

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache **N.N.OG**, Adresse1, vertreten durch X.GmbH, Adresse2, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 09. Jänner 2019, hinsichtlich *Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 Bundesabgabenordnung (BAO) für die Jahre 2011 bis 2016* beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Wirksamkeit des Beschlusses:

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit 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. Z zufolge § 101 Abs 4 BAO gilt dies auch für schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren (§ 188) an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c BAO).

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

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende OG (Bf.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 28. Juni 2010 errichtet und im Firmenbuch beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Graz zu FN xxx eingetragen. Als Geschäftszweig wurde "*der Erwerb, die Verwaltung und die Inbestandgabe von beweglichem und unbeweglichem Vermögen, insbesondere eines Helikopters 'Augusta Bell 2016 A Jet Ranger'*" angegeben. Als unbeschränkt haftende Gesellschafter fungierten Frau Y.Y. und Herr X.X..

Mit Schreiben vom 13. Juni 2017 wurde beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Graz,

Firmenbuch, der Antrag auf Löschung der Gesellschaft eingebracht, da der Geschäftsbetrieb schon vor längerer Zeit eingestellt und die OG aufgelöst worden sei. Ein Vermögen sei nicht vorhanden, auf die förmliche Durchführung einer Liquidation sei von Seiten der Gesellschafter verzichtet worden.

Am 28. Juni 2017 erfolgte vom Firmenbuch die Bekanntmachung, dass die Gesellschaft aufgelöst und gelöscht ist.

Die Bf. reichte für die Jahre 2011 bis 2016 jeweils die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-Gemeinschaften (Feststellungserklärung) elektronisch ein und erfolgte eine erklärungsgemäße Veranlagung. In den Bescheiden über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 wurden die erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt.

Anlässlich einer die Jahre 2011 bis 2016 betreffenden Außenprüfung – Prüfungsauftrag vom 09. Jänner 2018, Prüfungsbeginn 16. Jänner 2018 – stellte die Prüferin in der Niederschrift gem. § 149 Abs. 1 BAO und im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 09. Jänner 2019 unter Tz 3 "Steuerliche Würdigung" fest, dass die Tätigkeit der geplanten gewerblichen Vermietung des Helikopters unter § 29 Z 3 EStG falle. Da die Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Abs 3 EStG nicht unter den § 188 BAO zu subsumieren seien, würden lt. BP für den Prüfungszeitraum 2011 - 2016 für die N.N.OG und deren Gesellschafter Nichtfeststellungsbescheide im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens ergehen.

Unter Zugrundelegung dieser Feststellung der Prüferin nahm die belangte Behörde mit Bescheiden vom 09. Jänner 2019 die Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 wieder auf und erließ mit selben Tag die Bescheide über die Nichtfeststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016. In den Nichtfeststellungsbescheiden ist folgender Hinweis angeführt: *"Dieser Bescheid wirkt gegen alle Beteiligten denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs 3 und 4 BAO)."*

Dagegen findet sich dieser Hinweis nicht in den ebenfalls erlassenen Wiederaufnahmebescheiden für die Jahre 2011 bis 2016.

Gegen die Bescheide erhob die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 29. Jänner 2019 Beschwerde. Unter Bezugnahme auf die Einkommensteuerrichtlinien Rz 5418f und Jakom EStG § 23 Rz 13, führt die steuerliche Vertretung der Bf. aus, dass die Bf. nie mit der Absicht gegründet worden sei bloß Vermögen zu verwalten, sondern habe die Bf. den gekauften Helikopter gewerblich vermieten wollen. Die Gesellschaft habe das Fluggerät selbst betreiben, es warten und somit technisch dafür verantwortlich sein, und dieses dann stundenmäßig an diverse Kunden vermieten wollen. Das auch ohne tatsächliche

Vermietung des Helikopters Handlungen gesetzt worden seien, die für einen Gewerbebetrieb sprechen würden, sei aus Sicht der Bf. unstrittig. Wie aus den Unterlagen entnehmbar, sei die Bf. für diesen Zweck gegründet worden, der Helikopter sei bereits in der Vorbereitungsphase zur Vermietung angeboten worden und es sei versucht worden entsprechende Genehmigungen zu erhalten. Leider hätten die Gesellschafter zu spät erkannt, dass eine Bewilligung des Helikopters zur gewerblichen Nutzung (im Sinne Luftfahrtgesetz) nur mit erheblichen zusätzlichen Kosten machbar gewesen wäre und das Projekt sei gescheitert. Die Absicht zur Gewinnerzielung bzw. zur gewerblichen Nutzung wäre aber auf jeden Fall gegeben gewesen.

Zur Abgrenzung zur Vermögensverwaltung sei weiter auszuführen, dass eine gewerbliche Tätigkeit den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreiten müsse. Dies sei dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreite, das üblicherweise mit der Verwaltung des eigenen Vermögens verbunden sei. Die Grenzen zur Vermögensverwaltung seien überschritten, wenn der Steuerpflichtige Maßnahmen setze um mehr Einkünfte zu erzielen als sich allein auf Grund des bloßen Kapitaleinsatzes erzielen lassen würde. Die Bf. habe den Helikopter nicht nur einem Kunden als Dauervermietung zur Verfügung stellen, sondern diesen selbst betreiben und an eine unbeschränkte Zahl von Kunden vermieten wollen. Der Betrieb und die Vermietung eines Helikopters sei schon naturgemäß mit deutlich erhöhtem Aufwand als die Vermögensverwaltung behaftet. Es müsse eine Terminverwaltung betrieben werden um die verschiedenen Kunden zu koordinieren. Flugpläne müssten erstellt werden und vor dem Flug gemeldet werden. Die technische Verantwortung läge bei der Bf. und daher wäre der Helikopter in regelmäßigen Abständen zu warten (was erheblichen Aufwand bedeuten würde). Es müssen diverse regelmäßige Überprüfungen absolviert werden und natürlich müsse der Helikopter auch vermarktet und beworben werden. Zusätzlich seien alle erforderlichen luftfahrtrechtliche Versicherungen abzuschließen. All diese Tätigkeiten würden weit mehr als bloße Vermögensverwaltung entsprechen. Zusätzlich sei zu beachten, dass die Gewerblichkeit im Sinne des Luftfahrtgesetzes eine völlig andere Bedeutung wie der Begriff der Gewerblichkeit im Sinne des Steuerrechts habe und nicht vergleichbar sei. Hinsichtlich der von der belangten Behörde herangezogenen VwGH-Erkenntnisse vertritt die Bf. die Meinung, dass diese nur teilweise auf den Beschwerdefall passen würden. Bezüglich der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO wird in der Beschwerde ausgeführt, dass der Sachverhalt vollständig klar gewesen wäre und sich die Bf. und die belangte Behörde schon einige Monate über die Frage ob nun steuerliche Liebhaberei oder Vermögensverwaltung vorliegen würde ausgetauscht hätten, weshalb die Bf. an der Schlussbesprechung nicht teilgenommen habe. Das Finanzamt habe sich dann für § 29 Z 3 EStG entschieden. Aus Sicht der Bf. liege ein Fall des § 1 Abs. 1 LVO (Einkunftsquellenvermutung) vor. Daraus folge, dass innerhalb des "Anlaufzeitraums" (3-5 Jahre) die Verluste jedenfalls anzuerkennen seien. Danach sei jedes Jahr vom Finanzamt einzeln zu beurteilen. Werde endgültig veranlagt (was hier der Fall sei),

könne - jedenfalls aus dem Titel Liebhaberei - nicht wiederaufgenommen werden.

Unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 10. Mai 2001 GZ 95/15/0084, hält die Bf. fest, dass der Versuch die wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. als Vermögensverwaltung darzustellen, jedenfalls nicht dazu führen könne, dass sozusagen neue Tatsachen im Sinne § 303 Abs. 1 BAO "entwickelt" würden. Neue Tatsachen im Sinne § 303 Abs. 1 BAO würden nicht vorliegen, damit sei die Wiederaufnahme rechtswidrig.

Schließlich wurde bzgl. 2011 ausgeführt, dass die erste nach außen erkennbare Amtshandlung in Zusammenhang mit der Betriebsprüfung im Jänner 2018 stattgefunden habe, weshalb gemäß §§ 207 - 209 BAO das Jahr 2011 mit Ablauf 2017 verjährt wäre.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 16. Mai 2019 wurden die angefochtenen Nichtfeststellungsbescheide 2011 bis 2016 abgeändert und gem. § 188 BAO Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt. Begründend wurde jeweils ausgeführt:

"Die Aufhebung des angefochtenen Bescheides erfolgt aus folgendem verfahrensrechtlichen Grund: Da der als Bescheid intendierten Erledigung vom 9.01.2019 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2011 [bzw. 2012-2016] mangels Hinweises auf die Zustellfiktion nach § 101 Abs 3 BAO keine Bescheidwirkung zukommt, erfolgte keine rechtswirksame Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2011 [bzw. 2012-2016]. Die Erlassung eines neuerlichen Sachbescheides in der gleichen Sache ohne wirksamen Verfahrenstitel ist unzulässig (res iudicata). Der angefochtene Bescheid war aus diesem Grund ersatzlos aufzuheben."

Diese Beschwerdeverentscheidungen für die Jahre 2011 bis 2016 hob die belangte Behörde in Folge mit Bescheiden gemäß § 299 BAO vom 14. Juni 2019 auf. Zur Begründung führte sie aus, dass in den Beschwerdeverentscheidungen vom 16. Mai 2019 die Bescheide vom 09. Jänner 2019 über die Nichtfeststellung von Einkünften gem. § 188 BAO abgeändert wurden, der Spruch jedoch auf Aufhebung des jeweiligen Nichtfeststellungsbescheides hätte lauten müssen, da die Wiederaufnahmebescheide mangels Hinweises auf die Zustellfiktion nach § 101 Abs. 3 BAO Nichtbescheide darstellen würden und aus diesem Grund keine rechtswirksame Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt sei.

Ebenfalls am 14. Juni 2016 wurden neue Beschwerdeverentscheidungen für die Jahre 2011 bis 2016 erlassen und darin ausgesprochen, dass die Bescheide vom 09. Jänner 2019 über die Nichtfeststellung von Einkünften gem. § 188 BAO aufgehoben werden. Die Aufhebung der Bescheide sei aus verfahrensrechtlichen Grund erfolgt, da die Wiederaufnahmebescheide mangels Hinweises auf die Zustellfiktion nach § 101 Abs. 3 BAO nicht wirksam geworden seien und Nichtbescheide darstellten, weshalb keine rechtswirksame Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 erfolgt sei. Die Erlassung eines neuerlichen Sachbescheides in der gleichen Sache ohne

wirksamen Verfahrenstitel sei unzulässig (res iudicata). Die angefochtenen Bescheide seien aus diesem Grund ersatzlos aufzuheben gewesen.

Schließlich wurden mit 14. Juni 2019 die Beschwerden gegen die Bescheide vom 09. Jänner über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 zurückgewiesen, da die Bescheide keine Zustellfiktion im Sinn des § 101 Abs. 3 BAO enthalten hätten. Fehle der Hinweis nach § 101 Abs. 3 zweiter Satz BAO, so werde der Bescheid nach ständiger Judikatur des VwGH aber überhaupt nicht wirksam und stelle einen Nichtbescheid dar. Eine Beschwerde, die sich gegen einen Nichtbescheid richte, sei nach § 260 Abs. 1 lit. a BAO mit Beschwerdeverentscheidung zurückzuweisen.

Mit Schreiben vom 12 Juli brachte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung Beschwerde gegen die Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 ein und führte begründend aus, dass in den Sachbescheiden sehr wohl der Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO angeführt sei. Nach VwGH-Erkenntnis vom 19.12.2013, GZ 2012/15/0039, gehöre der Hinweis gem. § 101 Abs. 3 BAO nicht zu den essentiellen Spruchbestandteilen, die zu jedem der isoliert rechtskraftfähigen Bescheide gesondert angeführt werden müsse.

Da im Beschwerdefall der Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO in allen Sachbescheiden sehr wohl angeführt sei, könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Spruch der jeweiligen Bescheide sich als nicht richtig erwiesen hätte.

Im Übrigen ziele die Anwendung des § 299 BAO darauf ab, dass eine neuerliche Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 lit. b (Neuerungsstatbestand) stattfinden solle. Da jedoch keine neuen Tatsachen vorliegen, könne eine wiederholte Wiederaufnahme des Verfahrens nicht erfolgen ohne die gesetzlichen Verfahrensvorschriften zu verletzen. Die Anwendung des § 299 BAO sei daher missbräuchlich erfolgt.

Weiters wurden im selben Schreiben der Antrag auf Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht bzgl. der Beschwerdeverentscheidungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 sowie der Beschwerdeverentscheidungen über die Nichtfeststellung von Einkünften gern. § 188 BAO für die Jahre 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 beantragt.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde betreffend die Bescheide gem. § 299 BAO mit Beschwerdeverentscheidungen vom 06. August 2019 ab. Begründend wurde nach Darstellung des bisherigen Verfahrensablaufs und der Anführung der gesetzlichen Bestimmungen sowie der VwGH-Judikatur ausgeführt, dass sämtliche Bescheide vom 09. Jänner 2019 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 weder einen Hinweis auf die Zustellfiktion nach § 101 Abs. 3 BAO aufwiesen, noch seien diese Bescheide jedem Gesellschafter einzeln zugestellt worden, weshalb diese Bescheide

mangels Hinweises auf die Zustellfiktion überhaupt nicht rechtswirksam geworden seien. Die von der Bf. bzw. deren steuerliche Vertretung herangezogene Begründung, wonach nur die Sachbescheide den Hinweis auf die Zustellfiktion nach § 101 Abs. 3 BAO enthalten müssten, beruhe auf einem Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2013, 2012/15/0039, welches zu einem Sammelbescheid ergangen und daher auf den vorliegenden Fall nicht anzuwenden sei, da in dem dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren zugrunde liegenden Fall kein Sammelbescheid vorgelegen sei, sondern jeder einzelne Bescheid vom 09. Jänner 2019 einzeln ausgefertigt worden sei, d.h. für jeden einzelnen Bescheid sei ein eigenes Schriftstück erstellt worden. Nach § 101 Abs. 3 BAO habe daher die (jeweilige) Ausfertigung zum Zwecke ihrer Rechtswirksamkeit den Hinweis auf die Zustellfiktion nach § 101 Abs. 3 BAO zu enthalten. Dies gelte ebenso für Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO. Es sei keine rechtswirksame Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 erfolgt. Die Nichtfeststellungsbescheide vom 09. Jänner 2019 seien somit ohne wirksamen Verfahrenstitel für die Rechtskraftdurchbrechung ergangen und liege eine jeweils bereits entschiedene Sache vor. Eine Aufhebung der Nichtfeststellungsbescheide vom 09. Jänner 2019 hätte im Zuge der Beschwerdeentscheidungen vom 16. Mai 2019 mangels wirksamen Verfahrenstitels für die Rechtskraftdurchbrechung erfolgen müssen, dies sei jedoch aufgrund des unrichtigen Spruches der Beschwerdeentscheidungen vom 16. Mai 2019 nicht erfolgt, sondern sei lediglich eine Abänderung vorgenommen worden, weshalb sich der Spruch dieser Beschwerdeentscheidungen als unrichtig erwiesen hätten. Die Aufhebung nach § 299 BAO stehe im Ermessen der Abgabenbehörde. Im konkreten Fall liege keine bloße Geringfügigkeit vor, da die Rechtsrichtigkeit der erlassenen Bescheide Auswirkungen auf das weitere Verfahren und für die Umsetzung des Außenprüfungsergebnisses habe. Aus diesem Grund sei der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit eingeräumt worden und ergingen die Aufhebungsbescheide vom 14. Juni 2019 im Rahmen des Ermessens nach § 20 BAO zu Recht.

Mit Schreiben vom 27. August 2018 brachte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung den Antrag auf Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht betr. Beschwerdeentscheidungen vom 06. August 2019 ein. Die darin getätigten Ausführungen zu § 299 BAO entsprechen den Beschwerden bzw. dem Vorlageantrag vom 12. Juli 2019.

Die belangte Behörde legte die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht am 27. September 2019 durch elektronische Übermittlung vor. In der Stellungnahme hält das Finanzamt weiterhin seine Rechtsmeinung aufrecht und verweist dazu auf die Begründung in den Beschwerdeentscheidungen vom 06. August 2019. Ergänzend wurde angemerkt, dass kein missbräuchliches Vorgehen der Abgabenbehörde vorliege, da lediglich unter Anwendung der verfahrensrechtlichen Bestimmungen Fehler saniert worden seien. Auch sei nie eine Stattgabe der Beschwerde erfolgt. Dies wäre aus der Begründung der Beschwerdeentscheidungen vom 16. Mai 2019 ersichtlich gewesen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Eingangs wird auf die ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch ihre Parteifähigkeit jedenfalls so lange nicht beeinträchtigt, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - zu denen auch der Bund als Abgabengläubiger zählt - noch nicht abgewickelt sind. Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (vgl. zB VwGH 27.04.2016, 2013/13/0003, mwN).

Hinsichtlich des von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalts ist festzuhalten, dass dieser von der Bf. nicht bestritten wird und sich zudem aus den vorgelegten Akten und Unterlagen ergibt, weshalb er als erwiesen angenommen wird.

Vor den weiteren Ausführungen wird zwecks Übersichtlichkeit eine chronologische Darstellung des Sachverhalts nach Abschluss der Außenprüfung (Bericht und Niederschrift vom 09. Jänner 2019) angeführt:

09.01.2019: Wiederaufnahmebescheide 2011-2016, ohne Zustellfiktion lt. § 101 (3) BAO

09.01.2019: Nichtfeststellungsbescheide 2011-2016, mit Zustellfiktion lt. § 101 (3) BAO

29.01.2019: Beschwerde gegen Wiederaufnahme- und Nichtfeststellungsbescheide

16.05.2019: Beschwerdevereentscheidungen btr. Nichtfeststellungsbescheide 2011-2016

14.06.2019: Beschwerdevereentscheidungen btr. Wiederaufnahmebescheide 2011-2016

14.06.2019: § 299-Bescheide btr. Beschwerdevereentscheidungen vom 16.05.2019

14.06.2019: Beschwerdevereentscheidungen btr. Nichtfeststellungsbescheide 2011-2016

12.07.2019: Beschwerde gegen § 299-Bescheide btr. BVE vom 16.05.2019

12.07.2019: Vorlageantrag zu BVE btr. WA- & Nichtfeststellungsbescheide v. 14.06.2019

06.08.2019: Beschwerdevereentscheidungen btr. § 299-Bescheide vom 14.06.2019

27.08.2019: Vorlageantrag zu BVE btr. § 299-Bescheide

Die Bf. beantragte im Vorlageantrag vom 12. Juli 2019 die Aufhebung der Beschwerdevereentscheidungen vom 14. Juni 2016 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 und – hier nicht verfahrensgegenständlich – der Beschwerdevereentscheidungen vom 14. Juni 2016 über die Nichtfeststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016.

Erledigungen werden gemäß § 97 Abs. 1 lit. a BAO dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung.

Vor Bekanntgabe entfaltet ein Bescheid keinerlei Rechtswirkungen. Ein Bescheid gehört erst mit seiner Erlassung dem Rechtsbestand an (*Ritz*, BAO⁶, § 97 Tz 1).

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.

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.

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.

Nach § 101 Abs. 4 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren (§ 188) an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Von dieser Zustellfiktion muss jedoch nicht Gebrauch gemacht werden, sondern es kann die Zustellung auch an sämtliche Mitglieder der Mitunternehmerschaft erfolgen (vgl. VwGH 19.12.2013, 2012/15/0039). Eine solche letztgenannte Zustellung der einzelnen Wiederaufnahmebescheide an die beiden Gesellschafter wurde im Beschwerdefall von der belangten Behörde jedoch nicht vorgenommen.

Die im § 101 Abs. 3 und Abs. 4 BAO vorgesehene Zustellfiktion betrifft schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren ergehen. Zu diesen Bescheiden zählen auch solche, mit denen ausgesprochen wird, dass die genannten Feststellungen zu unterbleiben haben (vgl. VwGH 02.07.2002, 98/14/0223). Die Zustellfiktion setzt die Zustellung der Ausfertigung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person und den Hinweis auf die Rechtsfolgen (somit auf die Zustellwirkung) in der Erledigung voraus (*Ritz*, a.a.O., § 101, Tz 7).

§ 101 Abs. 3 und 4 BAO gilt auch für diesbezüglich abändernde (aufhebende) Bescheide, z. B. gemäß § 303 BAO (vgl. *Ritz*, a.a.O., § 101 Tz 10 und 12, sowie die dort zitierte Judikatur; ebenso *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 101 Anm. 10).

Bezüglich des von der Bf. vorgebrachten Judikats des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.12.2013, 2012/15/0039, hat die belangten Behörde zu Recht darauf verwiesen, dass dieses Erkenntnis auf den Beschwerdefall nicht anwendbar ist, da in diesem VwGH-Erkenntnis über einen Sammelbescheid - es wurden also mehrere selbständiger Bescheide in *einem Schriftstück* (Sammelbescheid) gebündelt und in diesem kombinierten Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften und über die neu festgestellten Einkünfte für dieses Jahr abgesprochen - entschieden wurde. Im Beschwerdefall liegt jedoch kein Sammelbescheid vor, sondern sind sechs einzelne Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens erlassen worden, weshalb auch jeder einzelne dieser Bescheide zu seiner Wirksamkeit die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO beinhaltet haben hätte müsse. Denn eine an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtete und einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zugestellte Erledigung, in welcher der Hinweis gemäß § 101 Abs. 3 BAO fehlt, entfaltet nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Wirkung (vgl. z.B. VwGH 28.01.2005, 2001/15/0092; VwGH 30.01.2013, 2009/13/0027; VwGH 18.10.2018, Ra 2018/15/0059, VwGH 03.09.2019, Ra 2019/15/0072).

Im Gegensatz zu den gleichzeitig ergangenen Nichtfeststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2016 fehlte in den Wiederaufnahmebescheide 2011 bis 2016, alle datiert 09. Jänner 2019, der Hinweis der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO. Mangels eines Hinweises gemäß § 101 Abs. 3 BAO in den Wiederaufnahmebescheide 2011 bis 2016 ist im Beschwerdefall die Zustellwirkung im Sinne des § 101 Abs. 3 zweiter Satz BAO gegenüber den Gesellschaftern nicht eingetreten. Die - als Bescheide intendierten - Erledigungen erlangte damit keine Rechtswirksamkeit.

Die Beschwerde richtet sich daher gegen rechtlich nicht existente Bescheide.

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide. Daher sind Bescheidbeschwerden gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen (*Ritz*, a.a.O., § 260 Rz 8 und die dort angeführte höchstgerichtliche Judikatur).

Im vorliegenden Fall sind die Wiederaufnahmebescheide 2011 bis 2016 rechtlich nicht existent gewordenen. Die von der Bf. eingebrachte Beschwerde vom 29. Jänner 2019 gegen

die vermeintlich erlassenen Wiederaufnahmebescheide 2011 bis 2016 ist daher als unzulässig zurückzuweisen.

Hinsichtlich der beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Einzelrichter ist auszuführen: Gemäß § 274 Abs. 3 Z. 1 BAO iVm § 274 Abs. 5 BAO kann bei einer Zurückweisung nach § 260 BAO auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet werden.

Da im vorliegenden Fall am Sachverhalt nach der Aktenlage keine Zweifel bestehen und dieser unbestritten ist, lässt eine mündliche Erörterung eine über die Aktenlage hinausgehende Klärung der Rechtssache nicht erwarten. Deshalb konnte im Beschwerdefall sowohl aus Billigkeits- als auch Zweckmäßigkeitsüberlegungen von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

Zulässigkeit einer Revision

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

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da sich die Unzulässigkeit einer Bescheidbeschwerde im Falle eines (infolge des Fehlens des Hinweises gemäß § 101 Abs. 3 BAO) rechtlich nicht existent gewordenen Bescheides unmittelbar aus den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen ergibt. Im Übrigen stützt sich das Erkenntnis auf die angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs.

Graz, am 30. März 2020