



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat **hat über die Berufungen** des Bw, vertreten durch steuerliche Vertretung, Adresse Steuerliche Vertretung,

- **1)** vom 23. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 7. April 2010, *mit dem der Antrag des Berufungswerbers vom 27. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für die Jahre 2003 bis 2007 betreffend 1. Geschäftsherrin & atypisch Stille vom 11. November 2009 abgewiesen wurde;*
- **2)** vom 23. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 7. April 2010, *mit dem der Antrag des Berufungswerbers vom 27. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Feststellungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 betreffend 1. Geschäftsherrin & atypisch Stille vom 11. November 2009 abgewiesen wurde;*
- **3)** vom 23. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 7. April 2010, *mit dem der Antrag des Berufungswerbers vom 27. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für die Jahre 2003 bis 2007 betreffend 2. Geschäftsherrin & atypisch Stille vom 11. November 2009 abgewiesen wurde;*
- **4)** vom 23. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 7. April 2010, *mit dem der Antrag des Berufungswerbers vom 27. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Feststellungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 betreffend 2. Geschäftsherrin & atypisch Stille vom 11. November 2009 abgewiesen wurde;*

entschieden, dass die angefochtenen Bescheide vom 7. April 2010 gemäß § 289 Abs. 2 BAO folgendermaßen abgeändert werden:

- **1)** Der angefochtene Bescheid betreffend den Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften die Jahre 2003 bis 2007 betreffend 1. Geschäftsherrin & atypisch Stille wird dahingehend abgeändert, dass er wegen rechtlicher Nichtexistenz der aufzuhebenden Bescheide die Zurückweisung dieses Antrages vom 27. Jänner 2010 auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ausspricht.
- **2)** Der angefochtene Bescheid betreffend den Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Feststellungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 betreffend 1. Geschäftsherrin & atypisch Stille wird dahingehend abgeändert, dass er wegen rechtlicher Nichtexistenz der aufzuhebenden Bescheide die Zurückweisung dieses Antrages vom 27. Jänner 2010 auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ausspricht.
- **3)** Der angefochtene Bescheid betreffend den Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften die Jahre 2003 bis 2007 betreffend 2. Geschäftsherrin & atypisch Stille wird dahingehend abgeändert, dass er wegen rechtlicher Nichtexistenz der aufzuhebenden Bescheide die Zurückweisung dieses Antrages vom 27. Jänner 2010 auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ausspricht.
- **4)** Der angefochtene Bescheid betreffend den Antrag vom 27. Jänner 2010 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Feststellungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 betreffend 2. Geschäftsherrin & atypisch Stille wird dahingehend abgeändert, dass er wegen rechtlicher Nichtexistenz der aufzuhebenden Bescheide die Zurückweisung dieses Antrages vom 27. Jänner 2010 auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ausspricht.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beteiligte sich

- als atypisch stiller Gesellschafter an der streitgegenständlichen Geschäftsherrin 1. Geschäftsherrin, die in der vorliegenden Entscheidung als *1. Geschäftsherrin* bezeichnet werden wird;

- als atypisch stiller Gesellschafter an der ebenfalls streitgegenständlichen Geschäftsherrin 2. Geschäftsherrin (voller Firmenwortlaut: zweite Geschäftsherrin), die hier als *2. Geschäftsherrin* bezeichnet werden wird.

A) Ablauf des direkt auf den Bw bezogenen, den Gegenstand der vorliegenden Entscheidung bildenden Verfahrens:

Ausgewiesen durch Vollmachten der steuerlichen Vertretung des Bw, der steuerliche Vertretung, hinsichtlich Akteneinsichtnahme in die Akten der *1. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter* sowie der *2. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter*, für die Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft WP und STB gmbH beehrte der Geschäftsführer der letztgenannten Gesellschaft, Herr WP Wirtschaftsprüfer, am 21. Jänner 2010 am Finanzamt C Akteneinsicht und erhielt sogenannte Abschriften von Bescheiden vom 11. November 2009 betreffend *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* (Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkünftefeststellung für 2003, Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2003) und *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* (Feststellungsbescheid gemäß § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO für 2004), wobei andere Namen als der des Bw nicht auf den Feststellungsbescheid-Abschriften angeführt waren. Laut Aktenvermerk über die Akteneinsicht wäre auf weitere Kopien verzichtet worden, da es sich jeweils um denselben Inhalt handele.

Aufgrund einer ergänzenden Eingabe vom 26. Jänner 2010 an einen Beamten des Finanzamtes C wurden dem Bw zu Handen seiner steuerlichen Vertretung am 28. Jänner 2010 sogenannte Abschriften der Feststellungsbescheide für 2005 betreffend *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* vom 11. November 2009 und für 2008 betreffend *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* vom 11. November 2009 gesendet, wobei das Begleitschreiben laut aktenkundiger Zweitschrift von diesem Beamten des Finanzamtes C unterfertigt wurde. Auf der Feststellungsbescheid-Abschrift für 2005 (betreffend *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille*) sind die insgesamt mit Null festzustellenden Einkünfte sowie nur der Anteil des Bw iHv Null – nicht aber die Anteile anderer Beteiligter – angeführt. Auf der Feststellungsbescheid-Abschrift für 2008 (betreffend *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille*) ist nur der Bw und nicht die anderen Beteiligten, für die die Feststellung der gewerblichen Einkünfte unterbleibe, angeführt.

Vertreten durch steuerliche Vertretung richtete der Bw mit Schriftsätzen vom 27. Jänner 2010 Anträge an das Finanzamt A auf

- 1) Aufhebung der am 11.11.2009 ergangenen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188

BAO für die Jahre 2003 bis 2007 gemäß § 299 BAO betreffend 1.Geschäftsherrin & atypisch Stille;

- 2) Aufhebung der am 11.11.2009 ergangenen Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2007 gemäß § 299 BAO betreffend 1.Geschäftsherrin & atypisch Stille;
- 3) Aufhebung der am 11.11.2009 ergangenen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2007 gemäß § 299 BAO betreffend 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille;
- 4) Aufhebung der am 11.11.2009 ergangenen Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2007 gemäß § 299 BAO betreffend 2.Geschäftsherrin & atypisch Stille.

Jeder dieser Anträge war damit begründet, dass sich die aufzuhebenden Bescheide aus nachfolgenden Gründen als nichtig erwiesen bzw. mit Begründungsmängeln behaftet seien, die zur Anfechtbarkeit führten.

Die Bescheide seien in Form von händisch ausgefertigten Bescheiden erlassen worden, es handele sich somit um keine automationsunterstützten Bescheide. Die Bescheide seien vom örtlich zuständigen Finanzamt A erlassen und von Herrn S vom Finanzamt C approbiert worden.

Man habe mit dem gemäß §§ 50 ff BAO ortszuständigen Finanzamt A Kontakt aufgenommen, da man einen Termin für die Akteneinsicht vereinbaren wollte. Jedoch sei die Kontaktaufnahme beschwerlich gewesen, da dort Herr S unbekannt gewesen sei. In dem für die Steuernummer zuständigen Betriebsveranlagungsteam sei der Mitarbeiterin der steuerlichen Vertretung des Bw erklärt worden, dass das Finanzamt C für die genannte Steuernummer zuständig sei und auch die Bescheide erlassen habe. Das Betriebsveranlagungsteam habe weder den Akt noch konkrete Informationen. Es sei die Telefonnummer von Herrn S genannt worden, da dieser die Akten und auch das Wissen betreffend diese Bescheide habe. Herr S habe bestätigt, dass die Akten bei ihm vor Ort seien und diese bei ihm eingesehen werden könnten, was auch erfolgt sei.

Gemäß § 96 BAO sei es Voraussetzung, dass alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörde die Bezeichnung der Behörde enthielten sowie mit Datum und der Unterschrift dessen versehen sein müssten, der die Erledigung genehmigt habe. Zur Genehmigung einer Erledigung sei befugt, wer nach den behördlichen Organisationsvorschriften den behördlichen Willen zu bilden habe. Im monokratischen System sei dies der

Behördenleiter, in den gegenständlichen Fällen die Vorständin des Finanzamtes a. Nach der Judikatur sei es für die Wirksamkeit der Erledigung im Allgemeinen ausreichend, wenn der Unterzeichnende ein Organwalter der für die Bescheiderlassung zuständigen Behörde sei. Diesfalls könne die Erledigung jener Behörde zugerechnet werden, der der unterschreibende Organwalter zugeordnet sei; die Erledigung könne somit als Willensäußerung dieser Behörde betrachtet werden.

Zuständige Behörde sei in den gegenständlichen Fällen das Finanzamt a. Herrn S fehle aber als Mitarbeiter des Finanzamtes C die abstrakte Kompetenz zu hoheitlichem Handeln für das Finanzamt A. Daher seien die Bescheide von einem Organwalter gefertigt, der den inneren Organisationsvorschriften zufolge nicht dem örtlich zuständigen Finanzamt zugehörig sei. Fehle das für das Zustandekommen eines Bescheides wesentliche Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift des Genehmigenden oder der Beglaubigung, so mangle es dem betreffenden Schriftstück an der Bescheidqualität. Das Fehlen der ordnungsgemäßen Unterfertigung sei also als wesentlicher Fehler anzusehen, der zur absoluten Nichtigkeit der erlassenen Bescheide führe.

Die Bescheide wiesen auch aus anderen Gründen Mängel auf, die zu einer Aufhebung führen müssten.... [Zur inhaltlichen Kritik an den nichtigen Bescheiden siehe letzter Absatz von Punkt **K**]

Das Finanzamt A erließ folgende vier, mit 7. April 2010 datierte Bescheide an den Bw zu Händen seiner steuerlichen Vertretung, welche jeweils damit begründet waren, dass die ausstellende Behörde nicht Teil des Spruches sei, sodass das Vorbringen des Bw keine Unrichtigkeit des Spruches der aufzuhebenden Bescheide aufzeige:

- 1) Bescheid, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 betreffend Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte der Jahre 2003 bis 2007 gemäß § 299 BAO betreffend *1. Geschäftsherrin* & atypisch Stille abgewiesen wurde;
- 2) Bescheid, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 betreffend Aufhebung der Feststellungsbescheide für die genannten Zeiträume gemäß § 299 BAO betreffend *1. Geschäftsherrin* & atypisch Stille abgewiesen wurde;
- 3) Bescheid, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 betreffend Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2003 bis 2007 gemäß § 299 BAO betreffend *2. Geschäftsherrin* & atypisch Stille abgewiesen wurde;

- 4) Bescheid, mit dem der Antrag vom 27. Jänner 2010 betreffend Aufhebung der Feststellungsbescheide für die genannten Zeiträume gemäß § 299 BAO betreffend *2. Geschäftsherrin* & atypisch Stille abgewiesen wurde.

Vertreten durch steuerliche Vertretung erhob der Bw mit Schriftsätzen vom 23. April 2010 Berufungen gegen die vier vorgenannten Bescheide und brachte jeweils vor, dass es sich bei den Feststellungsbescheiden – sowohl betreffend *1. Geschäftsherrin* & atypisch Stille als auch betreffend *2. Geschäftsherrin* & atypisch Stille – aus zweierlei Gründen um nichtige Bescheide handele. Einerseits wegen der schon in den Schriftsätzen vom 27. Jänner 2010 vorgebrachten Approbation durch einen nicht für das bescheiderlassende Finanzamt handeln könnenden Mitarbeiter eines anderen Finanzamtes.

Andererseits wird zusätzlich vorgebracht: Gemäß § 93 Abs. 2 BAO habe jeder Bescheid im Spruch den Bescheidadressaten zu nennen. Laut den Richtlinien zur Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO habe die Adressierung der Feststellungsbescheide bei atypisch stillen Gesellschaften an den Inhaber des Unternehmens sowie an die stillen Gesellschafter zu erfolgen. An Stelle der namentlichen Nennung der stillen Gesellschafter im Adressfeld käme auch ein Hinweis im Adressfeld auf ihre Nennung in einer Beilage des Feststellungsbescheides oder auf ihre namentliche Bezeichnung im Spruchteil über die Aufteilung der Einkünfte in Betracht.

Im Falle der *1. Geschäftsherrin* & atypisch Stille bzw der *2. Geschäftsherrin* & atypisch Stille sei keine Nennung der stillen Gesellschafter im Adressfeld erfolgt, noch habe es einen Verweis auf eine Beilage des Feststellungsbescheides erfolgt. Vor allem aber seien die Feststellungsbescheide nicht an die stillen Gesellschafter zugestellt worden.

Seitens der Berufungsbehörde ist klarzustellen, dass Gegenstand der vorliegenden Entscheidung über die Berufungen vom 23. April 2010 nur die vier o.a. Bescheide vom 7. April 2010 sind, welche sich wiederum auf die entsprechenden Anträge vom 27. Jänner 2010 hinsichtlich (vermeintlicher) Bescheide aus dem Jahr 2009 beziehen. („Vermeintliche“ Bescheide deshalb, weil die vom Bw vorgebrachte Nichtigkeit dieser Bescheide auch das Ergebnis der vorliegenden Berufungsentscheidung sein wird. Nur die aufgrund Punkt **K** der Begründung zu ziehende Konsequenz aus dieser Nichtigkeit wird nicht der vom Bw gewünschten Aufhebung der nichtigen Bescheide entsprechen können.)

Das Finanzamt A hat aufgrund ähnlicher Entscheidungen des UFS wie der vorliegenden Berufungsentscheidung angekündigt, neue Bescheide in Sachen Einkünftefeststellung betreffend *1. Geschäftsherrin* & (ehemalige) stille Gesellschafter sowie betreffend *2. Geschäftsherrin* & (ehemalige) stille Gesellschafter an alle Beteiligten (und somit auch an den Bw) zu erlassen, welche die Mängel der (nichtigen) Bescheide vom 11. November 2009

(vgl unten Punkte **H** bis **J**) nicht aufweisen sollen. Diese (gegebenenfalls zukünftigen) Bescheide unterscheiden sich also wesentlich von den nichtigen Bescheiden vom 11. November 2009 und auch von den gar nicht als Bescheiderlassung gedachten innerbehördlichen Maßnahmen vom 14. und 18. Dezember 2009 (zu diesen siehe Punkte **D** und **G**).

Derartige neue, an den Bw erlassene Bescheide bzw zu erwartende zukünftige Bescheide in Sachen Einkünftefeststellung betreffend *1. Geschäftsherrin & (ehemalige) stille Gesellschafter* sowie betreffend *2. Geschäftsherrin & (ehemalige) stille Gesellschafter* sind nicht dieselben, lediglich verbesserten und erstmals wirksam erlassenen Bescheide vom 11. November 2009 (bzw. vom 14. bzw 18. Dezember 2009), sondern andere Bescheide als die vermeintlichen Bescheide aus 2009. Die Anträge des Bw vom 27. Jänner 2010 können somit keinesfalls als verfrühte Anträge betreffend derartige neue Bescheide aus 2011 bzw zukünftige Bescheide aufgefasst werden. Somit können sich die Bescheide vom 7. April 2010 nicht auf derartige neue Bescheide aus 2011 bzw zukünftige Bescheide beziehen und kann sich auch die vorliegende Berufungsentscheidung nicht auf derartige neue Bescheide aus 2011 bzw zukünftige Bescheide beziehen.

Klarzustellen ist auch, dass die im Jänner 2010 dem Bw (zu Händen der steuerlichen Vertretung bzw des Unterbevollmächtigten) zugekommenen, sogenannten Abschriften von Bescheiden ebenfalls keine Bescheide im rechtlichen Sinne sein konnten, welche gemäß § 299 BAO aufgehoben werden könnten. Diese sogenannten Abschriften bzw auszugsweise Ausdrücke von Feststellungsbescheiden sind erstens und zweitens – aus den gleichen zwei Gründen wie die am 12. November 2009 dem Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin* und *2. Geschäftsherrin* übergebenen, mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen – nichtig (vgl Punkt **H** bis **K**). Drittens waren die sogenannten Abschriften auch gar nicht als Bescheiderlassung intendiert.

Auch wenn dem Bw inzwischen in seinem persönlichen Einkommensteuerverfahren Recht gegeben worden ist, so ist das hier anhängige Verfahren zu den gegenständlichen Berufungen vom 23. April 2010 mit der vorliegenden Berufungsentscheidung abzuschließen.

B) Zur *1. Geschäftsherrin* ist aus dem Firmenbuch ersichtlich:

Am 10. März 2001 wurde unter FN1 die „1.Geschäftsherrin“ mit Sitz in Wien und Geschäftsanschrift Adresse1inWien durch das Handelsgericht Wien in das Firmenbuch eingetragen. Der Gesellschaftsvertrag datierte vom 13. Februar 2001. Am 18. Juni 2002 wurde als Geschäftsanschrift dieser Gesellschaft (*1. Geschäftsherrin*) Adresse2inAnderemWienerBezirk in das Firmenbuch eingetragen. Am 15. Jänner 2003 wurde

als Geschäftsanschrift der *1. Geschäftsherrin* Adresse1inWien eingetragen. Am 11. Oktober 2006 wurde als Geschäftsanschrift Adresse3inWien in das Firmenbuch eingetragen. Am 8. Jänner 2008 wurde als Geschäftsanschrift Adresse3inWiederumAnderemBezirk in das Firmenbuch eingetragen.

Am 7. Februar 2009 wurde durch das Landesgericht a die Verlegung des Sitzes der *1. Geschäftsherrin* nach a und die Geschäftsanschrift Adresse4inA in das Firmenbuch eingetragen.

Als Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin* war ab Beginn bis 26. Februar 2010 HerrIng.P eingetragen, welcher – mit Ausnahme des Zeitraumes 29. April 2002 bis 15. Jänner 2003 – der einzige Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin* war.

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

C) Zum Steuerakt betreffend *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* hinsichtlich der Bildung dieser Mitunternehmerschaft:

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

In der am 13. Jänner 2003 beim Finanzamt für den anderenBezirk in Wien eingelangten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften für das Jahr 2001 betreffend die Mitunternehmerschaft, die sich aus der *1. Geschäftsherrin* und den an ihr atypisch still Beteiligten zusammensetzte, wurde der *1. Geschäftsherrin* und den sieben weiteren Beteiligten jeweils ein negativer Einkünfteanteil zugeordnet. Der Bw ist keiner dieser sieben stillen Beteiligten.

Mit Schreiben vom 31. Dezember 2002 meldete die *1. Geschäftsherrin* dem Finanzamt für den anderenBezirk in Wien den rückwirkenden Zusammenschluss gemäß Art. IV Umgründungssteuergesetz per 1. April 2002 mit 61 Personen, davon eine doppelt angeführt, laut einer Liste, in welcher der Bw nicht enthalten ist.

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

Mit Schreiben vom 30. September 2003 meldete die *1. Geschäftsherrin* dem Finanzamt für den Bezirk in Wien den rückwirkenden Zusammenschluss gemäß Art. IV des Umgründungssteuergesetzes per 1. Jänner 2003 mit 38 Personen, davon zwei doppelt, laut

Liste 2003/I, in welcher der Bw mit einem Einzahlungsbetrag bzw Nominale iHv 62.500 €, davon 75% atypisch stille Einlage und 25% Gesellschafterdarlehen, enthalten ist.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 12. November 2009 wird noch eine weitere Beteiligungsrunde per 1. Juli 2003 mit 47 stillen Gesellschaftern angeführt. Bei den im Jahresabschluss 2003 aufgezählten Beteiligten der 2. Tranche des Jahres 2003 ist der Bw nicht angeführt.

Der gegenständlichen Mitunternehmerschaft war vom Finanzamt für den anderenBezirk in Wien die Steuernummer StNrUralt zugeordnet worden.

Das Finanzamt für den anderenBezirk in Wien löschte die der gegenständlichen Mitunternehmerschaft am 8. November 2002 zugewiesene Steuernummer am 22. Mai 2003.

Das Finanzamt für den Bezirk in Wien (ab 1. Jänner 2004: Finanzamt Wien Bezirke) ordnete der gegenständlichen Mitunternehmerschaft am 21. Mai 2003 die Steuernummer StNr1alt zu. Dieser Akt wurde am 4. November 2009 an das Finanzamt A abgetreten, welches ihm die Steuernummer StNr1neu zuordnete.

D) Zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften (Einkünfteerklärungen) iZm der *1. Geschäftsherrin* sowie zur abgabenbehördlichen Außenprüfung und deren [gescheiterte; vgl unten Punkte **H** und **I**] bescheidmäßige Umsetzung:

Aufgrund der am 13. Jänner 2003 eingelangten Einkünfteerklärung für 2001 erließ das Finanzamt für den anderenBezirk in Wien an die *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* einen mit 30. Jänner 2003 datierten Bescheid zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001, in dessen Verteilung der Einkünfte auf acht Beteiligte (inkl. der *1. Geschäftsherrin*) der Bw nicht enthalten ist.

Aufgrund der am 27. Oktober 2003 eingelangten Einkünfteerklärung für 2002 erließ das Finanzamt Wien Bezirke einen mit 4. Mai 2004 datierten Bescheid an die *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002, in dessen Verteilung der Einkünfte auf 79 Beteiligte der Bw nicht enthalten ist.

In der Einkünfteerklärung der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* für 2003 (Eingangsstempel 16. November 2004) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -7.128.518 € ein Anteil iHv -142.712,23 € auf den Bw.

Das Finanzamt Wien Bezirke erließ einen mit 21. Jänner 2005 datierten Bescheid an die *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* zur Feststellung gemäß § 188 BAO der im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -7.128.518,48 €; bei der Verteilung dieser Einkünfte auf 135 Beteiligte entfiel auf den Bw ein Anteil iHv -142.712,23 €.

In der Einkünfteerklärung der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* für 2004 (Eingangsstempel 27. Dezember 2005) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -3.553.228,64 € ein

Anteil iHv -78.840,17 € auf den Bw.

Das Finanzamt Wien Bezirke erließ einen mit 5. Jänner 2006 datierten Bescheid an die *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* zur Feststellung gemäß § 188 BAO der im Kalenderjahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -3.553.228,64 €; bei der Verteilung dieser Einkünfte auf 135 Beteiligte entfiel auf den Bw ein Anteil iHv -78.840,17 €.

Da Beteiligungen derselben Person in mehreren Beteiligungsrunden (Beteiligungstranchen) vorkamen, ist die Anzahl der an der *1. Geschäftsherrin* insgesamt still beteiligten und somit in den Einkünftefeststellungsbescheiden anzuführenden Personen geringer als die Anzahl der sich aus Punkt **C** ergebenden Beteiligungsvorgänge.

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

In der Einkünfteerklärung der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* für 2005 mit 135 Beteiligten inkl. *1. Geschäftsherrin* (Eingangsstempel 28. November 2008) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -192.805,10 € ein Anteil von -3.070,31 € auf den Bw.

In der Einkünfteerklärung der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* für 2006 mit 135 Beteiligten inkl. *1. Geschäftsherrin* (Eingangsstempel 28. November 2008) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 2.720.232,10 € ein Anteil von 22.279,54 € auf den Bw.

In der Einkünfteerklärung der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* für 2007 mit 135 Beteiligten inkl. *1. Geschäftsherrin* (Eingangsstempel 23. Jänner 2009) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 42.191,66 € ein Anteil von 388,63 € auf den Bw.

Für 2008 wurde keine Einkünfteerklärung eingereicht.

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

Der Akt betreffend *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* wurde EDV-mäßig am 4. November 2009 vom Finanzamt A übernommen, welches dem Akt die Steuernummer StNr1neu zuordnete.

Der mit 12. November 2009 datierte Außenprüfungsbericht (BP-Bericht) wurde mit dem Finanzamt A als Behördenbezeichnung erstellt.

Die im Rahmen der *1. Geschäftsherrin* abgewickelten Geschäfte (bzw Verbuchungen scheinbarer Geschäfte) verteilten sich laut BP-Bericht auf zwei Bereiche:

- Erstens die gegenüber den stillen Beteiligten im Prospekt beworbene Erstellung von IT-Anwendungen, insbesondere einer Internetapplikation für Geomarketinganalysen namens „Produktname1“.

Hierzu seien aus der Slowakei zugekauftes Know-how, aus Indien zugekaufte Leistungen und aus der Slowakei zugekaufte Fertigstellungsarbeiten verbucht und sofort als Aufwand abgesetzt worden mit dem Argument, dass es sich insgesamt wegen der eigenen Fertigstellungsarbeiten um nicht aktivierbaren Herstellungsaufwand gehandelt hätte.

Die betreffenden Eingangsrechnungen seien von der *1. Geschäftsherrin* im Wesentlichen nicht bezahlt worden. Befragte Know-how-Lieferanten hätten die die Rechnungsausstellung bestritten.

Die Betriebsprüferin schloss aus

- Nichtvorhandensein von Personal bei der *1. Geschäftsherrin* zur Weiterentwicklung des Know-how;
- der Beurteilung der nach Urgenzen vorgelegten Dokumentationen des zugekauften Know-how, welche sich als Kopien aus Büchern, im Internet frei zugängliche Fachartikel, frei zugängliche Publikationen von Universitäten usw, erwiesen;
- den Aussagen des HerrP: „Ich und sämtliche Firmen, in denen ich tätig war und Funktionen ausübte, haben niemals Leistungen von den in den Rechnungen angeführten Personen erhalten. Es fand kein Leistungsaustausch mit diesen Personen statt.“ Er habe erst nach Prüfungsbeginn die der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen (Datenträger) erstellt, um die vorgenommenen Verrechnungen plausibel erscheinen zu lassen. Dies habe er im Auftrag und auf Druck der tatsächlichen Machthaber gemacht, weil er der einzige im Unternehmensverband gewesen sei, der das notwendige technische Wissen gehabt habe, die verrechneten Leistungen gegenüber der Betriebsprüfung plausibel und glaubhaft erscheinen zu lassen;

dass die *1. Geschäftsherrin* kein Know-how und keine sonstigen werthaltigen Leistungen erhalten habe.

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

- Zweitens der Handel mit Navigationsgeräten und dazugehöriger Kartensoftware der Fa. V sowie die Weiterverrechnung von Büro- und Personalaufwendungen an Dritte. Der all dies

laut BP-Bericht umfassende „Bereich Zwei“ wurde von der Betriebsprüferin als Einkünfterzielung gewertet. Die Einkünfte dieses Bereiches wurden mit jährlich Null geschätzt.

Am 12. November 2009 wurden dem HerrP – mit einem Textverarbeitungsprogramm erstellte – Ausfertigungen folgender Schreiben übergeben, auf denen jeweils das Finanzamt A als Behörde angegeben war und die für dessen Vorständin von Herrn S, einem Beamten des Finanzamtes C, unterzeichnet wurden:

- mit 11. November 2009 datierter ‘Bescheid’ über die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO), wobei die Beteiligten in diesem Bescheid nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter ‘Bescheid’ über die Feststellung der im Jahr 2001 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle acht namentlich genannten Beteiligten mit jeweils Null, von denen keiner der Bw ist, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO);
- mit 11. November 2009 datierter ‘Bescheid’ über die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO), wobei die Beteiligten in diesem Bescheid nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter ‘Bescheid’ über die Feststellung der im Jahr 2002 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 79 namentlich genannten Beteiligten, von denen keiner der Bw ist, mit jeweils Null,

gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO);

- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2003, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO), wobei die Beteiligten in diesem Bescheid nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive Bw – mit jeweils Null, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2004, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO), wobei die Beteiligten in diesem Bescheid nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive Bw – mit jeweils Null, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an

eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO);

- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive Bw – mit jeweils Null, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive Bw – mit jeweils Null, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive Bw – mit jeweils Null, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO);
- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für alle 135 namentlich genannten Beteiligten – inklusive Bw – mit jeweils Null, gerichtet an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille z.H. 1. Geschäftsherrin*, mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO).

Folgende Maßnahmen waren finanzverwaltungsintern und stellen schon mangels Bekanntgabe durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO) keine Bescheide im rechtlichen Sinn dar; diese Maßnahmen führten insb zu automatisierten Mitteilungen über die festgestellten Einkünfteanteile für die Einkommensteuerakten der Gesellschafter an deren Wohnsitzfinanzämter, was allfällige Begründungen von gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheiden mit zugrundeliegenden Bescheiden vom Dezember 2009 erklärlich macht:

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel- 'Bescheid' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC“
in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms 'bescheid' zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2001 und zweitens ein 'Bescheid' betreffend Feststellung der im Jahr 2001 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 8 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw nicht angeführt ist;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel- 'Bescheid' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC“
in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms 'bescheid' zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2002 und zweitens ein 'Bescheid' betreffend Feststellung der im Jahr 2002 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 79 Beteiligte mit jeweils Null, wobei der Bw nicht angeführt ist;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel- 'Bescheid' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC“
in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms 'bescheid' zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2003 und zweitens ein 'Bescheid' betreffend Feststellung der im Jahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 135 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel- 'Bescheid' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC “

in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms 'bescheid' zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2004 und zweitens ein 'Bescheid' betreffend Feststellung der im Jahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 135 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null;

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'Bescheid' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC“
betreffend Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 135 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC“
betreffend Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 134 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC“
betreffend Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 134 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null;
- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter 'BESCHEID' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an „[1. GESCHÄFTSHERRIN] & ATYP STILLE“
„z.H. FINANZAMT CC“
betreffend Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 134 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null.

E) Zur 2. Geschäftsherrin ist aus dem Firmenbuch ersichtlich:

Am 2. März 2004 wurde unter FN2 die „zweiteGeschäftsherrin“ mit Sitz in Wien und Geschäftsanschrift Adresse1inWien durch das Handelsgericht Wien in das Firmenbuch eingetragen. Die Erklärung über die Errichtung dieser Gesellschaft (2. Geschäftsherrin) datierte vom 16. Jänner 2004; ein Nachtrag hierzu vom 19. Februar 2004.

Am 21. Oktober 2006 wurde als Geschäftsanschrift Adresse3inWien in das Firmenbuch eingetragen. Am 8. Jänner 2008 wurde als Geschäftsanschrift Adresse3inWiederumAnderemBezirk in das Firmenbuch eingetragen.

Am 11. Februar 2009 wurde durch das Landesgericht a die Verlegung des Sitzes der Geschäftsherrin nach a und die Geschäftsanschrift Adresse4inA in das Firmenbuch eingetragen.

Als Geschäftsführer der 2. *Geschäftsherrin* war ab Beginn bis 26. Februar 2010 HerrIng.P eingetragen.

Am 26. Februar 2010 wurde infolge der rechtskräftigen Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG die Auflösung der 2. *Geschäftsherrin* im Firmenbuch eingetragen; ihre Firma wurde auf „zweiteGeschäftsherrin in Liqu.“ geändert.

F) Zum Steuerakt betreffend 2. *Geschäftsherrin* & *atypisch Stille* hinsichtlich der Bildung der – zumindest behaupteten – Mitunternehmerschaft:

Die 2. *Geschäftsherrin* schloss mit stillen Gesellschaftern in mehreren Beteiligungsrounden/tranchen in den Jahren 2004 bis 2006 Gesellschaftsverträge ab.

In der Eingabe der 2. *Geschäftsherrin* an das Finanzamt für den Bezirk in Wien vom 31. Dezember 2004 betreffend Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG mit 71 atypisch stillen Gesellschaftern (2004/I) rückwirkend per 1. April 2004 ist der Bw in der Beteiligtenliste 2004/I mit einem Einzahlungsbetrag bzw Nominale iHv 63.000 €, davon 75% atypisch stille Einlage und 25% Gesellschafterdarlehen enthalten.

In der Eingabe der 2. *Geschäftsherrin* an das Finanzamt für den Bezirk in Wien vom 31. Mai 2005 betreffend Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG mit 27 atypisch stillen Gesellschaftern (2004/II) rückwirkend per 1. September 2004 ist der Bw in der Beteiligtenliste 2004/II nicht enthalten.

In der Eingabe der 2. *Geschäftsherrin* an das Finanzamt für den Bezirk in Wien vom 30. August 2005 betreffend Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG mit fünf atypisch stillen Gesellschaftern (2004/III) rückwirkend per 30. November 2004 ist der Bw in der Beteiligtenliste 2004/III nicht enthalten.

Beteiligtenlisten für Beteiligungsrounden an der 2. *Geschäftsherrin* betreffend 2005 sind nicht aktenkundig.

In der Eingabe der 2. *Geschäftsherrin* an das Finanzamt für den Bezirk in Wien vom 29. Dezember 2006 betreffend Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG mit 30 atypisch

stillen Gesellschaftern (2006/I; auf der Liste mit 33 Personen sind drei Personen doppelt angeführt) ist der Bw in der Beteiligtenliste 2006/I nicht enthalten.

Das Finanzamt Wien Bezirke vergab für die *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* die Steuernummer StNr2alt.

G) Zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/gemeinschaften (Einkünfteerklärungen) iZm *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* sowie zur abgabenbehördlichen Außenprüfung und deren [gescheiterte; vgl Punkte **H** und **J**] bescheidmäßige Umsetzung:

In der Einkünfteerklärung für 2004 mit 107 Beteiligten inkl. *2. Geschäftsherrin* (Eingangsstempel 15. Februar 2006) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -9.026.405,39 € ein Anteil iHv -162.151,61 € auf den Bw.

Das Finanzamt Wien Bezirke erließ einen mit 8. Juni 2006 datierten Bescheid, dessen Wirksamkeit oder Nichtigkeit hier dahingestellt bleiben kann, an die *2. Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.* zur Feststellung gemäß § 188 BAO der im Jahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -9.026.405,39 €, wovon ein Anteil iHv -162.151,61 € auf den Bw entfiel.

Aufgrund eines Prüfungsauftrages des Finanzamtes Wien Bezirke vom 11. Oktober 2006, später ausgedehnt auf die Folgejahre, begann am 6. November 2006 ein Betriebsprüfer des Finanzamtes Wien Bezirke eine Außenprüfung über einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2004 bei *2. Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.*

Laut der Einkünfteerklärung für 2005 mit 175 Beteiligten (Eingangsstempel 28. August 2007) entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -10.273.500,42 € ein Anteil iHv -149.479,35 € auf den Bw.

Laut der elektronisch eingebrachten Einkünfteerklärung für 2006 für 179 Beteiligte entfiel von den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -5.045.418,15 € ein Anteil iHv -48.832,16 € auf den Bw.

Für die Jahre 2007 und 2008 wurden keine Einkünfteerklärungen eingebracht.

Die Schlussbesprechung über die Außenprüfung fand am 21. Oktober 2009 statt; die Niederschrift darüber wurde noch für das Finanzamt Wien Bezirke aufgenommen.

Mit Schreiben auf Formular Verf58 betreffend Aktenabtretung vom 23. Oktober 2009 teilte das Finanzamt Wien Bezirke dem Finanzamt A mit, dass die *2. Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.* den Ort der Geschäftsleitung nach Adresse4inA verlegt habe.

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

Der mit 12. November 2009 datierte Außenprüfungsbericht wurde mit dem Finanzamt A als Behördenbezeichnung erstellt. Hinsichtlich des gegenüber den Anlegern behaupteten Unternehmensgegenstandes der *2. Geschäftsherrin* – insbesondere Entwicklung eines Produktbezeichnung² – wird im Bericht dargestellt, dass dies nur in der Verbuchung von vermeintlichen Know-how-Ankäufen bestanden habe. Die behaupteten Ankaufspreise seien sofort als Aufwand abgesetzt worden mit dem Argument, dass es sich insgesamt wegen der eigenen Fertigstellungsarbeiten um nicht aktivierbaren Herstellungsaufwand gehandelt hätte. Die betreffenden Eingangsrechnungen seien von der *2. Geschäftsherrin* im Wesentlichen nicht bezahlt worden. Befragte Know-how-Lieferanten hätten die Rechnungsausstellung bestritten. Der Betriebsprüfer schloss aus

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

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

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

Am 12. November 2009 wurden dem HerrP – mit einem Textverarbeitungsprogramm erstellte – Ausfertigungen folgender Schreiben übergeben, auf denen jeweils das Finanzamt A als

Behörde angegeben war und die für dessen Vorständin von Herrn S, einem Beamten des Finanzamtes C unterzeichnet waren:

- mit 11. November 2009 datierter 'Bescheid' über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004, gerichtet an *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *2. Geschäftsherrin* mit dem Hinweis, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) und wonach mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 Abs. 3 BAO), wobei die Beteiligten nicht namentlich angeführt sind;
- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *2. Geschäftsherrin*, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2004 betreffend die *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* unterbleibe für die namentlich angeführten 107 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw angeführt ist, und mit den Hinweisen, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften habe (§ 191 iVm 190 Abs. 1 BAO), und dass mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 iVm § 190 Abs. 1 BAO);
- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *2. Geschäftsherrin*, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2005 betreffend die *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* unterbleibe für die namentlich angeführten 175 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw angeführt ist, und mit den Hinweisen, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften habe (§ 191 iVm 190 Abs. 1 BAO), und dass mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 iVm § 190 Abs. 1 BAO);
- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *2. Geschäftsherrin*, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2006 betreffend die *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* unterbleibe für die namentlich angeführten 180 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw

angeführt ist, und mit den Hinweisen, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften habe (§ 191 iVm 190 Abs. 1 BAO), und dass mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 iVm § 190 Abs. 1 BAO);

- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *2. Geschäftsherrin*, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2007 betreffend die *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* unterbleibe für die namentlich angeführten 180 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw angeführt ist, und mit den Hinweisen, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften habe (§ 191 iVm 190 Abs. 1 BAO), und dass mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 iVm § 190 Abs. 1 BAO);
- mit 11. November 2009 datierter 'Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO', gerichtet an *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* z.H. *2. Geschäftsherrin*, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2008 betreffend die *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* unterbleibe für die namentlich angeführten 180 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei der Bw angeführt ist, und mit den Hinweisen, dass der Bescheid Wirkung gegenüber allen genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften habe (§ 191 iVm 190 Abs. 1 BAO), und dass mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gelte (§ 101 iVm § 190 Abs. 1 BAO).

Folgende Maßnahmen waren finanzverwaltungsintern und stellen schon mangels Bekanntgabe durch Zustellung (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO) keine Bescheide im rechtlichen Sinn dar; diese Maßnahmen führten insb zu automatisierten Mitteilungen über die festgestellten Einkünfteanteile für die Einkommensteuerakten der Gesellschafter an deren Wohnsitzfinanzämter, was allfällige Begründungen von gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheiden mit zugrundeliegenden Bescheiden vom Dezember 2009 erklärlich macht:

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter Sammel- 'Bescheid' des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009
an *2. Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.*

„z.H. FINANZAMT CC“

in welchem kombiniert waren erstens ein Wiederaufnahms´bescheid´ zum Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 2004 und zweitens ein ´Bescheid´ betreffend Feststellung der im Jahr 2004 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 107 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null;

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ´Bescheid´ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009

an 2. Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.

„z.H. FINANZAMT CC“

betreffend Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 107 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null;

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter gemäß § 293b BAO berichteter ´Bescheid´ des Finanzamtes A vom 18. Dezember 2009

an 2. Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.

„z.H. FINANZAMT CC“

betreffend Feststellung der im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 175 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null;

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ´BESCHEID´ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009

an 2. Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.

„z.H. FINANZAMT CC“

betreffend Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null;

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ´BESCHEID´ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009

an 2. Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.

„z.H. FINANZAMT CC“

betreffend Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null;

- über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter ´BESCHEID´ des Finanzamtes A vom 14. Dezember 2009

an 2. Geschäftsherrin & Atyp.St.Ges.

„z.H. FINANZAMT CC“

betreffend Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 179 Beteiligte – inklusive Bw – mit jeweils Null.

H) Zum Vorbringen des Bw iZm Approbation durch einen nicht für das bescheiderlassende Finanzamt zeichnungsberechtigten Beamten // Beurteilung der vermeintlichen Bescheide nach den Regeln des § 96 BAO:

a) Beurteilung nach der Gesetzeslage:

Die (vermeintlichen) Bescheide in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* und in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* hätten als schriftliche Erledigungen iSd § 97 Abs. 1 lit. a BAO durch Zustellung von schriftlichen Ausfertigungen iSd § 96 BAO ergehen sollen.

§ 96 BAO bestimmt: *„Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, daß die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.“*

Da die dem HerrP am 12. November 2009 übergebenen, streitgegenständlichen Ausfertigungen der vermeintlichen Bescheide eine Unterschrift aufwiesen, wurde schon deshalb der Tatbestand des letzten Satzes von § 96 BAO nicht zur Gänze erfüllt und die Genehmigungsfiktion trat schon deshalb nicht ein. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob unter „*automationsunterstützter Datenverarbeitung*“ auch ein Textverarbeitungssystem oder nur die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) zu verstehen ist (vgl. *Ritz*, BAO³, § 96 Tz 7 sowie *Ellinger u.a.*, § 96 E45 und E46 zu diesem Thema), und ob die hier außerhalb der Behörde, die auf den gegenständlichen, vermeintlichen Bescheiden angegeben ist, vorgenommene Erstellung von vermeintlichen Bescheiden/Ausfertigungen mittels eines Textverarbeitungsprogrammes überhaupt vom letzten Satz des § 96 BAO erfasst würde, denn Letzteres könnte durch E49 zu § 96 BAO in *Ellinger u.a.* sowie durch Ausführungen in VwGH 16.12.2010, 2009/15/0002, in Zweifel gezogen werden.

Auch ein Anwendungsfall des zweiten Satzes von § 96 BAO (Beglaubigung der zuzustellenden Ausfertigung [„Für die Richtigkeit der Ausfertigung ...“], wobei der Genehmigende das interne Geschäftsstück eigenhändig unterfertigt hat) liegt hier nicht vor.

Nach der Judikatur muss derjenige, „*der die Erledigung genehmigt hat*“, auch zu einer solchen Genehmigung berechtigt sein (bzw. im Falle der Überschreitung einer vorhandenen Approbationsbefugnis als berechtigt gelten), damit ein Bescheid wirksam werden kann:

- Die Unterschrift einer für die betreffende Behörde an sich approbationsbefugten Person ist erforderlich; ob diese Person nach der internen Geschäftsverteilung für die Approbation des konkreten Verwaltungsaktes befugt war, ist unmaßgebend (*Ritz*, BAO³, § 93 Tz 25; vgl auch *Ellinger u.a.*, § 96 E35 bis E38). Im Regelfall werden nur der Behörde zugeordnete Organwalter approbationsbefugt sein (vgl auch VwGH 16.12.2010, 2009/15/0002), wenn *Stoll* in seinem BAO-Kommentar ausführt auf Seite 992 unten: „*Wer zur Unterschriftsleistung ermächtigt ist, ergibt sich im allgemeinen aus den behördeninternen Organisationsregelungen.*“ und auf Seite 993 Mitte: „*Zusammenfassend ergibt sich also, daß bei monokratisch organisierten Behörden, wenn nicht nach außen wirksame Vorschriften (Gesetze, Verordnungen) anderes anordnen, für die von einer Behörde zu erlassenden Erledigungen der Behördenleiter verantwortlich ist und ihm die Unterzeichnung oder Genehmigung obliegt. Sofern nicht verbindliche Vorschriften Gegenteiliges normieren, darf der Behördenleiter die Besorgung der Aufgaben der Behörde auf die ihr zugeordneten Organwalter durch einen inneren Akt übertragen ...*“
Daraus könnte geschlossen werden, dass die Übertragung einer Aufgabe auf eine Person, die nicht als Organwalter der zuständigen Behörde zugeordnet ist, als Grundlage ein Gesetz oder eine Verordnung benötigen. Für die Übertragung der Aufgabe ‘Außenprüfung’ an einen nicht dem zuständigen Finanzamt zugeordneten Betriebsprüfer in einem konkreten Einzelfall ist dann zwar § 148 Abs. 1 BAO anzusehen. Jedoch endet die Aufgabe ‘Außenprüfung’ mit Schlussbesprechung (§ 149 Abs. 1 BAO) und Berichterstattung (§ 150 BAO). Die Aufgabe ‘Approbation’ (Genehmigung, Unterfertigung) der zur Umsetzung der Prüfungsergebnisse ergehenden Bescheide’ wird von § 148 Abs. 1 BAO nicht erfasst und es sind auch keine anderen gesetzlichen Bestimmungen zur Ermöglichung der Erteilung der Approbationsbefugnis an nicht dem zuständigen Finanzamt zugeordnete Organwalter ersichtlich. (Vgl aber anschließend die Ansicht des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit der Erteilung solcher Approbationsbefugnisse.)
- Zumindest nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes können für eine Behörde nicht nur Personen approbationsbefugt sein, deren Dienststelle diese Behörde ist (oder die dieser

Behörde dienstzugeteilt sind), wie aus folgenden Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes zu Großbetriebsprüfern, deren Dienststelle nicht die zuständige Behörde (Finanzamt) ist, hervorgeht (VfGH 12.10.1993, V63/93): „... *Das Auftreten als Organ des – allein zuständigen – Finanzamtes darf aber keine bloße Fiktion sein. Die Amtshandlung kann nur dann dem Finanzamt zugeordnet werden, wenn das Finanzamt in allen Stadien für den Steuerpflichtigen erkennbar Herr des Verfahrens bleibt. Gewiß darf der Leiter des als monokratische Behörde eingerichteten Finanzamtes den Organen der mit der Betriebsprüfung betrauten Großbetriebsprüfung die Gestaltung des Ermittlungsverfahrens und die (vorläufige) rechtliche Würdigung überlassen und Approbation erteilen. Aber er bleibt nur dann Herr des Verfahrens, wenn er von Amts wegen oder über Anregung eines Verfahrensbeteiligten jederzeit in das Ermittlungsverfahren eingreifen, die rechtliche Würdigung an sich ziehen und die Approbationsbefugnis zurücknehmen kann...*“

Für eine – zur Wirksamkeit notwendigerweise ausdrückliche – Erteilung der Approbationsbefugnis durch das Finanzamt A an Herrn S gibt es nach Aktenlage keine Anhaltspunkte. Das Vorbringen des Finanzamtes A in seinen Schreiben vom 10. und 20. September 2010, wonach aus der Übertragung einer Außenprüfung an das Finanzamt C – aufgrund der Anwendung allgemeiner verwaltungsinterner Organisationsvorschriften und eben nicht eines ausdrücklichen Verwaltungsaktes – eine Approbationsbefugnis für Herrn S resultiere (vgl. Unterpunkt b)), wird unter Unterpunkten c und d verworfen werden.

Die Berufungsbehörde geht insbesondere davon aus, dass dem Vorbringen des Finanzamtes A in seinem Schreiben vom 25. März 2011, wonach Herr S hinsichtlich der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* sowie der *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* „nur mit der Abwicklung beauftragt“ worden sei, am 11. bzw. 12. November 2009 keine diesbezügliche ausdrückliche Erteilung der Approbationsbefugnis an Herrn S zugrundegelegt war.

Somit waren die vermeintlichen Bescheide vom 11. November 2009 in Sachen

1. Geschäftsherrin atypisch Stille sowie in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* nicht gemäß § 96 BAO wirksam approbiert.

b) Das Finanzamt A brachte im Schreiben vom 20. September 2010 betreffend eine *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* Folgendes vor, woraus ein Argument herausgelesen werden kann, das sich auch auf die hier gegenständlichen Konstellationen bezieht:

Für die *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* sei das Finanzamt A zuständig gewesen. Die Prüfung sei durch das Finanzamt C im Auftrag des aktenführenden Finanzamtes im Wege der „Nachbarschaftshilfe“ erfolgt.

[Anmerkung: Dieser Begriff der „Nachbarschaftshilfe“ hat heutzutage nichts mehr mit benachbarten Zuständigkeitsbereichen des aktenführenden Finanzamtes und desjenigen Finanzamtes, das die Dienststelle des beauftragten Betriebsprüfers ist, zu tun. Der Ursprung dieses Begriffes dürfte darin liegen, dass früher das zuständige (aktenführende) Finanzamt gegebenenfalls einem Betriebsprüfer eines Finanzamtes, das für ein benachbartes Gebiet zuständig war, den schriftlichen Prüfungsauftrag erteilte. Dieser – einen Bescheid darstellende und notwendigerweise schriftliche (*Ritz*, BAO³, § 148 Tz 1ff) – Prüfungsauftrag enthält iSd § 148 Abs. 1 BAO das Prüfungsorgan als namentlich bezeichnete Person. Bei dieser Person kann es sich zulässigerweise auch um den Prüfer einer anderen Dienststelle – Großbetriebsprüfung oder anderes Finanzamt – handeln.]

Die Abwicklung von Prüfungen im Wege der „Nachbarschaftshilfe“ sei durch verwaltungsinterne Organisationsvorschriften vorgesehen und folgendermaßen geregelt: Das aktenführende Finanzamt übertrage den Prüfungsfall an das prüfende Finanzamt durch Freigabe der Akten im elektronischen Verfahren BP 2000. Damit werde das prüfende Finanzamt beauftragt und ermächtigt, die Prüfung eigenverantwortlich abzuwickeln. In den verwaltungsinternen Organisationsvorschriften sei auch festgelegt, dass durch das prüfende Finanzamt für das aktenführende Finanzamt im Anschluss an die Prüfung zu erstellende Bescheide approbiert würden. Bei „händischen“ Bescheiden erfolge die Approbation der Bescheide durch die Unterschrift des Teamleiters, in dessen Team die Prüfung abgewickelt worden sei.

[Anmerkung: „Händisch“ bedeutet heute: ´nicht über die zentrale EDV erstellt´. Früher wurden Bescheide, die nicht über die zentrale EDV erstellt wurden, tatsächlich oft handschriftlich auf Formularen ausgefertigt.]

Der für die Vorständin des Finanzamtes A approbierende Herr S habe daher als durch interne Organisationsvorschriften beauftragter Organwalter des Finanzamtes A gehandelt.

Sinn und Bedeutung der Unterschrift der schriftlichen Ausfertigung des die Erledigung genehmigenden Organwalters liege darin, das Erlassen der Erledigung mit Wissen und Willen des hierfür nach der internen Behördenorganisation zuständigen Zeichnungsberechtigten und damit für die Handlung verantwortlichen Organwalters nachzuweisen. Zur Approbation eines Bescheides sei berufen, wer nach den Organisationsvorschriften den behördlichen Willen zu bilden habe. Im monokratischen System sei das der Behördenleiter bzw. das von ihm ermächtigte Organ. Wer zur Unterschriftsleistung ermächtigt sei, ergebe sich aus den behördeninternen Organisationsregelungen (Verweis auf *Stoll*, BAO-Kommentar, § 96 S 992).

Erforderlich sei für die Rechtswirksamkeit eines Bescheides die Unterschrift einer für die betreffende Behörde an sich approbationsbefugten Person (Verweis auf *Ritz*, BAO-Kommentar,

§ 93 Rz 25 mwN). Selbst wenn diese Person nach der internen Geschäftsverteilung für die Approbation des konkreten Verwaltungsaktes nicht befugt gewesen sei, sei dies unmaßgeblich (Verweis auf VwGH 20.12.1996, 95/17/0392).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde kann diese Argumentation des Finanzamtes auch folgendermaßen aufgefasst werden: Der Unterschreibende, also derjenige, „*der die Erledigung genehmigt hat*“, muss zu einer solchen Genehmigung zumindest als berechtigt gelten, was bei Ritz, BAO³, § 93 Tz 25 folgendermaßen ausgedrückt wird: „*Nach der Judikatur ist die Unterschrift einer für die betreffende Behörde an sich approbationsbefugten Person erforderlich (...). Ob diese Person nach der internen Geschäftsverteilung für die Approbation des konkreten Verwaltungsaktes befugt war, ist somit unmaßgebend...*“

Aus der Bejahung der wirksamen Erteilung der Approbationsbefugnis für das Finanzamt A in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* an Herrn S, wofür die Voraussetzung im Sinne der verwaltungsinternen Organisationsvorschriften (zu diesen siehe unten) – die Durchführung der Außenprüfung bei der *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* (wenn auch nur zum Abschluss/Außenprüfungsberichterstellung im Auftrag des Finanzamtes A, aber formal ausreichend) durch einen Prüfer im Team des Herrn S – gegeben war, würde resultieren, dass Herr S an sich für das Finanzamt A approbationsbefugt gewesen wäre, sodass auch seine Approbationen in anderen Angelegenheiten (insbesondere *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* sowie *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille*) für das Finanzamt A wirksam wären.

Es kann hier dahingestellt bleiben, ob die aus der zitierten Literatur abzuleitende Erstreckung (Fingierung) der Approbationsbefugnis auf weitere Angelegenheiten eines Finanzamtes auch für Konstellationen wie die hier vorliegenden gälte, denn es wird in den nachfolgenden Unterpunkten c und d gezeigt werden, dass die vorgebrachten verwaltungsinternen Organisationsvorschriften keine wirksame Erteilung der Approbationsbefugnis für das Finanzamt A in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* bedeuten.

c) Zu den im AÖF verlautbarten und als Erlässe bezeichneten Regelungen:

Die dem im Unterpunkt a erwähnten Erkenntnis VfGH 12.10.1993, V63/93, zugrundeliegende Rechtslage ist insbesondere dadurch gekennzeichnet gewesen, dass die Dienstanweisung Betriebsprüfung (DBP) im Amtsblatt der Finanzverwaltung kundgemacht worden war. Mit diesem Erkenntnis hat der Verfassungsgerichtshof unter anderem den zweiten Satz von Abschnitt 1.7 Abs. 5 der DBP vom 30.7.1991, AÖF Nr. 280 aufgehoben, der gelautet hatte: „*Die Approbation ist in diesen Fällen stets vom Vorstand des zuständigen Finanzamtes an die Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung delegiert.*“ Unter anderem diesem Satz hatte der Verfassungsgerichtshof Rechtswirkungen für die Allgemeinheit beigemessen, ihn als Rechtsverordnung qualifiziert und mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt sowie wegen

offenkundigen Fehlens einer für die Wirkungen erforderlichen gesetzlichen Deckung aufgehoben.

Im AÖF wurde unter Nr. 214/2008 ein Organisationshandbuch der Finanzverwaltung – OHB (Erlass d. BM f. Finanzen vom 7. Juli 2008, BMF-280000/0021-IV-2/2008) veröffentlicht.

Dieser Erlass, mit dessen Präambel die DBP aufgehoben wurde, wird im Folgenden als 'öffentliches OHB' abgekürzt. Sein Abschnitt 8.4 lautet – genauso wie in der Wiederverlautbarung vom 2.2.2010 (Erlass d. BM f. Finanzen vom 2. Februar 2010, BMF-280000/0016-IV/2/2010):

„8.4. Nachbarschaftshilfe/Verwaltungshilfe

Definition

Ist die Durchführung eines Prüfungsverfahrens durch Organe der örtlich zuständigen Behörde unzulässig, nicht möglich oder erscheint es aus Gründen der Verwaltungsökonomie zweckmäßig, kann die Prüfung auch Organen einer anderen Behörde übertragen werden. Die örtliche Zuständigkeit bleibt davon unberührt. Der/die Prüfer/in wird als Organ der örtlich zuständigen Behörde tätig."

Der zuletzt zitierte Satz steht in einem gewissen Zusammenhang mit dem Vorbringen des Finanzamtes als Amtspartei. Überdies könnte der Inhalt dieses Satzes als normative Aussage aufgefasst werden. Infolge der Veröffentlichung im AÖF wird beim 'öffentlichen OHB' – ebenso wie bei der seinerzeitigen DBP – wohl das Kundmachungsminimum / Mindestmaß an Publizität (vgl. *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰, Rz 602; *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht², Rz 759; *Mayer*, Bundes-Verfassungsrecht, 146f) als eine der Vorraussetzungen dafür erfüllt sein, dass der VfGH von einer nicht ordnungsgemäßen – unter Beachtung von § 4 Abs. 1 Z 2 BGG im Bundesgesetzblatt II zu erfolgenden – Kundmachung ausginge, außer der VfGH würde die zweite der folgenden widersprüchlichen Aussagen in der Präambel des 'öffentlichen OHB' als vorrangig betrachten:

Einerseits: *„Ein Regelwerk verbindlicher Vorschriften dient der Rechtssicherheit für Mitarbeiter/innen, Dienstgeber/innen und Kunden/innen."*

Andererseits: *„Über die bestehenden Gesetze und Verordnungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus dem OHB abgeleitet werden."*

Der VfGH beachtet hingegen Erlässe – wie das OHB – überhaupt nicht (vgl. etwa VfGH 27.8.1991, 90/14/0237).

Aus dem 'öffentlichen OHB' allein – ohne auf das anschließend zu behandelnde 'interne OHB' zurückzugreifen – ist die Argumentation des Finanzamtes A nicht vollständig ableitbar:

Mit dem letzten Satz von Abschnitt 8.4 des 'öffentlichen OHB' wäre nur der die *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* prüfende Betriebsprüfer zum Organ des Finanzamtes A gemacht worden, nicht aber sein Teamleiter, Herr S. Dahingestellt bleiben kann im Übrigen, ob im Falle der Wirksamkeit einer solchen Erhebung zum „Organ“ eines Finanzamtes damit eine Approbationsbefugnis für dieses Finanzamt als erteilt gälte, und wer eine allfällige Wirksamkeit zu beachten hätte bzw gegen sich gelten lassen müsste.

d) Zum verwaltungsinternen Organisationshandbuch ('internes OHB'):

Das Finanzamt A argumentiert mit verwaltungsinternen Organisationsvorschriften, die Herrn S zum beauftragten Organwalter des Finanzamtes A und zu einer für die vermeintlichen Bescheide des Finanzamtes A in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* zur Approbation befugten Person gemacht hätten.

Eine derartige Organisationsvorschrift konnte von der Berufungsbehörde in der Findok aufgefunden werden: Die Richtlinie des BMF „OHB; Organisationshandbuch Intern“, die in der Findok für die Öffentlichkeit nicht abrufbar ist, sondern gekennzeichnet ist mit „Publizität: nur Finanzverwaltung“.

Damit ist aber das o.a. Mindestmaß an Publizität (Kundmachungsminimum) nicht erfüllt, sodass auch im Sinne der Ansicht des VfGH eine – nicht ordnungsgemäß kundgemachte – Verordnung nicht vorliegen kann.

Abschnitt 10.2.3 dieses 'internen OHB' in der vom 28.5.2009 bis 2.2.2010 gültigen Fassung (GZ BMF-280000/0034-IV/2/2009 vom 28.5.2009) lautet:

„10.2.3. Nachbarschaftshilfe/Verwaltungshilfe

Definition

Ist die Durchführung eines Prüfungsverfahrens durch Organe der örtlich zuständigen Behörde unzulässig, nicht möglich oder erscheint es aus Gründen der Verwaltungsökonomie zweckmäßig, kann die Prüfung auch Organen einer anderen Behörde übertragen werden. Die örtliche Zuständigkeit bleibt davon unberührt. Der/die PrüferIn wird als Organ der örtlich zuständigen Behörde tätig.

Standard

Gelingt ein Ersuchen um Nachbarschafts- bzw. Verwaltungshilfe im Rahmen einer GPLA im kurzen Weg nicht, [hier nicht gegenständlich].

Das örtlich zuständige Finanzamt gibt den Fall dem prüfenden Finanzamt (BP2000) frei. Dieses holt den Fall über BP2000 ab und stellt den Prüfungsauftrag aus, der vom zuständigen Finanzamt zu genehmigen ist.

Alle Maßnahmen zur Durchführung und Verwaltung einer Prüfung (einschließlich Bericht, Erstellung erforderlicher Bescheide und Genehmigung) obliegen dem prüfenden Finanzamt.

Die statistische Auswertung [hier nicht gegenständlich].

Der Arbeitsbogen wird im prüfenden Finanzamt abgelegt.

Auf Verlangen des örtlich zuständigen Finanzamtes ist dieses vor dem Prüfungsabschluss über das Ergebnis der Prüfung zu informieren."

Wie bereits oben zum 'öffentlichen OHB' ausgeführt, wäre aus der Erhebung des Prüfers des Finanzamtes C zum Organ des Finanzamtes A mittels des OHB ohnehin für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen, weil der Prüfer nicht die vermeintlichen Bescheidausfertigungen unterzeichnet hat.

Die Bestimmung im 'internen OHB', wonach die Genehmigung der nach einer Prüfung ergehenden Bescheide dem prüfenden Finanzamt (hier: dem Finanzamt C) obliege, und eine daraus resultierende Approbationsbefugnis des Teamleiters beim Finanzamt C, Herrn S, für (vermeintliche) Bescheide des Finanzamtes A, ist aus folgenden Gründen (nach außen) rechtlich unwirksam:

- In der Verwaltungsrechtslehre bezeichnet man als (zwischenbehördliches) Mandat die Befugnis einer Behörde, im Namen einer anderen Behörde zu entscheiden (*Walter/Mayer*, *Verwaltungsverfahrensgesetz*⁸, Rz 81; das innerbehördliche Mandat – mit der Approbationsbefugnis innerhalb der Behörde einhergehend – ist hier nicht gegenständlich). Diese von *Walter/Mayer* genannte Form des zwischenbehördlichen Mandates wurde hier aber genaugenommen nicht durchgehalten, denn dann hätte in den Ausfertigungen ausdrücklich das „Finanzamt C im Namen des Finanzamtes A“ angeführt werden müssen, was nicht der Fall war.

Nach *Raschauer*, *Allgemeines Verwaltungsrecht*², Rz 166 kann ein zwischenbehördliches Mandat im Übrigen nur einer sachlich nachgeordneten Behörde übertragen werden.

- *Raschauer*, *Walter/Mayer*, sowie *Antoniolli/Koja*, *Allgemeines Verwaltungsrecht*³, 335, setzen eine gesetzliche Ermächtigung für ein zwischenbehördliches Mandat voraus (diesbezüglich wohl ebenso VwGH 30.6.1992, 89/07/0166, allerdings unter Bezeichnung des Vorganges als Delegation).
- Eine gesetzlich vorgesehene Delegation iSd § 71 BAO in der Fassung vor BGBl I 9/2010 wurde laut Aktenlage nicht durchgeführt. Eine solche Delegation vom Finanzamt A an das Finanzamt C hätte sich im Übrigen auch durch die Anführung des Finanzamtes C anstatt des Finanzamtes A in den Bescheidausfertigungen auswirken müssen, was nicht der Fall war.
- Nach Lehre und Rechtsprechung mit Ausnahme derjenigen des Verfassungsgerichtshofes ist das zwischenbehördliche Mandat, dessen Erteilung durch das Finanzamt A an das

Finanzamt C „zur Durchführung und Verwaltung ... [der Prüfung bei 3. Geschäftsherrin & atypisch Stille] (einschließlich Bericht, Erstellung erforderlicher Bescheide und Genehmigung)“ gemäß Abschnitt 10.2.3 des ‘internen OHB’ fingiert bzw. vorausgesetzt wird, schon mangels gesetzlicher Deckung unzulässig sowie unwirksam. Auf der unzulässigen und unwirksamen Mandatserteilung kann somit nicht aufgebaut werden, um aus der Approbationsbefugnis von Herrn S für das Finanzamt C eine Approbationsbefugnis von Herrn S für das Finanzamt A abzuleiten. Inwieweit Lehre und Verwaltungsgerichtshof die (insb. schriftliche) Erteilung der Approbationsbefugnis (etwa durch den Leiter der bescheiderlassenden Behörde) an Organwalter, die nicht der bescheiderlassenden Behörde angehören, für zulässig und/oder wirksam halten würden, kann daher hier dahingestellt bleiben.

- Der Verfassungsgerichtshof ist, was die Übertragungsform und die gesetzliche Deckung von Delegationen angeht, laut *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht², Rz 165, wesentlich „großzügiger“.

Im aaO zitierten Erkenntnis VfSlg 10912/1986 = laut RIS VfGH 17.6.1986, B532/84, bringt der Verfassungsgerichtshof unter Punkt II/3 mit Verweis auf Vorjudikatur zum Ausdruck, dass die Delegation betreffend eine bestimmte Gruppe von Verfahren an den jeweils örtlich zuständigen Landeshauptmann eine Rechtsverordnung darstelle, welche gesetzlich ausreichend determiniert sein müsse. Unter Punkt II/4 wurde die Delegation betreffend einen Einzelfall durch den (grundsätzlich zuständigen) Verkehrsminister an den Landeshauptmann für Wien als genau bestimmten Organwalter mittels eines Schreibens des Verkehrsministers an den Landeshauptmann als nicht gesondert anfechtbare Verfahrensordnung gewertet. Diese Verfahrensordnung prüfte der Verfassungsgerichtshof dann im Einzelfall auf ihre Zweckmäßigkeit und bestätigte sie.

- Ähnlich und überdies auf den hier zu entscheidenden Berufungsfall fast direkt anzuwenden sind die Aussagen im Erkenntnis des VfGH 12.10.1993, V63/93: „... Gewiß darf der Leiter des als monokratische Behörde eingerichteten Finanzamtes den Organen der mit der Betriebsprüfung betrauten Großbetriebsprüfung die Gestaltung des Ermittlungsverfahrens und die (vorläufige) rechtliche Würdigung überlassen und Approbation erteilen. Aber er bleibt nur dann Herr des Verfahrens, wenn er von Amts wegen oder über Anregung eines Verfahrensbeteiligten jederzeit in das Ermittlungsverfahren eingreifen, die rechtliche Würdigung an sich ziehen und die Approbationsbefugnis zurücknehmen kann. Denn nur dann kann das Verhalten der Organe der Großbetriebsprüfung der Behörde Finanzamt wirklich zugeordnet werden und diese auch die Verantwortung für dieses Verhalten tragen. Mit anderen Worten: Die Behörde, an die sich der Rechtsunterworfen förmlich und in der Sache zu wenden hat, weil sie das Verhalten ihrer Organe steuern

kann und verantwortet, muß das Finanzamt sein. Nur dann bleibt die Großbetriebsprüfung bloßer Hilfsapparat dieses Finanzamtes und ihre nähere organisatorische Einrichtung eine interne Frage der Verwaltung...."

- Übertragen auf die hier zu beurteilende Situation bedeuten VfGH 17.6.1986, B532/84 und VfGH 12.10.1993, V63/93:
 - Bei der Außenprüfung in sogenannter Nachbarschaftshilfe hätte die Vorständin des Finanzamtes A Herrin des Verfahrens bleiben müssen und das (sogenannte prüfende) Finanzamt C hätte nur als bloßer Hilfsapparat des Finanzamtes A fungieren dürfen. Dem widersprechen die Automatismen, die mit folgender Formulierung des 'internen OHB' normiert werden sollen: *„Alle Maßnahmen zur Durchführung und Verwaltung einer Prüfung (einschließlich Bericht, Erstellung erforderlicher Bescheide und Genehmigung) obliegen dem prüfenden Finanzamt.“*
 - Die Vorständin des Finanzamtes A hätte den Betriebsprüfer, aber wohl auch Herrn S als genau bestimmten Organwalter, zur Approbation der nach der Außenprüfung ergehenden Bescheide ermächtigen können, was aber nicht geschehen ist. Die seitens des Finanzamtes A als Amtspartei vorgebrachte Ermächtigung von Herrn S zur Approbation, die aus dem zuvor dargestellten und vom VfGH abgelehnten Automatismus abgeleitet würde, stellt keine Erteilung der Approbation dar. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob – ähnlich dem VfGH 17.6.1986, B532/84 zugrundeliegenden Fall – eine schriftliche Erteilung der Approbation durch die Vorständin des Finanzamtes A erforderlich gewesen wäre, ob andere Methoden zur Übermittlung der ausdrücklichen Approbationserteilung zulässig gewesen wären oder ob andere ermächtigte Organwalter des Finanzamtes A die Approbationsbefugnis hätten erteilen können. Denn es fehlte hier an irgendeiner ausdrücklichen Erteilung der Approbation an Herrn S durch die Vorständin oder einen anderen Organwalter des Finanzamtes A.
 - Auch wenn das Finanzamt C durch das 'interne OHB' und andere Erlässe gleichlautende innerorganisatorische Regelungen wie das Finanzamt A haben mag, so ist jede Regelung der Approbationsbefugnis der Fälle, für die das Finanzamt C zuständig ist, keine innerorganisatorische Vorschrift des Finanzamtes A. Der Argumentation des Finanzamtes als Amtspartei mit dem BAO-Kommentar von *Stoll* ist auch entgegenzuhalten, dass dort im Band 1 auf S 992f auch ausgeführt wird: *„Der Sinn und die Bedeutung der Unterschrift des die Erledigung genehmigenden Organwalters auf der schriftlichen Ausfertigung liegen darin, ... und schließlich daß die schriftliche Erledigung der Behörde zuzurechnen ist, deren*

Organwalter die Unterschrift geleistet hat.

...

Die innerbehördlichen Leitungs-, Verantwortungs- und Organisationsstrukturen sind aber den Parteien grundsätzlich nicht zugänglich und daher zumeist nicht bekannt. Nach der Judikatur (vgl VwGH 31.10.1979, 1817/78) genügt es daher für die Wirksamkeit der Erledigung im allgemeinen, wenn der Unterzeichnende ein Organwalter der Bescheidbehörde ist. Diesfalls kann die Erledigung jener Behörde zugerechnet werden, der der unterschreibende Organwalter zugeordnet ist, die Erledigung kann somit als Willensäußerung dieser Behörde betrachtet werden. Daher genügt es, daß von einem Organwalter der Bescheidbehörde nach außen ein Bescheidwille bekundet wurde, wenngleich auch die Partei die gesamte Kette der internen Delegations-, Ermächtigungs-, Auftrags- und Weisungszusammenhänge nicht zu erkennen (vgl VwGH 21.2.1979, 2131/76 A) und die Berechtigung des durch seine Unterschrift in Erscheinung tretenden Organwalters zur Unterschriftsleistung und damit zur Bescheiderlassung nicht zu überprüfen vermag. Bei nach dem monokratischen System organisierten Behörden wird bei internen Ermächtigungen eben durch die Unterschrift eines prinzipiell ermächtigten Organwalters stets der Wille des Behördenleiters zum Ausdruck gebracht (hilfsweise VwGH 29.1.1988, 87/17/245 f). ... Wird ein Bescheid von einem Organwalter gefertigt, der den inneren Organisationsvorschriften zufolge überhaupt nicht befugt ist beziehungsweise überhaupt nicht approbationsbefugt ist, so ist diese Erledigung ein absolut nichtiger Verwaltungsakt (VwGH 27.5.1988, 88/18/15; Pichler, ZfV 1978, 11)."

- Somit war Herr S nach Lehre und Rechtsprechung auch des Verfassungsgerichtshofes nicht wirksam zur Approbation von Bescheiden des Finanzamtes A in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* ermächtigt. Auch wenn das 'interne OHB' in Verbindung mit weiteren innerorganisatorischen Vorschriften des Finanzamtes C ihn zur gegenständlichen Approbation intern berechtigten, so war seine Approbation für das Finanzamt A im Außenverhältnis unwirksam.

Eine Approbationsbefugnis des Herrn S für das Finanzamt A in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* sowie in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* kann aus einer für ihn bestehenden Approbationsbefugnis in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* somit schon deshalb nicht abgeleitet werden, weil er keine im Außenverhältnis wirksame Approbationsbefugnis für das Finanzamt A in Sachen *3. Geschäftsherrin & atypisch Stille* hatte und somit nicht als „an sich“ für das Finanzamt A approbationsbefugter Organwalter angesehen werden kann.

e) Klarstellung zur Zurechnung der vermeintlichen Feststellungsbescheide an das Finanzamt A:

Die vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 in Sachen

1. Geschäftsherrin & atypisch Stille sowie in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* können nicht dem Finanzamt C zugeordnet werden, weil dieses nicht iSd § 96 BAO als bescheiderlassende Behörde in den Ausfertigungen angeführt ist.

f) Schlussfolgerung:

Durch die Übergabe der mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen in Sachen

1. Geschäftsherrin & atypisch Stille sowie in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* an Herrn HerrP am 12. November 2009 sind keine rechtswirksamen Bescheide erlassen worden. Diese vermeintlichen Bescheide sind nichtig und als sogenannte Nichtbescheide anzusehen. Der Bw ist mit seinem Vorbringen der Nichtigkeit dieser vermeintlichen Bescheide aufgrund ihrer Unterfertigung durch Herrn S im Recht.

I) Zum Vorbringen der mangelnden Adressierung der vermeintlichen Bescheide an alle Beteiligten betreffend *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* // Beurteilung, ob die Ausfertigungen an einen – insbesondere im Zustellungszeitpunkt – rechtsfähigen Bescheidadressaten gerichtet waren:

a) Bestimmung des/der mit den vermeintlichen Bescheiden in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* angesprochene(n) Bescheidadressaten:

Das Finanzamt A als Amtspartei interpretiert den Bescheidadressaten „*[1. Geschäftsherrin] & atypisch Stille*“ so, dass „Stille“ die im weiteren Bescheidspruch angeführten stillen Gesellschafter bedeutet, womit die Bescheidadressierung dem § 191 Abs. 2 BAO entspreche.

Es gibt zwei Varianten, den angesprochenen (materiellen) Adressaten der Feststellungsbescheide aufzufassen, wogegen nach Ansicht der Berufungsbehörde nur die 1. Variante zur Interpretation des angesprochenen Adressaten der Wiederaufnahmsbescheide möglich ist:

- 1. Variante: Es sollte die vermeintlich am 12. November 2009 noch abgabenverfahrensrechtlich existierende, rechts- und parteifähige Mitunternehmerschaft mit der Bezeichnung „*[1. Geschäftsherrin] & atypisch Stille*“ angesprochen werden.
- 2. Variante: Es sollten
 - hinsichtlich Einkünftefeststellung (neue Sachentscheidung) für das Jahr 2001 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen *1. Geschäftsherrin* mit „atypisch Stille“

die sieben in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter, zu denen der Bw nicht gehört, als Bescheidadressaten angesprochen werden;

- hinsichtlich Einkünftefeststellung (neue Sachentscheidung) für das Jahr 2002 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen 1. *Geschäftsherrin* mit „atypisch Stille“ die 78 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter, zu denen der Bw nicht gehört, als Bescheidadressaten angesprochen werden;
- hinsichtlich Einkünftefeststellung (neue Sachentscheidung) für das Jahr 2003 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen 1. *Geschäftsherrin* mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
- hinsichtlich Einkünftefeststellung (neue Sachentscheidung) für das Jahr 2004 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen 1. *Geschäftsherrin* mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
- hinsichtlich Einkünftefeststellung für das Jahr 2005 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen 1. *Geschäftsherrin* mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
- hinsichtlich Einkünftefeststellung für das Jahr 2006 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen 1. *Geschäftsherrin* mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
- hinsichtlich Einkünftefeststellung für das Jahr 2007 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen 1. *Geschäftsherrin* mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden;
- hinsichtlich Einkünftefeststellung für das Jahr 2008 neben der im Adressfeld namentlich angesprochenen 1. *Geschäftsherrin* mit „atypisch Stille“ die 134 in der Einkünfteverteilung angeführten atypisch stillen Gesellschafter – inklusive Bw – als Bescheidadressaten angesprochen werden.

Hier wird nicht der – dem Vorbringen der Amtspartei entsprechenden – 2. Variante gefolgt.

Hier wird der 1. Variante gefolgt,

- weil sie dem ersten Eindruck beim Lesen des Adressfeldes entspricht;
- weil sie der Rechtsprechung des UFS 18.6.2010, RV/0387-G/07 entspricht: Die Bezeichnung eines Bescheidadressaten in dem – (bei Bescheidwirksamkeit) einen Spruchbestandteil darstellenden – Adressfeld mit (ehemaliger) Geschäftsherrin „*und Mitges.*“ bedeutet nicht, dass damit die in der Einkünfteaufteilung genannten Personen zu Bescheidadressaten würden;
dasselbe muss im vorliegenden Fall für (vermeintliche) Feststellungsbescheide gelten, die laut Adressfeld an Geschäftsherrin „*& atypisch Stille*“ ergehen;
- und weil die mit 11. November 2009 datierten, an *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* gerichteten ‘Bescheide’ über die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2004 eine Interpretation des Bescheidadressaten im Sinne der 2. Variante nicht zulassen, weil darin die Beteiligten nicht angeführt sind. Die Ausfertigungen dieser (vermeintlichen) Wiederaufnahmebescheide sind in Zusammenhang mit den Ausfertigungen der (vermeintlichen) Feststellungsbescheide in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* mit dem gleichen Adressfeld erstellt und dem HerrP übergeben worden.
Die Adressfelder der (Einkünfte)Feststellungsbescheide können nicht anders aufgefasst werden als die gleichlautenden Adressfelder der Wiederaufnahmebescheide.

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

- *1. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter*,
 - oder synonym: *1. Geschäftsherrin & Mitgesellschafter*,
 - oder fast synonym, wenngleich etwas ungenau, weil im Gegensatz zur zwingend zweigliedrigen zivilrechtlichen stillen Gesellschaft: *1. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschaft*,
 - oder auch als *1. Geschäftsherrin und stille Mitunternehmerschaft*,
- bezeichnet werden kann.

b) Zur Existenz der Mitunternehmerschaft *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille*:

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

Die Amtspartei geht davon aus, dass in der *1. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter* sowohl der Handel mit Navigationsgeräten erfolgte, woraus in den Jahren 2004 bis 2006

Einnahmen erzielt wurden, als auch eine gewerbliche Tätigkeit daraus resultierte, dass in den Jahren 2001 bis 2008 Einnahmen aus der Verrechnung von Personalleistungen und Büroleistungen an Dritte erzielt wurden. Erst im Laufe des Jahres 2008 – mit Vornahme der Hausdurchsuchungen – wurde laut Amtspartei jede erwerbswirtschaftliche Betätigung der *1. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter* eingestellt und zu diesem Zeitpunkt die steuerliche Mitunternehmerschaft beendet.

Der Bw bringt nichts dagegen vor, dass eine Einkunftsquelle und somit eine Mitunternehmerschaft bestanden hat; schließlich ist das Bestehen einer Einkunftsquelle (wenn auch nach Ansicht der Betriebsprüferin mit geschätzten Einkünften von Null) Voraussetzung dafür, dass den Beteiligten die (anfangs negativen) Einkünfteanteile laut Einkünfteerklärungen zugerechnet werden könnten.

Der Bw bringt nicht nur hinsichtlich der *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille*, deren Eigenschaft als Mitunternehmerschaft mit den vermeintlichen Bescheiden vom 11. November 2009 verneint werden sollte, sondern auch hinsichtlich der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille*, deren Eigenschaft als Mitunternehmerschaft vom Finanzamt mit den vermeintlichen Bescheiden vom 11. November 2009 für die Streitjahre bejaht werden sollte, die mangelnde Adressierung der vermeintlichen Bescheide an (alle) stillen Gesellschafter vor.

Diesem Argument des Bw ist (auch) hinsichtlich *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* zuzustimmen; dies setzt jedoch die Beendigung der Mitunternehmerschaft vor dem 12. November 2009 voraus. Denn während aufrechter Mitunternehmerschaft ist gemäß § 78 Abs. 2 lit. a iVm § 191 Abs. 1 lit. c BAO die Personenmehrheit, die die Mitunternehmerschaft bildet, parteifähig und der geeignete (materielle) Bescheidadressat für Bescheide im Einkünftefeststellungsverfahren. Erst nach Beendigung der Mitunternehmerschaft sind gemäß § 191 Abs. 2 BAO alle diejenigen, denen Einkünfte zugeflossen sind, die geeigneten Bescheidadressaten.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist der unstrittig bestanden habenden Eigenschaft der *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* als Mitunternehmerschaft zu folgen, und auch von der Beendigung der Mitunternehmerschaft vor dem 12. November 2009 (Tag der Übergabe der vermeintlichen Bescheidausfertigungen an HerrP) auszugehen, und zwar aus folgenden Gründen:

- Aufgrund des unzweifelhaft gewerblichen Handels mit V-Produkten mit diesbezüglichen Umsatzerlösen von 2004 bis 2006 erübrigt es sich, in dieser auf verfahrensrechtliche Themen ausgerichteten Berufungsentscheidung das Vorliegen und die Dauer der Gewerblichkeit (Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb) weiterer Geschäftsfelder zu beurteilen.

- Die Beendigung der stillen Gesellschaften, auf denen eine Mitunternehmerschaft aufgebaut hat, beendet die aus Geschäftsherrin und stillen Gesellschaftern zusammengesetzt gewesene Mitunternehmerschaft (vgl in diesem Sinne VwGH 24.9.2008, 2008/15/0204).
- Das Unmöglichwerden des Erreichens des Gesellschaftszweckes bewirkt gemäß § 185 Abs. 2 HGB/UGB jedenfalls das Enden einer stillen Gesellschaft. Es besteht nach Ansicht der Berufungsbehörde kein Zweifel, dass das Erreichen des Gesellschaftszweckes vor dem 12. November 2009 unmöglich geworden ist. Eine genauere Bestimmung dieses Zeitpunktes ist für Zwecke dieser auf verfahrensrechtliche Themen ausgerichteten Berufungsentscheidung entbehrlich.
- Das Ende einer zivilrechtlich nicht rechts-/partefähigen Mitunternehmerschaft bedeutet die sofortige Beendigung der abgabenrechtlichen Rechts- und Parteifähigkeit der Mitunternehmerschaft. Das bei OG und KG zu beachtende Auseinanderfallen von Auflösung, Löschung und Beendigung (vgl *Ritz*, BAO³, § 79 Tz 11) kann hier nicht vorliegen.

c) Konsequenz des Richtens der vermeintlichen Feststellungsbescheide an die am 12. November 2009 bereits beendete Mitunternehmerschaft *1. Geschäftsherrin & atypisch stille Gesellschafter*:

§ 191 Abs. 2 BAO bestimmt: „*Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.*“

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

Daher sind auch aus dem Grund der ungeeigneten Bezeichnung des Bescheidadressaten mit der Übergabe der mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* an Herrn HerrP am 12. November 2009 keine rechtswirksamen Bescheide erlassen worden. Diese vermeintlichen Bescheide sind somit aus einem weiteren Grund nichtig und als sogenannte Nichtbescheide anzusehen. Der Bw ist mit seinem diesbezüglichen Vorbringen im Ergebnis im Recht.

J) Zum Vorbringen der mangelnden Adressierung der vermeintlichen Bescheide an alle Beteiligten betreffend *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* // Beurteilung, ob die Ausfertigungen an einen rechtsfähigen Bescheidadressaten gerichtet waren

a) Vorbringen des Finanzamtes A als Amtspartei:

Mit der Bezeichnung „Stille“ im Adressfeld werde nicht die *2. Geschäftsherrin und stille Mitunternehmerschaft*, der niemals eine abgabenrechtliche Parteistellung zuerkannt worden sei, bezeichnet, sondern die Gesamtheit der im weiteren Bescheidspruch einzeln angeführten Personen.

Sei der Bescheidadressat nicht eindeutig und ungenau bezeichnet, seien Zweifel an dieser ungenauen Bezeichnung durch Auslegung zu beseitigen. Es reiche für die Bescheidswirksamkeit die hinreichende Identifizierbarkeit des Adressaten nach dem Gesamtbild der Merkmale der Erledigung. Aus dem Bescheidspruch und in Zusammenschau mit der Bescheidbegründung sei eindeutig erkennbar, dass das Finanzamt niemals vom Bestehen einer Mitunternehmerschaft ausgegangen sei. Im Bescheidspruch seien sämtliche Beteiligte, an die der Bescheid gerichtet sei, namentlich genannt. Nur im Adressfeld seien, u.a. aufgrund der großen Anzahl der beteiligten Personen, nicht sämtliche Personen nochmals namentlich genannt, sondern als „Stille“ bezeichnet worden.

Einer Interpretation des Adressaten „GmbH & Stille“ in der Weise, dass mit dieser Bezeichnung sämtliche im weiteren Bescheidspruch namentlich angeführten beteiligten Personen bezeichnet seien, sollte daher der Vorzug gegenüber der vom UFS in einem Vorhalt angekündigten Interpretation gegeben werden, wonach als Bescheidadressat die „GmbH & atypisch stille Gesellschaft“ anzusehen seien.

b) Auffassung der Berufungsbehörde:

Es ist dem Finanzamt als Amtspartei zuzugestehen, dass die von der Berufungsbehörde vertretene Auffassung, die der folgenden 1. Variante entspricht, und die auch – soweit bisher ersichtlich – den zahlreichen Berufungen iZm gleichen und ähnlichen Bescheidbezeichnungen zugrundeliegt, nicht die einzige Möglichkeit ist, den (materiellen) Adressaten der Feststellungsbescheide aufzufassen. Auch die Auffassung der Amtspartei, die der 2. Variante entspricht, ist hinsichtlich der Feststellungsbescheide sprachlogisch denkbar.

Es gibt zwei Varianten, den angesprochenen (materiellen) Adressaten der Feststellungsbescheide aufzufassen, wogegen nach Ansicht der Berufungsbehörde nur die 1. Variante zur Interpretation des angesprochenen Adressaten des Wiederaufnahmsbescheides möglich ist:

- 1. Variante: es sollte ein – aus der 2. *Geschäftsherrin* und den an ihr (atypisch) still Beteiligten zusammengesetztes – Gebilde als Bescheidadressat angesprochen werden.
- 2. Variante: es sollte die 2. *Geschäftsherrin* und jeder der an ihr (atypisch) still Beteiligten als Bescheidadressaten angesprochen werden.

Hier wird der 1. Variante gefolgt,

- weil sie dem ersten Eindruck beim Lesen der Bescheidadressierung entspricht;
- weil sie aus der Rechtsprechung des UFS 18.6.2010, RV/0387-G/07 abzuleiten ist, und auch UFS 24.11.2004, RV/2369-W/02 entspricht;
- und weil der mit 11. November 2009 datierte 'Bescheid' über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 betreffend 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* eine Interpretation des Bescheidadressaten im Sinne der 2. Variante nicht zulässt, weil darin die Beteiligten nicht angeführt sind. Die Ausfertigung dieses vermeintlichen Bescheides ist in Zusammenhang mit den Ausfertigungen der vermeintlichen Feststellungsbescheide in Sachen 2. *Geschäftsherrin & atypisch Stille* mit dem gleichen Adressfeld erstellt und dem HerrP übergeben worden.
Die Adressierung der Feststellungsbescheide kann nicht anders aufgefasst werden als die gleichlautende Adressierung des Wiederaufnahmsbescheides.

Im Erkenntnis VwGH 20.4.2004, 2003/13/0145 wird ausgeführt: *„Die mit der 'Personenumschreibung' getroffene Wahl des Normadressaten ist wesentlicher Bestandteil jedes Bescheides. Die Benennung jener Person, der gegenüber die Behörde die in Betracht kommende Angelegenheit des Verwaltungsrechtes in förmlicher Weise gestalten will, ist notwendiges, auch deutlich und klar zum Ausdruck zu bringendes Inhaltserfordernis des individuellen Verwaltungsaktes und damit konstituierendes Bescheidmerkmal.“*

Die Bezeichnung eines Bescheidadressaten in der – (bei Bescheidwirksamkeit) einen Spruchbestandteil darstellenden – Adressierung mit Geschäftsherrin „und Mitges.“ bedeutet nicht, dass damit die in der Einkünfteaufteilung genannten Personen zu Bescheidadressaten würden (vgl UFS 18.6.2010, RV/0387-G/07). Dasselbe muss – wie im vorliegenden Fall – für (vermeintliche) Feststellungsbescheide gelten, die laut Adressfeld an Geschäftsherrin „&

atypisch Stille" ergehen und in weiterer Folge, aber ohne Bezugnahme im Adressfeld darauf, eine Liste mit Personen enthalten, für deren Beteiligung keine Einkünfte festgestellt werden. (Vgl auch UFS 24.11.2004, RV/2369-W/02)

Da der 1. Variante zu folgen ist, stehen die einen Spruchbestandteil darstellende Adressierung und der restliche Spruch in jedem der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* in Widerspruch: Der Ausspruch des Unterbleibens der Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 188 BAO impliziert die Nichtexistenz des angeführten Bescheidadressaten, wie anschließend im Unterpunkt c) gezeigt werden wird. Ebenso steht die Adressierung des vermeintlichen Wiederaufnahmsbescheides mit dem Spruch des zugehörigen vermeintlichen Feststellungsbescheides hinsichtlich 2004 in Widerspruch.

Die vorherrschende Rechtsprechung entscheidet über derartige Fälle dahingehend, dass ein solcher (vermeintlicher) Bescheid, der an ein zivilrechtlich nicht rechtsfähiges Gebilde, das überdies nicht mit dem Bescheid als Mitunternehmerschaft steuerlich anerkannt wird, ergeht, als nichtig eingestuft wird. Besonders deutlich ist das Erkenntnis des VwGH 20.4.2004, 2003/13/0145, dem eine Konstellation mit zwei atypisch stillen Beteiligten an einer Geschäftsherrin (der erstbeschwerdeführenden GmbH) zugrundeliegt: *„Die angefochtene Erledigung, die nach dem ergänzenden Hinweis im Sinne des § 191 Abs. 3 BAO auch gegenüber allen Beteiligten wirken soll, denen 'gemeinschaftliche Einkünfte' zufließen, erging an die '(Erstbeschwerdeführende GmbH) und Mitges.'. Bei diesem Adressaten handelte es sich aber um kein zivilrechtlich rechtsfähiges Gebilde und eine steuerliche Anerkennung als Mitunternehmerschaft ist der in der angefochtenen Erledigung bezeichneten Personenmehrheit gegenüber auch nicht erfolgt.“*

Wenn es dem (materiellen) Bescheidadressaten somit an der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit mangelt und der Bescheidspruch (genaugenommen: mit Ausnahme der Adressierung) dem Bescheidadressaten die abgabenverfahrensrechtliche Parteifähigkeit abspricht, bedeutet dies bereits die Nichtigkeit des Bescheides, ohne dass ein Entscheidungsschema über solche Bescheide nach folgender Art nötig wäre:

- Wenn entgegen dem Bescheidspruch doch eine Mitunternehmerschaft vorliegt, die genaugenommen auch noch nicht beendet sein darf, dann ist der Spruch des angefochtenen Bescheid wirksam, aber (mit Ausnahme der Adressierung) unrichtig.
- Wenn der Bescheidspruch (mit Ausnahme der Adressierung) richtig ist, dann ist der Bescheid nichtig.

Im folgenden wird unter c) gezeigt, dass das Erkenntnis VwGH 20.4.2004, 2003/13/0145, welchem hier gefolgt wird, auch in Einklang mit dem zweiten Satz von § 190 Abs. 1 BAO steht.

Zu betonen ist, dass nur für die Begründung der Nichtigkeit der Bescheide in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* vom 11. November 2009 hier unter Punkt **J** die Nichtfeststellung der Einkünfte maßgeblich für die Prüfung der vermeintlichen Bescheide ist.

c) Zur Rechts- und Parteifähigkeit einer Personenmehrheit, die aus einer Geschäftsherrin und mehreren an ihr (atypisch) still Beteiligten besteht:

Die Parteifähigkeit ist ein Ausschnitt der Rechtsfähigkeit. Die Parteifähigkeit ist die abstrakte Fähigkeit, Träger von prozessualen (hier: verwaltungsverfahrensrechtlichen) Rechten und Pflichten zu sein (vgl. *Ritz*, BAO³, § 79 Tz 1). Sie resultiert idR aus der Rechtsfähigkeit, das ist die abstrakte Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein (vgl. *Walter/Mayer*, Verwaltungsverfahrenrecht, Rz 130 und 132).

Im Sinne von § 79 BAO, wonach (grundsätzlich) für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes gelten, ist zunächst die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit (und damit Parteifähigkeit) beider hier gegenständlichen Personenmehrheiten zu untersuchen.

Die Personenmehrheit, die aus der *2. Geschäftsherrin* und den Personen besteht, die mit dieser Verträge über eine (atypisch) stille Gesellschaft abgeschlossen haben, ist aus folgenden Gründen zivilrechtlich nie rechtsfähig gewesen:

- Zivilrechtlich bestand eine stille Gesellschaft gemäß §§ 178 ff HGB aus einem einzigen stillen Gesellschafter und dem Inhaber des Handelsgewerbes (Geschäftsherrn). Zivilrechtlich besteht gemäß § 179ff UGB eine stille Gesellschaft aus einem einzigen stillen Gesellschafter und dem Inhaber des Unternehmens (Geschäftsherrn). Beteilig(t)en sich mehrere Personen als stille Gesellschafter an einem Unternehmen (Handelsgewerbe), so gibt (gab) es mehrere, jeweils zweigliedrige stille Gesellschaften, welche Innengesellschaften darstell(t)en.
- Eine sogenannte atypisch stille Gesellschaft unterscheidet sich von der Standardform der stillen Gesellschaft (nur) dadurch, dass der stille Gesellschafter in Bezug auf eine Beteiligung an der Vermögensentwicklung einem Kommanditisten gleichgestellt ist (vgl. *Rebhahn* in *Jabornegg*, HGB, § 178 Rz 21).
- Eine stille Gesellschaft ist zivilrechtlich zwingend zweigliedrig (VwGH 2.8.2000, 99/13/0014; VwGH 17.10.2001, 96/13/0058; aA *Straube/Torggler*, in *Straube*, HGB³, § 178 Rz 10 und *Rebhahn* in *Jabornegg*, HGB, § 178 Rz 23, wonach eine mehrgliedrige

stille Gesellschaft nicht schon durch die Beteiligung mehrerer Stiller an einem Unternehmen entstehe, sondern nur durch entsprechenden Parteiwillen, welcher sich insbesondere in der Schaffung eines Beirates der Stillen und dessen erweiterten Mitverwaltungsrechten zeige, wobei im vorliegenden Fall ohnehin nichts auf erweiterte Mitverwaltungsrechte hindeutet. Jedenfalls deutet nichts darauf hin, dass *Straube/Torggler* und *Rebhahn*, die eine mehrgliedrige stille Gesellschaft für zulässig halten, von deren Einstufung als reiner Innengesellschaft abrücken.)

- Eine stille Gesellschaft ist zwingend eine Innengesellschaft. Wenn – wie im vorliegenden Fall nicht auszuschließen – mangels Führung eines Handelsgewerbes (im Anwendungsbereich des HGB) bzw mangels Führung eines Unternehmens (im Anwendungsbereich des UGB) trotz Abschlusses eines Vertrages zur stillen Beteiligung zivilrechtlich keine stille Gesellschaft im Sinne des Handels- bzw Unternehmensrechtes zustandegekommen ist, und dennoch vom Bestehen (irgend)einer Gesellschaft ausgegangen wird, so handelt es sich dabei um eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, auf welche die §§ 178ff HGB bzw §§ 179ff UGB analog anzuwenden sind. Somit handelt es sich auch dann um eine Innengesellschaft, und zwar jeweils um eine zweigliedrige bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft.
- Innengesellschaften sind zivilrechtlich nicht rechtsfähig. Weder die zweigliedrigen stillen Gesellschaften noch eine Ansammlung mehrerer stiller Gesellschaften mit demselben Geschäftsherren sind zivilrechtlich rechtsfähig. Auch zweigliedrige bürgerlich-rechtliche Innengesellschaften und Ansammlungen solcher Innengesellschaften sind zivilrechtlich nicht rechtsfähig.

Aus § 79 BAO, wonach (grundsätzlich) für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes gelten, kann somit keine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit (inkl. Parteifähigkeit) für die gegenständliche Personenmehrheit abgeleitet werden.

Eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der gegenständlichen Personenmehrheit als solche wird weder behauptet noch wäre sie bei einer Innengesellschaft möglich. Die gegenständliche Personenmehrheit kann daher nicht als umsatzsteuerliche Unternehmerin aufgrund des UStG 1994 gemäß § 77 Abs. 1 BAO Abgabepflichtiger gewesen sein (vgl hierzu *Ritz*, BAO³, § 77 Tz 2), sodass für die gegenständlichen Personenmehrheit keine aus der Stellung als Abgabepflichtiger resultierende Parteistellung gemäß § 78 Abs. 1 BAO, welche insoweit eine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit bedeutet hätte, vorgelegen ist. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob eine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit betreffend Umsatzsteuer

auch eine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit betreffend andere Angelegenheiten bewirken würde.

§ 78 Abs. 2 lit. a BAO iVm § 191 Abs. 1 BAO macht weitere, zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde (Personenmehrheiten) zu abgabenrechtlich parteifähigen (und insoweit rechtsfähigen) Gebilden:

§ 78 BAO: „(2) Parteien des Abgabenverfahrens sind ferner,

a) wenn die Erlassung von Feststellungsbescheiden vorgesehen ist, diejenigen, an die diese Bescheide ergehen (§ 191 Abs. 1 und 2);“

§ 191 Abs. 1 und 2 BAO: „§ 191. (1) Der Feststellungsbescheid ergeht

a) in den Fällen des § 186 [hier nicht gegenständlich]

b) in den Fällen des § 187 [hier nicht gegenständlich]

c) in den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind;

d) in den Fällen des § 189 [hier nicht gegenständlich]

e) in allen übrigen Fällen: an die von der Feststellung Betroffenen.

(2) Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.“

Zur (Nicht)Anwendbarkeit von § 78 Abs. 2 lit. a iVm § 191 Abs. 1 und 2 BAO auf die gegenständliche Personenmehrheit:

- § 191 Abs. 2 BAO sieht gegebenenfalls das Ergehen von Feststellungsbescheiden an die früheren Beteiligten und eben nicht an die von diesen früher gebildete Personenvereinigung/Personengemeinschaft vor. Aus § 191 Abs. 2 iVm § 78 Abs. 2 lit. a BAO kann daher keine abgabenrechtliche Parteifähigkeit (und insoweit Rechtsfähigkeit) für die gegenständliche Personenmehrheit resultiert sein.
- § 191 Abs. 1 lit. c BAO setzt voraus, dass gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Die hier zu untersuchenden Bescheide vom 11. November 2009 basieren jedoch darauf, dass dies hier nicht der Fall ist, sodass aus § 191 Abs. 1 lit. c iVm § 78 Abs. 2 lit. a BAO keine (hier unter Punkt J maßgebende) abgabenrechtliche Parteifähigkeit (und insoweit Rechtsfähigkeit) für die gegenständliche Personenmehrheit resultieren kann. Denn hier maßgebend für die Untersuchung der Bescheide vom 11. November 2009 ist iSd Erkenntnisses des VwGH 20.4.2004, 2003/13/0145 die diesen zugrundeliegende

Verneinung der Erzielung gemeinschaftlicher Einkünfte. Es kann somit hier auch dahingestellt bleiben, wann eine allfällige abgabenrechtliche Parteifähigkeit geendet hätte.

§ 78 Abs. 3 BAO: *„Andere als die genannten Personen haben die Rechtsstellung einer Partei dann und insoweit, als sie auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder als sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie bezieht.“*

§ 78 Abs. 3 BAO verleiht keine Parteifähigkeit an nicht rechtsfähige Personenmehrheiten, sondern setzt diese voraus, indem er sich nur auf einzelne „Personen“ bezieht. Auch aus § 78 Abs. 3 BAO ist keine abgabenrechtliche Parteifähigkeit (und insoweit Rechtsfähigkeit) für die gegenständliche Personenmehrheit abzuleiten.

§ 188 Abs. 5 BAO (iVm § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO) ‘saniert’ nicht Fälle, in denen die Personenvereinigung/Personengemeinschaft, in deren Rahmen behaupteterweise gemeinschaftliche Einkünfte erzielt worden sind, als Partei nicht existiert. Vielmehr kann diese Norm nur Fälle ‘sanieren’, in denen einzelne beteiligte Personen bzw. beteiligte Personenvereinigungen/Personengemeinschaften nicht mehr existieren oder nicht mehr handlungsfähig sind.

§ 190 Abs. 1 BAO idF BGBl 201/1996: *„Auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 finden die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, daß solche Feststellungen zu unterbleiben haben.“*

Zur Reichweite der sinngemäße Anwendung gemäß § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO:

- Wenn die sinngemäße Anwendung auf Nichtfeststellungsbescheide (Bescheide, die aussprechen, dass eine Einkünftefeststellung zu unterbleiben hat) gemäß § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO so weit ginge, dass sie auch § 191 Abs. 1 lit. c BAO umfasste, würde dies bedeuten, dass ein solcher Nichtfeststellungsbescheid an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt haben, zu ergehen hätte; und zwar auch dann, wenn die Personenvereinigung nicht im Firmenbuch eingetragen ist oder war. Zugleich würde § 78 Abs. 2 lit a BAO bewirken, dass einer solchen Personenmehrheit (zum Zwecke der Erlassung von Nichtfeststellungsbescheiden an sie plus ggfs zur Anwendung des 7. Abschnittes der BAO [=§§ 243 bis 311a]) abgabenrechtliche Parteifähigkeit und insoweit abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit zukäme.
 - Für eine solch große Reichweite der sinngemäßen Anwendung gemäß § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO könnte sprechen, dass laut Pkt. 5.1 der Richtlinien zur Einkünftefest-

stellung und laut *Ritz*, BAO³, § 191 Tz 7 und laut *Ellinger ua*, BAO, Anm 2 zu § 97 und Anm 6 zu § 190 die Regelungen, an wen Einkünftefeststellungsbescheide zu ergehen haben, sinngemäß für Nichtfeststellungsbescheide anzuwenden seien. Ebenso spricht VwGH 27.1.1998, 97/14/0158 für eine solch große Reichweite der sinngemäßen Anwendung gemäß § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO (vgl jedoch anschließend spätere Erkenntnisse des VwGH, denen eine andere Auffassung zugrundeliegt).

- Hier wird jedoch der in der Rechtsprechung vorherrschenden Ansicht, die den Erkenntnissen VwGH 2.8.2000, 99/13/0014 und VwGH 20.4.2004, 2003/13/0145 entspricht, gefolgt: Bei Nichtanerkennung als Mitunternehmerschaft gibt es kein rechtsfähiges Gebilde, das aus der Geschäftsherrin und den stillen Gesellschaftern besteht.
- Für die vorherrschende Rechtsprechung, wonach bei Nichtanerkennung als Mitunternehmerschaft der Bescheidadressat eines entsprechenden Einkünftenichtfeststellungsbescheides nicht die aus der Geschäftsherrin und den stillen Gesellschaftern zusammengesetzte Personenmehrheit sein kann, sprechen auch § 191 Abs. 1 lit. e BAO, der Einklang mit § 190 Abs. 1 BAO idF BGBl 201/1996 und die Vermeidung von Widersprüchen im Hinblick auf die Beendigung der Rechts- und Parteifähigkeit:
 - Klarzustellen ist, dass Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit iSd § 81 Abs. 1 BAO entweder solche sein können, die im Firmenbuch eingetragen sind (insb OG, KG), oder solche, die nicht im Firmenbuch eingetragen sind. Hier von Belang sein können nur solche, die – wie die aus der *2. Geschäftsherrin* plus stillen Gesellschaftern bestehenden Personenmehrheit – nicht im Firmenbuch eingetragen sind und zivilrechtlich nicht rechts- und parteifähig sind.
 - Die sinngemäße Anwendung der Vorschriften für Einkünftefeststellungsbescheide auf Nichtfeststellungsbescheide beinhaltet auch § 191 Abs. 1 lit. e BAO. Nichtfeststellungsbescheide dürfen daher nicht an eine zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personenmehrheit, die nicht als Mitunternehmerschaft anerkannt wird, ergehen. Vielmehr sind derartige Nichtfeststellungsbescheide unter sinngemäßer Anwendung von § 191 Abs. 1 lit. e BAO an die von der Nichtfeststellung Betroffenen, d.h. an jeden von der Nichtfeststellung Betroffenen, zu richten. Dem entgegenstehend wird in *Stoll*, BAO-Kommentar, Band 2, S. 2023, ausgeführt: „§ 191 Abs 1 lit e kann sich, da im § 191 Abs 1 lit a bis d alle in der BAO vorgesehenen Fälle erfaßt sind, nur auf die außerhalb der BAO geregelten gesonderten Feststellungen (Feststellungsbescheide) beziehen.“ Jedoch ist nach dem Jahr der Auflage dieses Kommentares (1994) der zweite Satz des § 190 Abs. 1 BAO durch

BGBI 201/1996 geändert worden. Der alte Wortlaut von § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO („Dies gilt auch für Bescheide, mit denen ausgesprochen wird, daß die vorgenannten Feststellungen zu unterbleiben haben“) hatte die sinngemäße Anwendung der für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften auch für Einkünftenichtfeststellungsbescheide normiert. Hingegen normiert § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO idF BGBI 201/1996 die sinngemäße Anwendung der für die Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO geltenden Vorschriften auch für Einkünftenichtfeststellungsbescheide. Es wird daher hier davon ausgegangen, dass der Wortlaut von § 190 Abs. 1 Satz 2 BAO idF BGBI 201/1996 die vorherrschende Ansicht in der Rechtsprechung und damit die Begründung der vorliegenden Entscheidung stützt.

- Eine aus der sinngemäßen Anwendung von § 191 Abs. 1 lit. c iVm § 78 Abs. 2 lit. a BAO resultierende abgabenverfahrensrechtliche Rechts- und Parteifähigkeit von zivilrechtlich nicht rechtsfähigen Personenmehrheiten, die nicht als Mitunternehmerschaften anerkannt werden, würde zu einem Widerspruch führen: Während zivilrechtlich nicht rechtsfähige Gebilde, die als Mitunternehmerschaft anerkannt werden, durch das Aufhören der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung (Beendigung der Mitunternehmerschaft) abgabenverfahrensrechtlich beendet werden, würde im Fall der nichtanerkannten Mitunternehmerschaft fast nie eine Beendigung eintreten können, weil das Nichterfolgen der Erzielung gemeinschaftlicher Einkünfte nur in dem Sonderfall des Wandels zur Einkunftsquelle aufhören könnte; sodann würde die Personenmehrheit jedoch als Mitunternehmerschaft abgabenverfahrensrechtlich rechts- und parteifähig sein und könnte erst dann durch das Aufhören der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung abgabenverfahrensrechtlich beendet werden.

d) Es ist somit festzuhalten, dass – gemessen an dem Maßstab der Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft durch die (vermeintlichen) Nichtfeststellungsbescheide vom 11. November 2009 – die Personenmehrheit, die aus der 2. *Geschäftsherrin* und den Personen besteht, die mit ihr Verträge über eine (atypisch) stille Gesellschaft abgeschlossen haben, keine abgabenverfahrensrechtlich parteifähige (rechtsfähige) Personenvereinigung oder Personengemeinschaft iSd § 81 Abs. 1 BAO darstellt oder dargestellt hat. Es kann somit für die Zwecke der hier unter Punkt J anzustellenden Untersuchung dahingestellt bleiben, wann die gegenständliche Personenmehrheit ihre Stellung als Mitunternehmerschaft verloren hätte, falls sie als Mitunternehmerschaft anzuerkennen gewesen wäre.

Da die vermeintlichen Bescheide „dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen [haben], [haben] sie Bescheidqualität nicht erlangt.“ (VwGH 24.9.2008, 2008/15/0204). Daher sind auch aus dem Grund der ungeeigneten Bezeichnung des

Bescheidadressaten mit der Übergabe der mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* an Herrn HerrP am 12. November 2009 keine rechtswirksamen Bescheide erlassen worden. Diese vermeintlichen Bescheide sind somit aus einem weiteren Grund nichtig und als sogenannte Nichtbescheide anzusehen. Der Bw ist mit seinem diesbezüglichen Vorbringen im Recht.

K) Zur Entscheidung über die Berufung:

Die durch die Übergabe der mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* an den Geschäftsführer der *1. Geschäftsherrin* am 12. November 2009 vermeintlich erlassenen Wiederaufnahmsbescheide für die Streitjahre 2003 und 2004 sowie Feststellungsbescheide für die Streitjahre 2003 bis 2007 sind, wie oben (Punkte **H** und **I**) dargestellt, aus den beiden vom Bw vorgebrachten Gründen nichtig, wobei jeder Grund alleine für die Nichtigkeit hinreicht.

Wie bereits unter Punkt **D** ausgeführt, sind auch die verwaltungsinternen, mit 14. Dezember 2009 datierten Maßnahmen iZm *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* ohne Bescheidqualität.

Die durch die Übergabe der mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* an den Geschäftsführer der *2. Geschäftsherrin* am 12. November 2009 vermeintlich erlassenen Bescheide, und zwar Wiederaufnahmsbescheid für das Streitjahre 2004 sowie Feststellungsbescheide für die Streitjahre 2004 bis 2007, sind – wie oben (Punkte **H** und **J**) dargestellt – aus den beiden vom Bw vorgebrachten Gründen nichtig, wobei jeder Grund alleine für die Nichtigkeit hinreicht.

Wie bereits unter Punkt **G** ausgeführt, sind auch die verwaltungsinternen, mit 14. und 18. Dezember 2009 datierten Maßnahmen iZm *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* ohne Bescheidqualität.

Nichtige Bescheide (Nichtbescheide, vermeintliche Bescheide) sind abgabenverfahrensrechtlich absolut nichtig. Sie existieren rechtlich nicht als Bescheide. Insofern sind sie gleich zu beurteilen wie die

- Bescheide in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* betreffend das Jahr 2003,
- Wiederaufnahmsbescheide in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* sowie *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* betreffend die Jahre 2005, 2006 und 2007,

deren Aufhebung der Bw am 27. Jänner 2010 ebenfalls beantragt hat. Sie existieren rechtlich ebenso nicht; überdies ist gar nicht versucht worden, derartige Bescheide zu erlassen.

Die rechtliche Nichtexistenz all dieser Erledigungen bzw Maßnahmen, die den Eindruck von Bescheiden in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* bzw *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* erwecken hätten können oder – hinsichtlich Bescheide in Sachen *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* betreffend das Jahr 2003 sowie Wiederaufnahmsbescheide in Sachen *1. Geschäftsherrin & atypisch Stille* sowie *2. Geschäftsherrin & atypisch Stille* betreffend die Jahre 2005, 2006 und 2007, deren rechtliche Existenz der Bw aufgrund der abgeleiteten, an ihn im Dezember 2009 ergangenen Einkommensteuerbescheide für möglich halten konnte –, führt aus folgenden Gründen zu den Spruchpunkten **1** bis **4** der vorliegenden Berufungsentscheidung:

Den Anträgen des Bw auf Aufhebung von rechtlich nicht existenten Bescheiden kann nicht entsprochen werden, weil sie als rechtliches Nichts keinesfalls das Objekt einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO sein können.

Ein Abspruch über die diesbezüglichen Anträge vom 27. Jänner 2010 ist erforderlich; dieser Abspruch kann wegen des Nichtvorliegens der Grundvoraussetzung einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO, nämlich der Existenz eines aufzuhebenden Bescheides im rechtlichen Sinne, nur in einer Zurückweisung bestehen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO kann die Berufungsbehörde sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz setzen und demgemäß die angefochtenen Bescheide vom 7. April 2010 nach jeder Richtung abändern. Im Sinne von VwGH 21.10.1999, 98/15/0195, ist mit einer Berufungsentscheidung die Abänderung des angefochtenen Bescheides gemäß § 289 Abs. 2 BAO vom Ausspruch der Abweisung auf den Ausspruch der Zurückweisung zulässig.

Die mit den Berufungen vom 23. April 2010 angefochtenen Abweisungen vom 7. April 2010 der Anträge auf Bescheidaufhebungen gemäß § 299 BAO sind daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO durch die Berufungsentscheidung in Zurückweisungen abzuändern.

Infolge der Nichtigkeit der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 kann an diesen keine inhaltliche Änderung, etwa hinsichtlich der Einstufung als Einkunftsquelle und der Feststellung negativer Einkünfte bzw Einkünfteanteile, vorgenommen werden. Auf das diesbezügliche Vorbringen in den Schreiben vom 27. Jänner 2010 kann daher hier nicht eingegangen werden.

Ergeht auch an Finanzamt A

Wien, am 21. Dezember 2011