



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat **hat** über die Berufung der Bw, vom 18. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 7. April 2010, mit denen

- **A)** die Berufung vom 5. März 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2008 als Beteiligte bei der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille wegen abgelaufener Berufungsfrist zurückgewiesen wurde,
- **B)** ein Antrag vom 5. März 2010 auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) der unter **A)** angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde,

entschieden:

- **A)** Der Zurückweisungsbescheid vom 7. April 2010 zur Berufung vom 5. März 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach [§ 188 BAO](#) der Jahre 2003 bis 2008 betreffend Geschäftsherrin1 & atypisch Stille wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung der Berufung vom 5. März 2010 als unzulässig gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) wegen rechtlicher Nichtexistenz dieser Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 ausspricht.
- **B)** Der Bescheid vom 7. April 2010, mit dem ein – nicht gestellter – Antrag vom 5. März 2010 auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) der unter **A)** angeführten – rechtlich nicht existenten – Feststellungsbescheide abgewiesen worden ist, wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1) Verfahrensablauf:

1.1) Die Bw erhob mit Schreiben vom 5. März 2010 – gerichtet an das Finanzamt A sowie das Finanzamt Wien abermalsAndereBezirke – Berufungen gegen

- (hier nicht gegenständlich) die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 des Finanzamtes Wien abermalsAndereBezirke;
- sowie (hier gegenständlich) den Bescheid des Finanzamtes A vom 11. November 2009 zu St.Nr. 1neu, Geschäftsherrin1 & atypisch stille Gesellschafter.

Zur Rechtzeitigkeit der Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes A brachte die Bw vor, dass ihr dieser niemals zugestellt worden sei. Vielmehr seien ihr die in diesem Bescheid getroffenen Feststellungen erstmals mit der Bescheidbegründung zu den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2003 bis 2007 des Finanzamtes Wien abermalsAndereBezirke zur Kenntnis gebracht worden. Für den Bescheid des Finanzamtes A habe die Rechtsmittelfrist niemals zu laufen begonnen.

Die Bw beantragte die Zustellung des Bescheides des Finanzamtes A zu Steuernummer 1neu, Geschäftsherrin1 & atypisch stille Gesellschafter, vom 11. November 2009. [Hierzu siehe unten Punkt **1.4 / c**]

Inhaltlich brachte die Bw insbesondere Argumente gegen die Aufspaltung des einheitlichen Gewerbebetriebes der Geschäftsherrin1 & atypisch stille Gesellschaft sowie die unterschiedliche Beurteilung deren Tätigkeiten vor; die Beurteilung der durch Veruntreuung entstandenen Verluste sei entgegen der ständigen Rechtsprechung des VwGH erfolgt. [Hierzu siehe unten Punkt **2** mit Verweis auf Punkt **1.4 / c**]

Die Bw beantragte, in Stattgebung der Berufung die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass die Bescheide, deren Abänderung mit den angefochtenen Bescheide erfolgt ist, wieder hergestellt werden; in eventu den Bescheid des Finanzamtes A zu Steuernummer 1neu, Geschäftsherrin1 & atypisch stille Gesellschafter, vom 11. November 2009 [sowie die Einkommensteuerbescheide ... (hier nicht gegenständlich)] aufzuheben und an die jeweils erste Instanz zurückzuweisen

1.2) Hierzu erließ das Finanzamt A folgende, mit 7. April 2010 datierte Bescheide an die Bw:

- **A)** Zurückweisungsbescheid, mit dem die Berufung vom 5. März 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2008 als Beteiligte bei der

Geschäftsherrin1 & atypisch Stille wegen bereits am 14. Dezember 2009 abgelaufener Berufungsfrist zurückgewiesen wurde;

- **B)** Bescheid, mit dem der – nicht gestellte (vgl unten Punkt **3**) – Antrag vom 5. März 2010 auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) der unter **A)** angeführten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde, weil die Aufhebung die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetze und die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit nicht ausreiche.

In einer Begründungsbeilage zu **A)** führte das Finanzamt aus, dass die Zustellung der Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 mittels Übergabe an den Geschäftsführer der Geschäftsherrin1 (Geschäftsherrin) gemäß [§ 101 Abs. 3 BAO](#) zulässig gewesen sei, und dass die Nutzung der Zustellfiktion gemäß [§ 101 Abs. 3 BAO](#) auch unter Ermessensgesichtspunkten in Ordnung gewesen sei.

1.3) Gegen diese beiden, am 23. April 2010 zugestellten Bescheide vom 7. April 2010 erhob die Bw mit Schreiben vom 18. Mai 2010 Berufung mit dem Antrag nach ersatzloser Behebung der angefochtenen Bescheide sowie unter Aufrechterhaltung des Berufungsantrages inklusive Eventualantrag vom 5. März 2010.

1.4) In Vorbereitung der beantragten mündlichen Berufungsverhandlung hielt der Referent des UFS der Bw mit Schreiben vom 9. August 2011 zur vorgebrachten Nichtigkeit/Unwirksamkeit der Zustellung der (vermeintlichen) Feststellungsbescheide an Herrn P am 12. November 2009 vor:

„Der unter 1)[hier: **A)** angefochtene Zurückweisungsbescheid ist von der Berufungsbehörde darauf zu untersuchen, ob die mit diesem Bescheid zurückgewiesene Berufung vom 5. März 2010 zulässig ist ([§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#)) und ob sie fristgemäß eingebracht worden ist ([§ 273 Abs. 1 lit. b BAO](#)). Das Finanzamt A sprach die Zurückweisung aus, weil die Berufungsfrist am 14. Dezember 2009 abgelaufen wäre. Nach meiner Ansicht ist die Rechtzeitigkeit einer Berufung aber erst nach ihrer Zulässigkeit zu prüfen. Wesentliche Aspekte der Zulässigkeit sind:

- Ist der angefochtene Bescheid auch im rechtlichen Sinne ein Bescheid oder aber handelte es sich – wie hier – nur um ein Dokument, das Form und Inhalt eines Bescheides hatte, sodass es sich um einen sogenannten nichtigen Bescheid oder Nichtbescheid handelt.
- Wenn es sich um einen Bescheid im rechtlichen Sinne handelt, kann untersucht werden, ob er Ihnen gegenüber durch Zustellung bzw hier: Zustellfiktion wirksam geworden ist.

Auch ohne Untersuchung der von Ihnen vorgebrachten Unwirksamkeit des Zustellvorganges an Herrn P gegenüber den atypisch stillen Gesellschaftern liegt meiner Ansicht nach bereits

aus zwei Gründen die Nichtigkeit der mit 11. November 2009 datierten (Einkünfte)feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#) vor. Denn die dem Herrn Ing. HerrP (laut Firmenbuch Geschäftsführer der Geschäftsherrin1 am 12.11.2009) am 12. November 2009 übergebenen Ausfertigungen sind (a) einerseits wegen ungeeigneter Bezeichnung des (materiellen) Bescheidadressaten und (b) andererseits mangels Unterfertigung durch einen für das Finanzamt A approbationsbefugten Organwalter nichtig, wobei jeder dieser beiden Gründe für die Nichtigkeit ausreicht.

ad a) Zum Bescheidadressaten:

Dem unter 1) [hier: **A**] angefochtenen Zurückweisungsbescheid vom 7. April 2010 liegen folgende Ausfertigungen zugrunde, die jeweils adressiert waren an
 „Geschäftsherrin1 & atypisch Stille“ [(materieller) Bescheidadressat]
 „z.H. Geschäftsherrin1“ [Zustellempfänger]
 „Straße9“
 „PLZ.A“:

- mit 11. November 2009 datierter ‘Bescheid’ des Finanzamtes A 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 Ihnen [...] – mit jeweils Null, 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’ des Finanzamtes A 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 Ihnen [...] – mit jeweils Null, 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’ des Finanzamtes A 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 Ihnen [...] – mit jeweils Null, 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' des Finanzamtes A 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 Ihnen [...] – mit jeweils Null, 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' des Finanzamtes A 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 Ihnen [...] – mit jeweils Null, 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' des Finanzamtes A 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 Ihnen [...] – mit jeweils Null, 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](#)).

Das Finanzamt A vertrat die Auffassung, dass mit „Geschäftsherrin1 & atypisch Stille“ als Bescheidadressaten sowohl die Geschäftsherrin1 als auch jeder einzelne „Stille“ in der jeweiligen Einkünfteaufteilung angesprochen worden wäre (d.h. insgesamt 135 Bescheidadressaten). Damit wäre laut Finanzamt A auch [§ 191 Abs. 2 BAO](#) erfüllt, welcher lautet: *„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.“*

In diesem Zusammenhang ist unstrittig, dass die – aus Geschäftsherrin1 und den an ihr still Beteiligten zusammengesetzte – Personenmehrheit gemeinschaftlich Einkünfte aus

Gewerbebetrieb erzielte.

Strittig ist iZm der Berufung vom 5. März 2010, wie hoch Ihr Einkünfteanteil daraus war. Im Hinblick auf die anhängige Berufung vom 18. Mai 2010 ist dieser Streitpunkt aber belanglos.

Entscheidend ist in Hinblick auf [§ 191 Abs. 2 BAO](#) angesichts der vorliegenden Konstellation bei der Entscheidung über Ihre Berufung vom 18. Mai 2010 zu 1)}[hier: **A**] vielmehr, ob und wann das gemeinschaftliche Erzielen von Einkünften dieser Personenmehrheit aufhörte.

Das Finanzamt A geht davon aus, dass im Laufe des Jahres 2008 mit Vornahme der Hausdurchsuchungen die erwerbswirtschaftliche Betätigung der Geschäftsherrin1 & atyp. stille Ges. eingestellt wurde.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist der unstrittig bestanden habenden und vor dem 12. November 2009 (Tag der Übergabe der vermeintlichen Bescheidausfertigungen an HerrP) beendeten Eigenschaft der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille als Mitunternehmerschaft aus folgenden Gründen zu folgen:

- Aufgrund des unzweifelhaft gewerblichen Handels mit V-Produkten mit diesbezüglichen Umsatzerlösen von 2004 bis 2006 erübrigt es sich, in diesem auf verfahrensrechtliche Themen auszurichtenden Berufungsverfahren das Vorliegen und die Dauer der Gewerblichkeit (Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb) weiterer Geschäftsfelder zu beurteilen.
- Die Beendigung der – zivilrechtlich zweigliedrigen – atypisch 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 Ende 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 dieses auf verfahrensrechtliche Themen auszurichtenden Berufungsverfahrens entbehrlich.
- Das Ende einer zivilrechtlich nicht rechts-/partiefähigen 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.

Also hatte am 12. November 2009 die frühere – aus der Geschäftsherrin1 und den an ihr atypisch still Beteiligten bestehende – Mitunternehmerschaft keine abgabenrechtliche Rechts- und Parteifähigkeit mehr, sodass [§ 191 Abs. 2 BAO](#) anzuwenden war, wie auch das Finanzamt A einräumt.

Jedoch ist meiner Ansicht nach der Bescheidadressat nicht im Sinne des Finanzamtes A zu interpretieren. Vielmehr ist aus den nachfolgenden Gründen mit „Geschäftsherrin1 & atypisch Stille“ die vermeintlich am 12. November 2009 noch nicht beendete Mitunternehmerschaft gemeint:

- Dies entspricht dem ersten Eindruck beim Lesen des Adressfeldes und liegt daher näher; dies entspricht auch – soweit bisher ersichtlich – den mehr als 100 hier anhängigen Berufungen iZm gleichen bzw ähnlichen Bescheidadressaten;
- Dies entspricht der Rechtsprechung des UFS 18.6.2010, RV/0387-G/07: 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;
- Die mit 11. November 2009 datierten, ebenfalls an „Geschäftsherrin1 & 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 lassen eine Interpretation des Bescheidadressaten im Sinne des Finanzamtes A nicht zu, weil in diesen (vermeintlichen) Wiederaufnahmebescheiden die Beteiligten nicht angeführt sind. Diese (vermeintlichen) Wiederaufnahmebescheide sind zwar hier nicht verfahrensgegenständlich, aber ihre Ausfertigungen sind in Zusammenhang mit den Ausfertigungen der verfahrensgegenständlichen (vermeintlichen) Feststellungsbescheide in Sachen Geschäftsherrin1 & atypisch Stille mit dem gleichen Adressfeld erstellt und dem HerrP übergeben worden.

Konsequenz des Richtens der vermeintlichen Feststellungsbescheide an die am 12. November 2009 bereits beendete Mitunternehmerschaft ‘Geschäftsherrin1 & atypisch Stille’: Da die vermeintlichen Feststellungsbescheide *„dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen [haben], [haben] sie Bescheidqualität nicht erlangt.“* (VwGH 24.9.2008, [2008/15/0204](#))

ad b) Zur Genehmigung (Approbation) der mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen der vermeintlichen Feststellungsbescheide, welche am 12. November 2009 dem HerrP übergeben wurden:

Diese mit einem Textverarbeitungsprogramm erstellten Ausfertigungen wurden von Herrn S, einem Beamten (Teamleiter) des Finanzamtes C, vermeintlich für die Vorständin des Finanzamtes A unterschrieben (approbiert).

Das Finanzamt A argumentierte mit internen Organisationsvorschriften, die unter einer bestimmten Voraussetzung – nämlich der Durchführung einer Außenprüfung durch ein anderes als das bescheiderlassende Finanzamt – die Approbationsbefugnis dem Teamleiter des mit der Prüfung betrauten Betriebsprüfers verleihen sollen.

Es gibt zwar eine solche interne Vorschrift, das 'Organisationshandbuch Intern', das bei den Organwaltern den Eindruck erweckt, zu einer solchen Approbation für ein anderes Finanzamt berechtigt bzw verpflichtet zu sein. Jedoch fehlt diesem 'Organisationshandbuch Intern' das Kundmachungsminimum / Mindestmaß an Publizität (vgl. *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰, Rz 602; *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht², Rz 759; *Mayer*, Bundes-Verfassungsrecht, 146f), um als Rechtsverordnung gelten zu können. Im Außenverhältnis ist die Übertragung der Approbationsbefugnis durch das 'Organisationshandbuch Intern' unwirksam. Der Verfassungsgerichtshof hat überdies einen erlassmäßigen Automatismus, der dem Vorgesetzten eines Betriebsprüfers – wobei beide wie hier nicht dem bescheiderlassenden Finanzamt angehören –, insbesondere mit folgender Formulierung bereits im Erkenntnis VfGH 12.10.1993, V63/93, betreffend Aufhebung von Teilen der im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung kundgemachten Dienstanweisung Betriebsprüfung, verworfen: „... *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 Rechtsunterworfene 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...*“

Die Argumentation des Finanzamtes mit internen Organisationsvorschriften bezieht sich auf eine generelle Ermächtigung zur Approbation und nicht auf eine Ermächtigung im Einzelfall, die der VfGH im Erkenntnis VfGH 17.6.1986, [B532/84](#) akzeptieren würde.

Es ist auch keine Ermächtigung im Einzelfall ersichtlich, die Herrn S zur Approbation für das Finanzamt A ermächtigt hätte. Und überdies war die Betriebsprüfung im Fall der Geschäftsherrin1 & atypisch Stille von einer Betriebsprüferin des Finanzamtes Wien Bezirke durchgeführt worden und nur ein ähnlicher Fall von einem Betriebsprüfer des Finanzamtes C aus dem Team von Herrn S geprüft worden.

Die vermeintlichen Feststellungsbescheide 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 Feststellungsbescheide 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 Textverarbeitungsprogramm 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 Feststellungsbescheiden 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.

Unter demjenigen, der die Erledigung iSd 1. Satzes von [§ 96 BAO](#) genehmigt hat, kann nur eine Person verstanden werden, die zur Approbation für die in der Ausfertigung bezeichnete Behörde im Außenverhältnis wirksam ermächtigt ist.

Somit waren die dem Herrn P am 12. November 2009 übergebenen Ausfertigungen auch mangels Unterfertigung durch einen für das Finanzamt A approbationsbefugten Organwalter nichtig.

c) Zu Ihrem Vorbringen:

Ob die mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen durch ihre am 12. November 2009 erfolgte Übergabe an HerrP zur Erlassung von Ihnen gegenüber wirksam zugestellten bzw als zugestellt fingierten Bescheiden geführt hätten, wenn es sich um geeignete Bescheidausfertigungen gehandelt hätte, kann daher dahingestellt bleiben. Denn die dem HerrP in Sachen Geschäftsherrin1 & atypisch Stille übergebenen ungeeigneten Ausfertigungen vermeintlicher Bescheide führten ohnehin schon aus den o.a. zwei Gründen zur Nichtigkeit der beabsichtigten Bescheide. Abgabenverfahrensrechtlich existieren nichtige Bescheide überhaupt nicht; die Nichtigkeit kann daher abgabenverfahrensrechtlich kein Anlass zur Aufhebung eines rechtlichen „Nichts“ sein.

Sie beantragten in der Berufung vom 5. März 2010 die Zustellung der Bescheide vom 11. November 2009 in Sachen Geschäftsherrin1 & atypisch Stille; diesem Antrag wurde vom Finanzamt A nicht entsprochen, was in der nunmehr anhängigen Berufung vom 18. Mai 2010 kritisiert wurde; und der Antrag wurde erneut gestellt.

Nach meiner Ansicht ist die Zustellung eines nichtigen Bescheides überhaupt unmöglich. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die Zustellung eines – anders als hier – rechtlich existierenden erstinstanzlichen Bescheides durch die Behörde zweiter Instanz zulässig wäre.

Infolge der Nichtigkeit der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 kann auf deren Inhalt in dem hier anhängigen Verfahren zur Berufung vom 18. Mai 2010 unter GZ. RV/2142-W/10 nicht eingegangen werden. Für Ihre ebenfalls anhängige Berufung vom 5. März 2010 gegen Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Wien abermals Andere Bezirke (GZ. andere GZ) ist der Senat 7 des Geschäftsbereiches Steuern und Beihilfen der Außenstelle Wien des Unabhängigen Finanzsenates nicht zuständig.“

1.5) In dem Schreiben vom 9. August 2011 hielt der Referent des UFS der Bw weiters zu den Konsequenzen aus der Nichtigkeit der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 für die angefochtenen Bescheide vom 7. April 2010 vor:

- „Zu dem unter 1)[hier: **A**] angefochtenen Zurückweisungsbescheid: Meiner Ansicht nach hat die Zurückweisung der gegen die vermeintlichen Feststellungsbescheide eingebrachten Berufung vom 5. März 2010 nicht wegen abgelaufener Berufungsfrist, sondern wegen Unzulässigkeit infolge rechtlicher Nichtexistenz der angefochtenen Bescheide zu erfolgen. Mit der Entscheidung über Ihre Berufung vom 18. Mai 2010 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 7. April 2010 wird somit nach meiner Ansicht dieser Zurückweisungsbescheid gemäß [§ 289 Abs 2 BAO](#) entsprechend abzuändern sein.

- Zu dem unter 2)[hier: **B**] angefochtenen Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#):

Da die (vermeintlichen) Feststellungsbescheide, die aufzuheben wären, rechtlich nicht existieren, können sie keinesfalls das Objekt einer Bescheidaufhebung sein. Ein Antrag auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) wäre daher nicht abzuweisen, sondern zurückzuweisen. Meiner Ansicht nach haben Sie jedoch genaugenommen in Ihrer Eingabe vom 5. März 2010 keinen Antrag auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) gestellt. Mit dem unter 2)[hier: **B**] angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt A meiner Ansicht nach über einen nicht gestellten Aufhebungsantrag gemäß [§ 299 BAO](#) abgesprochen. Somit wird mit der Entscheidung über Ihre Berufung vom 18. Mai 2010 der unter 2)[hier: **B**] angefochtene Bescheid vom 7. April 2010 nach meiner Ansicht gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) (ersatzlos) aufzuheben sein.“

1.6) Mit Schreiben vom 27. September 2011 brachte der Referent des UFS den o.a. Vorhalt vom 8. August 2011 auch dem Finanzamt A als Amtspartei zur Kenntnis.

1.7) Mit Schreiben vom 13. Oktober 2011 lud der Referent des UFS die Parteien zur mündlichen Berufungsverhandlung für den 7. Dezember 2011.

1.8) Mit Schreiben und Telefax vom 1. Dezember 2011 ersuchte die Bw um Abberaumung der mündlichen Berufungsverhandlung und Vertagung auf einen späteren Zeitpunkt. Dieser Vertagungsbitte wurde vom Referenten des UFS entsprochen.

1.9) Mit Telefax vom 24. Jänner 2012 zog die Bw den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

2) Zur Entscheidung im Spruchpunkt **A** der vorliegenden Berufungsentscheidung, d.h. zur Entscheidung über die Berufung vom 18. Mai 2010 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 7. April 2010 zur Berufung vom 5. März 2010:

[§§ 243, 273](#) und [274 BAO](#) – alle im Unterabschnitt A des 7. Abschnittes der BAO – lauten:

„§ 243. Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, sind Berufungen zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.“

§ 273. (1) Die Abgabenbehörde hat eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

a) nicht zulässig ist oder

b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

(2) Eine Berufung darf nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Berufungsfrist eingebracht wurde.

§ 274. Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.“

Die Zulässigkeit einer Berufung ist sowohl nach der Reihenfolge der lit. a und b des [§ 273 Abs. 1 BAO](#) als auch aus logischen Gründen vor der Fristgerechtigkeit (Rechtzeitigkeit) dieser Berufung zu prüfen.

Geeignete Anfechtungsobjekte einer Berufung können gemäß [§ 243 BAO](#) nur „Bescheide“ sein, die eine Abgabenbehörde erster Instanz „erlassen“ hat. Unter solchen Bescheiden können nur Bescheide im rechtlichen Sinne verstanden werden, nicht aber rechtsunwirksame Dokumente, die nur Form und Inhalt eines beabsichtigten Bescheides haben.

Folglich können sogenannte Nichtbescheide (nichtig Bescheide, vermeintliche Bescheide, nicht rechtswirksam erlassene Bescheide, fehlgeschlagene Versuche der Bescheiderlassung) keine geeigneten Anfechtungsobjekte einer Berufung im Sinne des 7. Abschnittes der BAO sein.

Der im vorliegenden Verfahren zu **A)** angefochtene (Zurückweisungs)Bescheid des Finanzamtes A vom 7. April 2010 bezieht sich auf vermeintliche, mit 11. November 2009 datierte Bescheide des Finanzamtes A in Sachen Feststellung der Einkünfte betreffend Geschäftsherrin1 & atypisch Stille für die Jahre 2003 bis 2008. Diese vermeintlichen, mit 11. November 2009 datierten Bescheide sind nichtig aus zwei Gründen, von denen jeder für sich hinreicht:

- Als (materieller) Bescheidadressat in den Ausfertigungen der beabsichtigten Bescheide, welche am 12. November 2009 dem HerrP übergeben worden sind, war die am

12. November 2009 bereits beendete Personenvereinigung (Mitunternehmerschaft) Geschäftsherrin1 & atypisch Stille angegeben, wobei hier begründend auf die obigen Ausführungen unter Punkt **1.4 / ad a** verwiesen wird.

Damit widerspricht die Bescheidadressierung dem [§ 191 Abs. 2 BAO](#), welcher lautet:
„Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, 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.“

Der (materielle) Adressat der beabsichtigten Bescheide existierte am 12. November 2009 nicht mehr.

Ein beabsichtigter (Einkünftefeststellungs)Bescheid, der an eine beendigte, d.h. nicht mehr bestehende Personenvereinigung (Personengemeinschaft) gerichtet ist, entfaltet keine Rechtswirkungen (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 188 Tz 22), d.h. er ist nichtig.

- Die Ausfertigungen der beabsichtigten Bescheide vom 11. November 2009 wurden nicht wirksam approbiert (genehmigt). Auch eine Genehmigungsfiktion iSd letzten Satzes von [§ 96 BAO](#) ist nicht wirksam geworden.

Begründend wird auf die obigen Ausführungen unter Punkt **1.4 / ad b** verwiesen.

Klarzustellen ist, dass die Nichtigkeit eines Bescheides im Abgabenverfahrensrecht eine absolute Nichtigkeit ist, d.h. dass es keiner Aufhebung eines nichtigen Bescheides bedarf. Vielmehr kann ein solcher Nichtbescheid nicht aufgehoben werden, weil er ein abgabenverfahrensrechtliches ‘Nichts’ ist.

Ebenso kann an einem nichtigen Bescheid keine inhaltliche Änderung vorgenommen werden. Deshalb kann auf das inhaltliche Vorbringen der Bw gegen die Höhe der Einkünfte bzw. Einkünfteanteile, deren Feststellung mit jeweils Null mit den Nichtbescheiden beabsichtigt war, hier nicht eingegangen werden.

[§ 289 Abs. 1 und 2 BAO](#) lauten:

„§ 289. (1) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden

an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabefestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß. (2) Außer in den Fällen des Abs. 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen."

Die Zurückweisung einer Berufung (an dieser Stelle: derjenigen vom 5. März 2010) – sowohl als unzulässig als auch als verspätet – geht

- einer Entscheidung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides (an dieser Stelle: der angefochtenen, vermeintlichen Bescheide vom 11. November 2009) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz iSd letzten (vierten) Falles des [§ 289 Abs. 1 BAO](#) und
- einer inhaltlichen (meritorischen) Entscheidung über die Berufung iSd [§ 289 Abs. 2 BAO](#)

vor, sodass über die Berufung vom 5. März 2010 weder iSd § 289 Abs. 1 letzter (vierter) Fall noch iSd [§ 289 Abs. 2 BAO](#) abgesprochen werden kann.

Vielmehr ist über die Berufung vom 5. März 2010 durch Zurückweisung gemäß [§ 273 Abs. 1 BAO](#) abzusprechen.

Die Zurückweisung der gegen die vermeintlichen Feststellungsbescheide eingebrachten Berufung vom 5. März 2010 hat nicht wegen abgelaufener Berufungsfrist ([§ 273 Abs. 1 lit. b BAO](#)), sondern wegen Unzulässigkeit ([§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#)) infolge rechtlicher Nichtexistenz der angefochtenen Bescheide vom 11. November 2009 zu erfolgen. Die diesbezügliche Abänderung des mit der Berufung vom 18. Mai 2010 angefochtenen Zurückweisungsbescheides vom 7. April 2010 liegt innerhalb der Abänderungsbefugnis des [§ 289 Abs 2 BAO](#): Laut VwGH 21.10.1999, 98/15/0195 ist die Abänderung von Abweisung auf Zurückweisung zulässig; und dies muss umso mehr für eine Abänderung innerhalb der Zurückweisung gelten.

Dem Berufungsbegehren vom 18. Mai 2010 nach ersatzloser Aufhebung des Zurückweisungsbescheides vom 7. April 2010 kann nicht entsprochen werden, weil ein

Abspruch über die Berufung vom 5. März 2010 nötig ist, auch wenn dieser nur in einer Zurückweisung der Berufung vom 5. März 2010 besteht.

Klarzustellen ist auch, dass Gegenstand des Spruchpunktes **A** der vorliegenden Entscheidung über die Berufung vom 18. Mai 2010 nur der Zurückweisungsbescheid vom 7. April 2010 ist, welcher sich wiederum auf die Berufung vom 5. März 2010 hinsichtlich vermeintlicher, mit 11. November 2009 datierter Bescheide bezieht.

Das Finanzamt A hat aufgrund ähnlicher Entscheidungen des UFS wie der vorliegenden Berufungsentscheidung angekündigt bzw. dies bereits durchgeführt, neue Bescheide in Sachen Einkünftefeststellung betreffend Geschäftsherrin1 & (ehemalige) stille Gesellschafter an alle Beteiligten (und somit auch an die Bw) zu erlassen, welche die Mängel der (nichtigen) Bescheide vom 11. November 2009 nicht aufweisen sollen. Derartige neue Bescheide unterscheiden sich also wesentlich von den nichtigen Bescheiden vom 11. November 2009. Derartige neue, u.a. an die Bw gerichtete Bescheide in Sachen Einkünftefeststellung betreffend Geschäftsherrin1 & (ehemalige) stille Gesellschafter sind nicht dieselben, lediglich verbesserten und erstmals wirksam erlassenen Bescheide vom 11. November 2009, sondern andere Bescheide als jene, deren Erlassung mittels Übergabe von Ausfertigungen, die zur Bescheiderlassung aus zwei Gründen ungeeignet waren (vgl. oben), am 12. November 2009 an den Geschäftsführer der Geschäftsherrin1 versucht worden ist.

Die Berufung der Bw vom 5. März 2010 kann somit nicht als eine – im Sinne des [§ 273 Abs. 2 BAO](#) vor Beginn der Berufsfrist eingebrachte – Berufung gegen derartige neue, u.a. an die Bw gerichtete Bescheide in Sachen Einkünftefeststellung betreffend Geschäftsherrin1 & (ehemalige) atypisch stille Gesellschafter aufgefasst werden.

Auch kann die Berufung vom 5. März 2010 kein Anwendungsfall des [§ 274 BAO](#) sein: Denn die vermeintlichen Bescheide, deren Erlassung mittels Übergabe von Ausfertigungen, die zur Bescheiderlassung aus zwei Gründen ungeeignet waren (vgl. oben), am 12. November 2009 an den Geschäftsführer der Geschäftsherrin1 versucht worden ist, sind ein rechtliches Nichts, sodass sie keine „Stelle“, keinen Raum im Rechtsgefüge haben, die/der von derartigen neuen Bescheiden eingenommen werden könnte. Somit kann ein neuer (späterer) Bescheid nicht im Sinne des [§ 274 BAO](#) „an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen“ Nichtbescheides treten.

Somit kann sich der Zurückweisungsbescheid vom 7. April 2010 nicht auf derartige neue Bescheide beziehen und kann sich auch die vorliegende Berufungsentscheidung nicht auf derartige neue Bescheide beziehen.

3) Zur Entscheidung im Spruchpunkt **B** der vorliegenden Berufungsentscheidung, d.h. zur Entscheidung über die Berufung vom 18. Mai 2010 gegen den Bescheid vom 7. April 2010, mit

dem ein Antrag auf Aufhebung der (Feststellungs)Bescheide vom 11. November 2009 gemäß [§ 299 BAO](#) abgewiesen wurde:

Damit über einen Antrag abgesprochen werden kann (hier erstinstanzlich: durch Abweisung), muss dieser Antrag überhaupt gestellt worden sein. Einen Antrag auf Aufhebung des (der) Feststellungsbescheid(e) vom 11. November 2009 in Sachen Geschäftsherrin1 & atypisch Stille hat die Bw nicht gestellt; vielmehr hat sie im Rahmen der Berufung vom 5. März 2010 (vgl. oben Punkt **1.1**) neben dem Hauptantrag [Wiederherstellung der vorherigen Bescheidlage] auch den Eventualantrag auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückweisung an die erste Instanz gestellt. Das Eventualbegehren im Berufungsverfahren stellt aber keinen Antrag auf Einleitung eines weiteren Verfahrens betreffend Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) dar, auch wenn – wie unter Punkt **2** dargestellt – hinsichtlich der Berufung vom 5. März 2010 weder dem Hauptbegehren, welches einer Entscheidung iSd [§ 289 Abs. 2 BAO](#) entspräche, noch dem Eventualbegehren, welches einer Entscheidung iSd letzten (vierten) Falles des [§ 289 Abs. 1 BAO](#) entspräche, gefolgt werden kann.

Über die Berufung gegen den Bescheid vom 7. April 2010, mit dem ein Antrag auf Aufhebung von Feststellungsbescheiden gemäß [§ 299 BAO](#) abgewiesen worden ist, ist daher durch (ersatzlose) Aufhebung dieses angefochtenen (Abweisungs)Bescheides vom 7. April 2010 gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) zu entscheiden. Diesbezüglich wird somit dem Berufungsbegehren vom 18. Mai 2010 nach ersatzloser Aufhebung entsprochen.

Ergeht auch an Finanzamt A

Wien, am 1. März 2012