbH und Mitges.)" für das Jahr 1994 im Jahr 1996 sei die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 1994 noch nicht abgelaufen gewesen. Nach Ergehen der Berufsvorentscheidung des Finanzamtes vom 4. Juni 2003 habe daher - verjährungsungebunden - ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 1994 erlassen werden dürfen. Nach dem eindeutigen Wortlaut des

§ 209a Abs. 2 BAO sei es dabei nicht darauf angekommen, dass der abgeleitete Einkommensteuerbescheid bereits im Jahr 2003 hätte ergehen können (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 2. September 2009, 2008/15/0216, zu einer diesbezüglich vergleichbaren Fallkonstellation).

Zu den Beteiligungseinkünften zu St.Nr. x/x führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe sich nach der Aktenlage im Jahr 1992 am Einzelgewerbebetrieb des X als unechter stiller Gesellschafter zu 50 % beteiligt. Aus dieser Beteiligung hätten für die Jahre 1992 und 1993 Verlustanteile resultiert. Mit 31. Dezember 1994 sei die Geschäftstätigkeit eingestellt und der Betrieb veräußert worden. Im Zuge einer Außenprüfung sei dem Beschwerdeführer ein Anteil am laufenden Verlust des Jahres 1994 von -362.231 S, erstmals aber auch ein dem Beteiligungsausmaß entsprechender Anteil am Veräußerungsgewinn in Höhe von 672.839 S zugerechnet worden. Laut Mitteilung über die gesonderte Feststellung sei am 6. Juli 1999 (auf Grund der Außenprüfung) an "(X und Beschwerdeführer)" ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 1994 ergangen, der für den Beschwerdeführer Beteiligungseinkünfte von 310.608 S ausgewiesen habe. Diese Einkünfte seien im Einkommensteuerbescheid 1994 vom 20. Dezember 2006 angesetzt worden.

Mit dem Einwand, dem Beschwerdeführer sei ein Bescheid, aus dem sich Einkünfte von 310.608 S ergeben, nicht zugestellt worden, werde eine Rechtsunwirksamkeit des Feststellungsbescheides vom 6. Juli 1999 nicht aufgezeigt. Die bei Beendigung der Personenvereinigung bestehende Vertretungsbefugnis bleibe insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben werde. Sei eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO ergehen solle, bereits beendigt, so habe der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeschlagen seien (§ 191 Abs. 2 BAO). Der Vertreter gemäß § 81 BAO sei auf Grund der Fiktion des § 81 Abs. 7 zweiter Satz BAO auch gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter. Im Beschwerdefall sei der Geschäftsherr X Vertreter der unechten stillen Gesellschaft im Sinne des § 81 Abs. 1 BAO gewesen. Diese Vertretungsbefugnis habe nach Beendigung der Gesellschaft auch für die ehemaligen Gesellschafter gegolten. Mit der Zustellung an X sei der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte vom 6. Juli 1999 daher auch dem Beschwerdeführer gegenüber wirksam geworden. Der Zustellung einer (weiteren) Bescheidausfertigung an den Beschwerdeführer habe es nicht bedurft.

Dagegen wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid zunächst in seinem "Recht auf ordnungsgemäße Bezeichnung des steuerlichen Vertreters als Bescheidadressaten und Bescheidzustellung an seinen mit Zustellvollmacht ausgestatteten steuerlichen Vertreter" verletzt. Dazu wird in der Beschwerde auf die Vollmachtsurkunde vom 11. Juni 1980 verwiesen und ausgeführt, dass WT seine Steuerberatungstätigkeit in der Folge in die WT GmbH verlagert habe. Dem Finanzamt gegenüber sei nie erklärt worden, dass die dem WT erteilte Vollmacht erloschen bzw. die der WT GmbH erteilte Vollmacht in irgendeiner Weise eingeschränkt sei. Im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides vom 20. Dezember 2006 hätten zum einen eine schriftliche allgemeine Vollmacht des WT und eine Onlinebevollmächtigungsanzeige der WT GmbH vorgelegen. Die Zustellung sämtlicher, den Beschwerdeführer betreffenden Steuerbescheide hätte daher im maßgeblichen Zeitraum an die WT GmbH, allenfalls an den Steuerberater WT selbst erfolgen müssen. Somit handle es sich bei dem mit Berufung bekämpften Bescheid des Finanzamtes wie auch bei allen Vorgängerbescheiden um Nichtbescheide infolge Zustellungsmängel.

Soweit sich die belangte Behörde darauf beziehe, dass im Verfahren FinanzOnline eine eigene Rubrik "Zustellbevollmächtigung" bestünde und bei Außerachtlassung dieser Eintragungsmöglichkeit davon auszugehen sei, dass eine Zustellungsvollmacht ausdrücklich ausgeschlossen sei, vertrete der Beschwerdeführer die Ansicht, dass die schriftliche Vollmacht aus dem Jahre 1980 durch diese Eintragungsmöglichkeiten nicht beeinträchtigt werde. FinanzOnline sei ein "Servicepaket", das den Umgang mit Behörden erleichtern solle, das aber die rechtliche Definition und vor allem das materiellrechtliche Verhältnis zwischen Vollmachträger und Vollmachtgeber nicht verändern könne.

Die belangte Behörde hält dem in ihrer Gegenschrift unter Hinweis auf entsprechende Auszüge aus der Abgabendatenbank der Finanzverwaltung entgegen, dass die WT GmbH am 11. Mai 2004 mittels FinanzOnline die Übernahme der Vertretung des Beschwerdeführers angezeigt habe. Die hiefür in FinanzOnline zur Verfügung gestellte Eingabemaske sei so aufgebaut, dass die verschiedenen, in Abgabenverfahren bedeutsamen Befugnisse eines

Parteienvertreters ("Akteneinsicht gemäß § 90a BAO", "Steuer", "Zustellung", "Geld", "Quote") nacheinander angeklickt werden könnten. Durch Anklicken oder Nichtanklicken der entsprechenden Felder teile der Parteienvertreter dem Finanzamt mit, in welchem Umfang ihm Vertretungsvollmacht erteilt worden sei. Im Beschwerdefall habe die WT GmbH erst anlässlich einer Besprechung im Berufungsverfahren am 11. März 2010 eine Zustellungsbevollmächtigung geltend gemacht und diese am 16. März 2010 über FinanzOnline angezeigt. Die entsprechenden Eintragungen am 11. Mai 2004 (keine Zustellungsvollmacht) bzw. am 16. März 2010 (Zustellungsvollmacht) seien nicht seitens des Finanzamtes (möglicherweise unvollständig), sondern durch die mittels entsprechendem Code identifizierte WT GmbH selbst vorgenommen worden, was dem Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren auch vorgehalten worden sei.

Im Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2007/15/0119, hat der Verwaltungsgerichtshof zur FinanzOnline-Verordnung 2002 ausgesprochen, dass auch Anbringen in elektronisch eingereichten Steuererklärungen nach dem Inhalt der Anbringen und dem erkennbaren oder zu erschließenden Ziel des Parteischrittes auszulegen sind. Dies gilt in gleicher Weise für Anbringen im Zusammenhang mit der Bekanntgabe von Bevollmächtigungsverhältnissen. Bedient sich der Parteienvertreter, wie im Beschwerdefall die WT GmbH, bei der Vertretungsanzeige des elektronischen Verfahrens FinanzOnline, teilt er dem Finanzamt durch Anklicken oder Nichtanklicken der entsprechenden Felder mit, in welchem Umfang ihm Vollmacht erteilt wurde. Unterlässt der Parteienvertreter im Feld "Zustellung" eine entsprechende Markierung, kann diesem Umstand bei verständiger Würdigung des Parteischrittes - so sich nicht anderes aus weiteren Eingaben des Steuerpflichtigen oder des Vertreters ergibt - nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nur die Bedeutung beigemessen werden, dass eine Zustellungsvollmacht des Parteienvertreters nicht vorliegt.

Dass der Einkommensteuerbescheid 1994 WT zuzustellen gewesen wäre, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht vorgebracht. In seinen am 11. März 2010 überreichten Schriftsätze und in der weiteren Eingabe vom 18. März 2010 wurde lediglich eine Zustellungsbevollmächtigung der WT GmbH eingewendet, welche die "ehemals am 11.06.1980 an Herrn (WT erteilte) Vollmacht .... bis zum heutigen Tag durchgehend übernommen" habe. In der Gegenschrift weist die belangte Behörde darauf hin, dass dem Beschwerdeführer anlässlich der am 11. März 2010 stattgefundenen Besprechung ein Ausdruck der "Chronologie der Vertretungsverhältnisse" ausgehändigt worden sei. Diesem in den Verwaltungsakten erliegenden Ausdruck sei zu entnehmen, dass WT bis zum 15. Februar 2006 unter den "steuerlichen Vertretern" des Beschwerdeführers (ohne Zustellungsbevollmächtigung) aufgeschienen sei. Die "Bereinigung des Datenstandes" (am 15. Februar 2006 in Form der Löschung des Vertretungsverhältnisses) sei - wie dem Ausdruck gleichfalls entnommen werden könne - nicht von einem Organwalter des Finanzamtes, sondern von der WT GmbH selbst (im FinanzOnline-Verfahren) vorgenommen worden.

Bei dieser - dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegenden und vom Beschwerdeführer konkret nicht bestrittenen - Sachlage durfte das Finanzamt davon ausgehen, dass die dem WT im Jahr 1980 erteilte Vollmacht zum maßgeblichen Zeitpunkt der Bescheidzustellung im Dezember 2006 nicht mehr bestanden hat.

Das Beschwerdevorbringen ist daher in diesem Punkt insgesamt nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid weiters in seinem "Recht auf persönliche Bescheidzustellung gemäß § 191 Abs. 2 BAO" hinsichtlich des Feststellungsbescheides betreffend die atypisch stille Gesellschaft "(X und Beschwerdeführer)" verletzt. Der Feststellungsbescheid vom 6. Juli 1999 sei der atypisch stillen Gesellschaft "(X und Beschwerdeführer, zu Handen Herrn X)" offenbar im Juli 1999, zu keinem Zeitpunkt aber dem Beschwerdeführer selbst zugestellt worden, wiewohl die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt längst aufgelöst gewesen sei. Die belangte Behörde vermeine, dass der Vertreter der unechten stillen Gesellschaft X auf Grund der Fiktion des § 81 Abs. 7 zweiter Satz BAO auch gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter gewesen sei und zitiere dazu Ritz, BAO3, Tz. 5 zu § 81. Sie übersehe dabei, dass die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO nur anwendbar sei, wenn die Personenvereinigung noch nicht beendet sei. Die Zustellfiktion des § 81 Abs. 7 BAO beziehe sich nach Ansicht des Beschwerdeführers nur auf schriftliche Ausfertigungen, die nicht Feststellungsbescheide betreffen, andernfalls es dem Gesetzgeber ein Leichtes gewesen wäre, in § 191 Abs. 2 BAO auf den Zustellungsbevollmächtigten gemäß § 81 leg. cit. zu verweisen. Da der Feststellungsbescheid vom 6. Juli 1999 Bestandteil des erstinstanzlichen sowie des angefochtenen Bescheides geworden sei, handle es sich auch beim angefochtenen Bescheid, weil er auf einen Nichtbescheid aufbaue, um eine "nichtige Entscheidung".

Auch in diesem Punkt kann dem Beschwerdevorbringen nicht gefolgt werden. Zunächst ist schon die Prämisse des Beschwerdeführers, dass ein Abgabenbescheid, der auf einem "Nichtbescheid aufbaue", selbst ein Nichtbescheid sei, unzutreffend. Handelte es sich beim strittigen Feststellungsbescheid vom 6. Juli 1999 um einen Nichtbescheid, wäre ein darauf gestützter Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO rechtswidrig. Er wäre im Falle seiner Bekämpfung mit Berufung aufzuheben oder seit dem AbgÄG 2011 (BGBl I Nr. 76/2011) auf Antrag einer Partei gemäß § 295 Abs. 4 BAO aufzuheben. Ein derartiger Fall liegt gegenständlich aber gar nicht vor, weil das Finanzamt die Bescheidänderung auch auf andere (gegenständlich nicht bekämpfte) geänderte Gewinnfeststellungsbescheide (etwa zu St.Nr. y/y) stützen konnte.

Auch entspricht es der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass abgeleitete Bescheide vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides ergehen dürfen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1998, 96/15/0083). Dass das Finanzamt die Einkünfte aus der ehemaligen Beteiligung des Beschwerdeführers am Handelsgewerbe des X in Höhe eines allenfalls nichtigen Grundlagenbescheides angesetzt hat, macht den angefochtenen Bescheid daher - soweit kein anderer wirksamer Grundlagenbescheid vorliegt (was von der belangten Behörde in der Gegenschrift mit Hinweis auf die Aktenlage verneint wird) - gleichfalls nicht rechtswidrig.

Davon abgesehen trifft es aber auch nicht zu, dass der Feststellungsbescheid vom 6. Juli 1999 aus dem vom Beschwerdeführer relevierten Grund ins Leere gegangen wäre.

Werden an alle Gesellschafter (Mitglieder) einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dieser ihrer Eigenschaft schriftliche Ausfertigungen einer Abgabenbehörde gerichtet, so gilt gemäß § 81 Abs. 7 BAO der nach Abs. 1 bis 5 leg. cit. für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) Zustellungsbevollmächtigte auch als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der Gesellschafter (Mitglieder). Ergehen solche schriftlichen Ausfertigungen nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, so gilt die nach Abs. 6 vertretungsbefugte Person auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder), sofern ein solcher nicht eigens namhaft gemacht wurde. Die Bestimmung des Abs. 6 über die Erhebung eines Widerspruchs gilt sinngemäß.

Die von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zur Vertretung namhaft gemachte oder von der Behörde von Amts wegen zur Vertretung bestellte Person ist während des Bestandes der Gesellschaft und auch nach ihrer Auflösung - vorbehaltlich einer anderweitigen wirksamen Vertreterbestellung durch die Beteiligten -

vertretungs- und zustellungsbefugt; dies hat zur Folge, dass die zulässigerweise ihr in dieser Eigenschaft übermittelten schriftlichen Ausfertigungen (Bescheide) als an alle (auch an die früheren) Gesellschafter zugestellt gelten. Insoweit erscheint § 101 Abs. 1 und 3 BAO wirksam ergänzt (so schon Stoll, BAO, S 802).

Dem in der Gegenschrift der belangten Behörde zitierten Schrifttum (Hinweis aufRitz, BAO3, § 81 Tz. 5; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 81 Anm. 20 und § 101 Anm. 19) ist daher zuzustimmen, dass schon vor Anfügung des Abs. 4 in § 101 BAO durch das Betrugsbekämpfungsgesetz, BGBl. I Nr. 99/2006, gewährleistet war, dass Feststellungsbescheide auch nach Beendigung der Personenvereinigung durch Zustellung an den bisherigen Vertreter wirksam erlassen werden konnten.

Dass der Geschäftsherr X bei Beendigung der Personenvereinigung nicht Zustellungsbevollmächtigter der Gesellschaft war oder der Beschwerdeführer Widerspruch erhoben hätte, wird in der Beschwerde nicht behauptet. Damit galt gemäß § 9 Abs. 4 Zustellgesetz mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an den Zustellungsbevollmächtigten die Zustellung auch an den Beschwerdeführer als bewirkt.

Die Beschwerde war daher insgesamt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 24. Oktober 2013

## Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Auslegung von Bescheiden und von Parteierklärungen VwRallg9/1

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2013:2010150090.X00

**Im RIS seit**

25.11.2013

**Zuletzt aktualisiert am**

05.10.2017

**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)