



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, gegen die Bescheide des Finanzamtes, hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 vom 21. April 2010 sowie über den Vorlageantrag der Berufungswerberin hinsichtlich der Bescheide des Finanzamtes , vom 21. April 2010 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 wird gemäß § 273 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, als unzulässig eingebbracht zurückgewiesen.

Der Vorlageantrag betreffend die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 wird gemäß § 273 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, als unzulässig eingebbracht zurückgewiesen.

Begründung

Die Bw ist Rechtsanwältin mit derzeitigem Sitz in A, und gehörte in der Zeit von 1.1.1991 bis zu ihrem Ausscheiden am 31.12.2005 als Rechtsanwältin der Kanzleigemeinschaft BCD, einer Erwerbsgesellschaft nach bürgerlichem Recht, mit Sitz in KLM, an. D wurde in die Kanzleigemeinschaft mit Beginn des Jahres 2003 aufgenommen. Die Rechtsanwälte A und D sind nach dem Ausscheiden der Bw in Kanzleigemeinschaft verblieben. Mit Schriftsatz vom

23.1.2006 wurde ersucht, die Kanzlei auf „AD“ umzubenennen. Die Bw führte ab 1.1.2006 die bisherige Filialkanzlei in E, selbständig und alleine weiter. Laut einer Mitteilung vom 23.7.2008 hat die Bw ihren Kanzleisitz nach A , verlegt. Der Hauptwohnsitz der Bw hat sich während des gesamten Streitzeitraumes und auch seither in F, befunden.

Über die Jahre 2002 bis 2008 fand eine Außenprüfung und über das Jahr 2009 zusätzlich eine Nachschau durch das zuständige Finanzamt bei der bzw. den Kanzleigemeinschaft(en) statt, die jeweils mit dem Bericht vom 20.4.2010 abgeschlossen wurden. Laut diesem Bericht seien ua. Rechnungen für Bau- und Planungsarbeiten, die in den Jahren 2002 bis 2005 als betriebliche Aufwendungen geltend gemacht worden seien, als Privataufwendungen der Bw auszuscheiden (TZ. 1), weiters seien Honorare der Bw, die nicht als Einnahmen erfasst worden seien, nunmehr für das Jahr 2003 zu berücksichtigen (TZ. 2).

Aufgrund des Ergebnisses der Außenprüfung wurden am 21.4.2010 die Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2005 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide vom Finanzamt erlassen. Als Bescheidadressat wurde jeweils „Dr.AundD“ angeführt, zugestellt wurden diese Bescheide an die G. Die Aufteilung der Einkünfte erfolgte für 2002 auf B und die Bw, für 2003 bis 2005 auf B , die Bw und D .

Gleichzeitig mit den Wiederaufnahmebescheiden betreffend die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2002 bis 2005 und den neuen Sachbescheiden wurden dem Wohnsitzfinanzamt der Bw geänderte Mitteilungen über die gesonderte Feststellung der Einkünfte betreffend die Bw übermittelt.

Die Bw brachte daraufhin gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Feststellung von Einkünften für 2002 bis 2005 sowie gegen die neuen Sachbescheide mit Schriftsatz vom 12.5.2010 Berufung ein und führte darin ua. Folgendes aus:

Die Bescheide seien nicht an die Bw adressiert und seien ihr auch nicht zugestellt worden. Überdies sei der Bescheidadressat für das Jahr 2002 auch deswegen falsch, weil es damals nur die „Rechtsanwälte BCGnbR“ gegeben habe und keine „BDGnbR“. Im Jahr 2002 habe der Name der Gesellschaft gelautet: „RABC“ und von 2003 bis 2005: „RABCD“. Per 31.12.2005 sei die Gesellschaft „RABCD “ aufgelöst worden. Sie sei seit 1.1.2006 nicht mehr existent, es gebe auch keine Nachfolgegesellschaft. Die angefochtenen Feststellungbescheide für 2002 bis 2005 würden aber alle auf „Dr.BD“ lauten, somit auf eine vollkommen andere Rechtspersönlichkeit. Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestehend aus B und D habe es in den Jahren 2002 bis 2005 nie gegeben.

Die Berufungslegitimation der Bw ergebe sich aus § 246 Abs. 2 BAO, da die angefochtenen Bescheide gemäß §§ 191 und 194 BAO gegen sie wirken würden. Aufgrund der angefochtenen Bescheide seien an die Bw Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 ergangen und es würde sich daraus in Summe eine Steuernachzahlung von € 12.727,80 ergeben.

Eine Zustellvollmacht der Bw für die G würde nicht bestehen. Die Bw habe das Vollmachtsverhältnis zur G Ende Jänner 2009 aufgekündigt. Mit eMail vom 9.2.2009 habe die Steuerberatungsgesellschaft den Erhalt der Vollmachtkündigung bestätigt und versichert, die Vollmacht beim Finanzamt löschen zu lassen. Die Bw habe auch weder B noch D eine Zustellvollmacht erteilt. Eine Zustellung der angefochtenen Bescheide sei somit - mit Wirkung für die Bw – weder an B noch an D noch an die G gesetzlich zulässig und rechtswirksam möglich.

Im Zuge einer Einsichtnahme in den Akt habe die Bw auch festgestellt, dass in der Übernahmsbestätigung die Abkürzung der Unterschrift „H“ („Erb“) aufscheine. Dabei handle es sich um Frau H Karin, die Sekretärin in der Kanzlei B&D sei. Somit seien die angefochtenen Bescheide offenbar auch gar nicht zu Handen der G zugestellt worden, sondern direkt an die Kanzlei Dr. B&D . Diese wiederum habe der Bw die Bescheide nicht zur Kenntnis gebracht. Die Rechtsanwälte hätten sich vielmehr geweigert, ihr die Bescheide über Nachfrage der Bw zur Kenntnis zu bringen. Es liege somit nicht einmal eine Bescheidzustellung an die ehemalige Steuerberatungskanzlei der Bw vor und sei daher die Zustellung in jedem Fall nichtig.

Darüber hinaus habe die Bw vor Zustellung der Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 nicht gewusst, dass die Betriebsprüfung für die Jahre 2002 bis 2005 abgeschlossen sei. Sie habe auch keine Information über das Ergebnis der Prüfung gehabt, sie habe keine Bescheidbegründung erhalten und auch nie einen Bescheid über einen Prüfungsauftrag bzw. über die Einleitung dieser Prüfung bekommen. Die einzige Information der Bw sei ein Anruf von D im November 2009 gewesen, in dem dieser ersucht habe, die in den Händen der Bw befindlichen Buchhaltungsunterlagen der Filialkanzlei B&C&D in E , für den Zeitraum 2003 bis 2005 zur G zu bringen, was die Bw auch getan habe. Auch den Bericht des Finanzamtes vom 20.4.2010 und inhaltliche Informationen zum Zustandekommen der Steuervorschreibungen habe die Bw erst im Zuge einer Akteneinsicht beim Finanzamt am 5.6.2010 erhalten. Die G habe sich geweigert, der Bw den Bericht und die Bescheide zukommen zu lassen. Der Bw seien lediglich über ihr dringendes Ersuchen die steuerlichen Feststellungen TZ. 1 und TZ. 2 per FAX gesandt worden. Mit diesen Unterlagen sei es der Bw nicht möglich gewesen, zu erkennen, welche Beanstandungen der Neufestsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 zugrunde liegen würden und welches Prüfungsergebnis es gegeben habe bzw.

welche Begründung und Aussagen dem Ergebnis zugrunde liegen würden. Die Steuerberatungskanzlei habe die Zusendung der Unterlagen mit der Begründung verweigert, dass D und B sie nicht ermächtigt habe, der Bw weitere Unterlagen zukommen zu lassen.

Das rechtliche Gehör der Bw sei massiv verletzt worden.

Die angefochtenen Bescheide des Finanzamtes seien somit mangels Zustellung und infolge falscher Bescheidadressierung sowie infolge Fehlens/Nichtzustellung jeglicher der Betriebsprüfung vorausgegangener Bescheide und Informationen nichtig und daher ersatzlos aufzuheben. Gleichzeitig seien die daraus abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 und die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszielen aufzuheben. Es könne mangels existenter bzw. nichtiger Feststellungsbescheide keine daraus abgeleiteten Einkommensteuerbescheide geben bzw. seien diese rechtsunwirksam.

Abschließend ist die Entscheidung durch den Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10.2.2011 wurde der Berufung vom 12.5.2010 gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften für 2002 bis 2005 vom Finanzamt laut dem Spruch stattgegeben, wobei in der Begründung festgehalten wurde, dass vom Begehrten der Bw abgewichen worden sei. Zur begehrten Nichtigkeit wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Zunächst sei zu berücksichtigen, dass die Bw zum 31.12.2005 aus der Kanzleigemeinschaft ausgeschieden sei. Bei Prüfungsbeginn am 9.12.2009 sei demnach eine Vertretung der GesnbR nicht mehr in Frage gekommen. Der Prüfungs-, Nachschauauftrag sowie die Rechtsbelehrung seien ordnungsgemäß an die BDgnbR eigenhändig zugestellt worden und auch von den Mitarbeitern übernommen worden. Die Zustellung der Feststellungsbescheide sei an den ausgewiesenen Zustellbevollmächtigten (G) mit Zustellnachweis erfolgt und sei somit rechtswirksam gewesen. Die von der Bw behauptete Aufkündigung des Vollmachtsverhältnisses zur G habe im Hinblick auf die fehlende Vertretungsbefugnis für die GesnbR keine Wirkung entfaltet.

Mit Schriftsatz vom 10.3.2011 brachte die Bw einen Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 mit nachstehender Begründung ein:

Hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung betreffend die Berufung gegen die Feststellungsbescheide sei die Bescheidbegründung am 14.2.2011 per Post zugestellt worden.

Die Berufungsvorentscheidung selbst sei der Bw erst und überhaupt nur aufgrund einer Akteneinsicht am 28.2.2011 zugestellt worden (allerdings ohne Rechtsmittelbelehrung). Die Akteneinsicht sei erfolgt, da die zugestellte Bescheidbegründung für die Bw in keiner Weise irgendwo zuordenbar und daher unverständlich gewesen sei. Offensichtlich habe das Finanzamt der Berufung eigentlich stattgeben wollen, es habe jedoch irrtümlich die falschen Einkommensbeträge wieder festgesetzt und die alte falsche Begründung wieder verwendet.

In einer im Feststellungsakt aufliegenden Bescheidbegründung vom 10.8.2011, adressiert und zugestellt an „Dr.AundD“ sowie an „C“ ist nachzulesen, dass am 10.8.2011 Bescheide über die Feststellung von Einkünften für 2002 bis 2005 (Berufungsvorentscheidungen) abgefertigt worden seien. Zur Nichtigkeit wird weiters festgehalten, dass durch die Berufungsvorentscheidung vom 10.8.2011 keine Nichtigkeit der Bescheide mehr vorliege.

Am 10.8.2011 wurde daraufhin vom Finanzamt ein Zurückweisungsbescheid betreffend die Berufung vom 12.5.2010 gegen die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 vom 21.4.2010 erlassen, da die zugrundeliegenden Bescheide wegen nicht ordnungsgemäßer Adressierung nichtig seien.

In einem nächsten Schritt hat die Bw einen Antrag auf Vorlage der Berufung vom 12.5.2010 gegen die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 vom 21.4.2010 beantragt und ergänzend Folgendes ausgeführt:

Mit vier Berufungsvorentscheidungen vom 10.8.2011 sei der Berufung stattgegeben worden. Offensichtlich habe das Finanzamt der Berufung stattgeben wollen, wie dies aus dem Spruch ersichtlich sei. Es habe jedoch irrtümlich die falschen Einkommensbeträge wieder unrichtig festgesetzt und die alte, falsche Begründung, die einer Berufungsstattgabe völlig widerspreche, wieder verwendet. Berücksichtige man, dass dies bereits im ersten Vorlageantrag vom 10.3.2011 der Abgabenbehörde erster Instanz mitgeteilt worden sei, gebe dies doch Aufschluss über die Arbeitsweise der Behörde. Die Bescheidbegründung vom 10.8.2011 und der Spruch der vier Berufungsvorentscheidungen vom 10.8.2011 würden im diametralen Widerspruch stehen. Genauso sei dies schon bei den vier Berufungsvorentscheidungen vom 10.2.2011 und der Bescheidbegründung vom 10.2.2011 der Fall gewesen. Offenbar sei dies kein Anlass für die Abgabenbehörde erster Instanz ihre Arbeitsweise zu ändern, nicht einmal dann, wenn sie vom Abgabepflichtigen sogar darauf hingewiesen werde. Darüber hinaus sei die Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung im selben Fall ohne ausdrückliche Zustimmung des Bw nicht zulässig. Eine solche Zustimmung liege definitiv nicht vor.

Weiters brachte die Bw mit nachstehender Begründung eine Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 10.8.2011 ein:

Der bekämpfte Bescheid sei rechtswidrig, da keine Zurückweisungsgründe gegeben seien. Richtig sei lediglich, dass die in der Berufung bekämpften Bescheide tatsächlich nichtig gewesen seien, nicht zuletzt aus dem Grund nicht erfolgter Adressierung. Auch den Berufungsgrund der Nichtigkeit wegen nicht erfolgter Zustellung sei geltend gemacht worden. Nun bestätige das Finanzamt die Nichtigkeit, weise jedoch die Berufung als unzulässig zurück. Dieses Vorgehen sei gesetzwidrig und nicht durch § 273 BAO gedeckt. Vielmehr hätte das Finanzamt aufgrund der anerkannten Nichtigkeit der bekämpften Feststellungsbescheide 2002 bis 2005 der Berufung stattgeben müssen.

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 10.8.2011 sowie der Vorlageantrag vom 13.9.2011 wurden dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

In der Folge wurde auch die Berufung vom 12.5.2010 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 vom 21.4.2010 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über Rückfrage des Unabhängigen Finanzsenates gab die Bw bekannt, dass die Kanzleigemeinschaft „B&C&D“ mit 31.12.2005 infolge ihrer Kündigung beendet wurde.

In einem weiteren Schriftsatz gab die Bw bekannt, dass ihr steuerlicher Vertreter über keine Zustellvollmacht verfügt. Sie ersucht um Zustellung der Entscheidungen an die Kanzleiadresse. Weiters zog sie ihren Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Hiezu wurde erwogen:

1.) angefochtene Bescheide:

Vorweg ist festzuhalten, dass die Bw mit Schriftsatz vom 12.5.2010 Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes I, adressiert an „Dr.BuD, z.H. GS“ des FA J, Str.Nr. XYZ, Team 22, vom 21.4.2010 betreffend die Jahre 2002 bis inklusive 2005 einbrachte. In einem weiteren Schriftsatz vom 26.5.2010 hielt die Bw ergänzend fest, dass sich die eingebrachte Berufung gegen die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2005 und auch gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für 2002 bis 2005 richtet.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich somit zweifellos um eine **Berufung gegen**

- die nach einer Außenprüfung vom Finanzamt I zu der Str.Nr. XYZ erlassenen **Bescheide über die Wiederaufnahme** des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre **2002 bis 2005** sowie
- die aufgrund der durchgeführten Wiederaufnahme vom Finanzamt I zur Str.Nr. XYZ erlassenen **Bescheide über die Feststellung** der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre **2002 bis 2005**,

welche alle das Bescheiddatum 21.4.2010 tragen.

2.)Bescheidadressat:

Nach **§ 93 Abs. 2 BAO** ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß **§ 191 Abs. 1 lit. c BAO** in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid nach **§ 191 Abs. 2 BAO** 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.

Nach § 93 Abs. 2 BAO haben Bescheide im Spruch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die sie ergehen. § 191 Abs. 1 und 2 BAO konkretisieren diesen Grundsatz für Feststellungsbescheide. (Vgl. Ritz, BAO, TZ 1 zu § 191).

§ 191 Abs. 1 und 2 BAO gilt auch für Abänderungen der dort genannten Feststellungsbescheide, weiters etwa für diesbezügliche Wiederaufnahmsbescheide. (Vgl. Ritz, BAO TZ. 2 zu § 191).

Gesellschaften bürgerlichen Rechts (§ 1175 ABGB) enden mit ihrer Auflösung;
Auflösungsgründe sind ua. Vereinbarung, Zeitablauf bei befristetem Gesellschaftsvertrag

(§ 1205 ABGB), **Aufkündigung der unbefristeten Gesellschaft durch einen Gesellschafter** (§ 1212 ABGB). (Ritz, BAO, TZ 12 zu § 79).

Im gegenständlichen Fall wurde am 1.1.1991 von der Bw und B als Rechtsanwälte eine Erwerbsgesellschaft nach bürgerlichem Recht unter der Bezeichnung „B&C“ gegründet, am 1.1.2003 wurde D als Mitgesellschafter aufgenommen und es bestand seither eine Kanzleigemeinschaft unter der Bezeichnung „BCD“. **Am 31.12.2005 schied die Bw aufgrund ihrer Kündigung, welche von B und D angenommen wurde, aus der Kanzleigemeinschaft aus und war diese Kanzleigemeinschaft damit beendet.**

Seither lautet die Bezeichnung der Kanzleigemeinschaft auf „AD“.

Es ist somit an dieser Stelle ausdrücklich festzuhalten, dass während des streitgegenständlichen Zeitraums zunächst im Jahr **2002** eine GesbR der Kanzleigemeinschaft „B&C“ und in der Zeit von **1.1.2003 bis 31.12.2005** eine Kanzleigemeinschaft „BCD“ bestand. Beide Gesellschaften nach bürgerlichem Recht waren **am 21.4.2010**, dem Zeitpunkt der Erlassung der nunmehr angefochtenen Bescheide, **bereits beendet**. Die GesbR „AD“ existiert **erst seit 1.1.2006**.

Nach § 191 Abs. 2 BAO haben Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO nach Beendigung der Personenvereinigung(-gemeinschaft) an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. (Vgl. Ritz, BAO, TZ 2 zu § 191). Nach Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind die Einkünftebezieher namentlich zu benennen. (Vgl. BMF vom 7.12.2009, 010103/0177-VI/2009).

Sämtliche von der Bw angefochtenen Bescheide waren gerichtet an:

„Dr.BuDg

z.H. G

K

L“

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hätten im gegenständlichen Fall sämtliche unter Pkt. 1. angeführten, am 21.4.2010 ergangenen Bescheide entsprechend der Bestimmung des § 191 Abs. 2 BAO an die ehemaligen Gesellschafter, denen noch Einkünfte zugeflossen sind, ergehen müssen. Tatsächlich ergingen diese Bescheide aber an eine während der Streitjahre 2002 bis 2005 noch nicht existente Gesellschaft.

Die Personenumschreibung ist notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruchs mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem

auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird. (Vgl. VwGH vom 28.11.2007, 2004/15/0131, und vom 17.10.2001, 96/0058).

Die unter Pkt. 1 angeführten Erledigungen konnten somit keine Rechtswirksamkeit entfalten, die **Erledigungen des Finanzamtes vom 21.4.2010** haben mangels gesetzmäßiger Bezeichnung des Adressaten **keine Bescheidqualität** erlangt.

3.) Befugnis zur Berufung:

Nach **§ 246 Abs. 1 BAO** ist zur Einbringung einer Berufung jeder befugt, an den der Gegenstand der Anfechtung bildenden Bescheid ergangen ist.

Zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide und Grundsteuermeßbescheide ist ferner nach **Abs. 2** leg.cit. jeder befugt, gegen den diese Bescheide gemäß § 191 Abs. 3, 4 und 5 und gemäß § 194 Abs. 5 wirken.

Nach **§ 191 Abs. 3 BAO** wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 BAO gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden.

Die in § 191 Abs. 3 BAO festgelegte Wirkung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO tritt nur beim kumulativen Vorliegen folgender Voraussetzungen ein:

1. Der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen.
2. Der Bescheid muss seinem Adressaten zugestellt sein oder kraft Zustellfiktion ihm gegenüber als zugestellt gelten.

Das Fehlen nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen. (Vgl. VwGH vom 2.8.2000, 99/13/0014).

Wie unter Pkt. 2 dargestellt, wurden die angefochtenen Bescheide **in ihrem Spruch nicht gesetzmäßig bezeichnet**, sodass bereits aus diesem Grund die Erledigungen des Finanzamtes vom 21.4.2010 (vgl. Pkt. 1) **keine Wirkung** gegenüber der Bw entfalten konnten. Dies hat wiederum zur Folge, dass die Bw zur Einbringung einer Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 und gegen die wiederaufgenommenen Feststellungsbescheide für 2002 bis 2005 jeweils vom 21.4.2010 **nicht befugt** war.

4.) Vorgangsweise des Finanzamtes:

Das Finanzamt gab der Berufung gegen die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 mit Berufungsvorentscheidungen vom 10.2.2011 laut dem jeweiligen Spruch statt. Gleichzeitig bezeichnete das Finanzamt den Bescheidadressaten aber in gleicher Weise wie in den wiederaufgenommenen Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 vom 21.4.2010 und es wurde der Gewinnanteil der Bw jeweils in gleicher Höhe angesetzt wie in den damaligen Bescheiden. Diese Berufungsvorentscheidungen wurden allerdings nunmehr der Bw nach § 97 BAO zugestellt.

Aufgrund dieser Berufungsvorentscheidungen beantragte die Bw die Vorlage ihrer Berufung gegen die Feststellungsbescheide gemäß § 188 für 2002 bis 2005 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Dies hatte zur Folge, dass das Finanzamt in einem weiteren Schritt am 10.8.2011 einen Zurückweisungsbescheid betreffend die Berufung vom 12.5.2010 gegen die wiederaufgenommenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 vom 21.4.2010 erließ, da die der Berufung zugrundeliegenden Bescheide nichtig seien.

Gleichzeitig erließ das Finanzamt am 10.8.2010 nochmals Berufungsvorentscheidungen, die in ihrem Aussehen und ihrem Inhalt vollkommen den Berufungsvorentscheidungen vom 10.2.2011 entsprachen und stellte diese der Bw zu.

Die Bw brachte daraufhin aus diesem zuvor genannten Anlass mit Schriftsatz vom 13.9.2011 wiederum einen Vorlageantrag ein.

Mit einem zusätzlichen Schriftsatz vom 13.9.2011 brachte sie auch Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 10.8.2011 ein.

Abschließend legte das Finanzamt die Berufung vom 12.5.2010 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2002 bis 2005 sowie die Berufung gegen die wiederaufgenommenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 bzw. den entsprechenden Vorlageantrag vom 13.9.2011 und die Berufung vom 13.9.2011 gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend die Berufung gegen die wiederaufgenommenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

5.) Rechtliche Beurteilung der unter Pkt. 4 dargestellten Vorgangsweise des Finanzamtes:

5.1. Zurückweisungsbescheid vom 10.8.2011:

Nach **§ 273 Abs. 1 BAO** hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

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

Eine Berufung ist ua. unzulässig bei mangelnder Aktivlegitimation des Einschreiters und mangelnder Bescheidqualität. (Vgl. Ritz, BAO, TZ. 2 zu § 273).

Wie unter Pkt. 2. und 3. dargestellt haben sowohl die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 als auch die wiederaufgenommenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 keine Rechtswirksamkeit entfaltet. Dementsprechend fehlt es an der Bescheidqualität der angefochtenen Bescheide und es besteht auch keine Berufungsbefugnis bzw. Aktivlegitimation der Bw, sodass die Berufung vom 12.5.2010 gegen sämtliche dort angesprochene Bescheide (vgl. Pkt. 1) zurückzuweisen ist.

Aus diesem Grund **wird die Berufung vom 13.9.2011 gegen den Zurückweisungsbescheid** des Finanzamtes vom 10.8.2011 **betreffend die Berufung vom 12.5.2010 gegen die wiederaufgenommenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005** vom 24.4.2010 **als unbegründet abzuweisen sein**. Dies wird mit Berufungsentscheidung vom 23. Jänner 2012, RV/728-S/11, geschehen.

5.2. Vorlage der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide 2002 bis 2005:

Nach dem bereits zitierten § 273 BAO (vgl. Pkt. 5.1.) ist die Abgabenbehörde zur Zurückweisung von Berufungen zuständig. Die Erlassung von Zurückweisungsbescheiden obliegt sowohl der Abgabenbehörde erster Instanz als auch jener zweiter Instanz. (Vgl. Ritz, BAO, TZ 26 zu § 273).

Die dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegte **Berufung** vom 12.5.2010 **gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO für 2002 bis 2005** vom 24.4.2010 ist somit ebenfalls aus den unter Pkt. 5.1. dargelegten Überlegungen **durch den Unabhängigen Finanzsenat gemäß § 289 Abs. 1 iVm § 273 BAO als unzulässig zurückzuweisen**.

5.3. Berufungsvorentscheidungen vom 10.2.2011:

Wie bereits unter Pkt. 5.2. ausgeführt ist die Abgabenbehörde zur Zurückweisung von Berufungen zuständig. Die Erlassung von Zurückweisungsbescheiden obliegt sowohl der

Abgabenbehörde erster Instanz als auch jener zweiter Instanz. Die Abgabenbehörde erster Instanz verliert ihre sachliche Zuständigkeit zur Zurückweisung auch dann nicht, wenn sie eine Berufungsvorentscheidung erlassen hat. (Vgl. Ritz, BAO, TZ 26 zu § 273).

Ein Zurückweisungsbescheid nach § 273 BAO stellt eine (abschließende) Berufungserledigung dar. Allenfalls erlassene Berufungsvorentscheidungen verlieren ihre Wirksamkeit, ohne dass es dazu einer gesonderten Aufhebung bedürfte. (Vgl. VwGH vom 22.4.2009, 2007/15/0074).

Die Bw hat – wie unter Pkt. 1. ausgeführt – ua. gegen die wiederaufgenommenen Bescheide über die Feststellung von Einkünften für 2002 bis 2005 mit Schriftsatz vom 12.5.2010 Berufung eingebracht, welche als Berufungsvorentscheidungen intendierte Erledigungen vom 10.2.2011 des Finanzamtes zur Folge hatte. Dagegen wurde wiederum von Seiten der Bw mit Schriftsatz vom 10.3.2011 ein Vorlageantrag eingebracht. Dieser veranlasste das Finanzamt letztlich zur bescheidmäßigen Zurückweisung der Berufung gegen die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 für 2002 bis 2005. Durch Erlassung des Zurückweisungsbescheides vom 11.8.2011 wurde die Berufung gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 abschließend erledigt. (Vgl. auch Pkt. 5.1.)

Grundsätzlich verlieren bereits ergangene Berufungsvorentscheidungen durch die Zurückweisung der Berufung nach § 273 Abs. 1 BAO ihre Wirksamkeit. Im gegenständlichen Fall erlangten **die als Berufungsvorentscheidungen gedachten Erledigungen vom 10.2.2011 von vorneherein keine Bescheidqualität:**

Die Berufungsvorentscheidungen vom 10.2.2011 betreffend die Berufung gegen die Bescheide betreffen die Feststellung von Einkünften für 2002 bis 2005 sind an folgenden Bescheidadressaten ergangen:

„Dr.BuDg
z.H G
K
L“

Wie unter Pkt. 2. dargestellt ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruchs mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird. (Vgl. VwGH vom 28.11.2007, 2004/15/0131, und vom 17.10.2001, 96/0058).

Die Berufungsvorentscheidungen vom 10.2.2011 hätten entsprechend der Bestimmung des § 191 Abs. 2 BAO an die ehemaligen Gesellschafter, denen noch Einkünfte zugeflossen sind,

ergehen müssen. Tatsächlich ergingen diese Bescheide aber an eine während der Streitjahre 2002 bis 2005 noch nicht existente Gesellschaft.

5.4. Berufungsvorentscheidungen vom 10.8.2011:

Nach **§ 276 Abs. 2 BAO** kann gegen eine Berufungsvorentscheidung, die wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag). Zur Einbringung eines solchen Antrages ist der Berufungsverwerber und ferner jeder befugt, dem gegenüber die Berufungsvorentscheidung wirkt.

Auf das Recht zur Stellung des Vorlageantrages ist in der Berufungsvorentscheidung hinzuweisen. § 93 Abs. 4 bis 6, § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 4, § 249 Abs. 1, § 255, § 256 sowie § 273 Abs. 1 sind gemäß **Abs. 4 leg.cit.** sinngemäß anzuwenden.

Die Berufungsvorentscheidungen vom 10.8.2011 betreffend die Berufung vom 12.5.2010 gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 vom 21.4.2010 verloren aufgrund der am selben Tag ergangenen bescheidmäßigen Zurückweisung dieser Berufung sofort wieder ihre Wirkung.

Unabhängig davon ist aber auch festzuhalten, dass diese Berufungsvorentscheidungen an folgenden Bescheidadressat ergangen sind:

„Bud

z.H. G

K

L“

Handschriftlich angefügt wurde diesem Adressfeld noch folgende Adresse:

„C

M

N“

Dieser Bescheidadressat entspricht aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenat ebenfalls nicht der Bestimmung des § 191 Abs. 2 BAO, da zum einen die GesbR „Bud“ sowie die Bw namentlich angeführt worden sind und nicht die einzelnen Gesellschafter.

Jedenfalls entfalteten die **Berufungsvorentscheidungen vom 10.8.2011 keine Wirkung** gegenüber der Bw.

In sinngemäßer Anwendung des § 273 Abs. 1 BAO ist somit der Vorlageantrag vom 13.9.2011 mangels Bescheidqualität der Berufungsvorentscheidungen vom 10.9.2011 ebenfalls als unzulässig zurückzuweisen.

6.)Ergebnis

Die Berufung vom 12.5.2010 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 vom 21.4.2010 ist gemäß § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Der Vorlageantrag vom 13.9.2011 hinsichtlich der Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2005 ist ebenfalls als unzulässig zurückzuweisen.

Salzburg, am 23. Jänner 2012