



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/0238-W/06
RV/239-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder Hofräatin Mag. Anna Mechtler-Höger, Mag. Robert Steier und KomzIR KR Oswald Heimhilcher über die Berufungen 1) der H-GmbH, W.,C-Platz und 2) des DI Dr.M., W.,R-Straße, beide vertreten durch AT-GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, W.,R-Gasse, vom 17. Jänner 2005 gegen die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 16. Dezember 2004 betreffend die Jahre 1994 bis 1997 nach der am 4 Oktober 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung **beschlossen**:

Die Berufungen werden als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 8.11.1994, abgeschlossen zwischen der H-GmbH als Geschäftsherrin einerseits und Dr.M. und Frau F. als atypisch stille Gesellschafter andererseits, wurde eine Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft gegründet. Gegenstand des Unternehmens war laut der Präambel des Vertrages die Vornahme des Umbaus, die Errichtung und der Betrieb des Hotels "H." und sämtliche damit verbundene Tätigkeiten.

Mit Vereinbarung vom 25.11./2.12.1997 übernahm Dr.M. die atypisch stille Beteiligung von Frau F..

Dr.M. brachte mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 27.3.2003 seine atypisch stille Beteiligung gemäß Art. III UmgrStG in die A-GmbH ein.

Die A-GmbH als nunmehr alleinige stille Gesellschafterin wurde mit Vereinbarung vom 15.4.2003 abgeschichtet.

Die Veranlagungen der Jahre 1994 bis 2002 wurden erklärungsgemäß durchgeführt.

Im Zuge einer diese Jahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung vertrat die Betriebsprüferin die Auffassung, dass der Mitunternehmerschaft die steuerliche Anerkennung zu versagen sei, da das Gesellschaftsverhältnis nicht dem Angemessenheitsgrundsatz entspreche und somit einem Fremdvergleich nicht standhalte. Begründend wurde ausgeführt, Herr Dr.M. sei zu 100% an der MV-GmbH beteiligt gewesen. Diese sei zu 99% an der MH-GmbH beteiligt gewesen, 1% der Beteiligung habe Dr.M. selbst gehalten. Die MH-GmbH sei wiederum zu 100% an der H-GmbH beteiligt gewesen.

Mittelbar sei daher Dr.M. zu 100% an der H-GmbH beteiligt gewesen, weshalb der Vertrag über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft steuerlich mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen gewesen sei. Herr Dr.M. habe sich mit einer Einlage von S 5,000.000,- an einer GmbH beteiligt und sich verpflichtet, sämtliche Verluste der Gesellschaft von vornherein auch ohne deren Zahlungsunfähigkeit bis zu einer Höhe von S 55,000.000,- zu übernehmen und allenfalls anfallende Gewinn bis zu einer Höhe von S 10,000.000,- zu 91% der GmbH als Geschäftsherrin zu überlassen. Bis zum Jahr 2000 habe Dr.M. aus dieser atypisch stillen Beteiligung nur Verluste, im Jahr 2001 erstmals einen Gewinn erzielt. Am 1.1.2003 habe er jedoch die Beteiligung in die A-GmbH eingebracht, deren alleiniger Gesellschafter im Wege eines Treuhänders er selbst sei.

Die bisher Herrn Dr.M. zugewiesenen Verlust-/ Gewinnanteile seien daher der Geschäftsherrin, der H-GmbH , zuzurechnen und die geleistete Vermögenseinlage als steuerneutrale Einlage zu behandeln.

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge einen Bescheid, mit dem festgestellt wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1994 bis 1997 zu unterbleiben habe. Der Bescheid wurde an den steuerlichen Vertreter der behaupteten Mitunternehmerschaft zugestellt, wobei das Adressfeld folgende Gestaltung aufwies:

H-GmbH, Dr.M., F.

z. H. AT-GmbH

W., R-Gasse

Gegen diesen Bescheid erhoben sowohl die H-GmbH als auch Dr.M. das Rechtsmittel der Berufung und führten aus: Dem Bescheid sei zu entnehmen, dass die Finanzbehörde die Ansicht vertrete, dass hinsichtlich der H-GmbH als Geschäftsherrin einerseits und Dr.M. und

Frau F. als (unechte) stille Gesellschafter andererseits keine stille Gesellschaft vorliege. In diesem Fall sei aber an jeden der "Beteiligten" der Bescheid separat zuzustellen. Dies gelte gemäß § 191 Abs 2 BAO auch auf Grund der im Zeitpunkt der Zustellung des Bescheides bereits erfolgten Beendigung der Personengemeinschaft. Mangels gesonderter Zustellung an jeden "Beteiligten" liege kein rechtlich existenter Bescheid vor.

Seit 17. Dezember 2004 werde Dr.M. durch Steuerberater Mag.B. vertreten, sodass das in Kopie vorliegende Schreiben frühestens mit dem Zeitpunkt, in welchem es dem ausgewiesenen Steuerberater zugegangen sei, als zugestellt gelten könne.

Auf Grund der Sammeladressierung an drei Personen sei außerdem nicht feststellbar, ob sich das vorliegende Schreiben an die Personenvereinigung als solche oder an jede einzelne Person richte. Auch im Spruch des Bescheides fehle die zwingend erforderliche Konkretisierung der eigentlichen Bescheidadressaten.

Darüberhinaus wurde angemerkt: Der Bescheid sei aufzuheben, da vor Erlassung dieser Nichtfeststellungsbescheide für die Jahre 1994 bis 1997 keine Verfügung der Wiederaufnahme dieser Feststellungsverfahren erfolgt sei und daher ein unzulässiger Eingriff in die Rechtskraft sämtlicher bereits erlassener Feststellungsbescheide vorliege. Da der Vertrag über die atypisch stille Gesellschaft bereits anlässlich der Vergabe der Steuernummer an das zuständige Finanzamt übermittelt worden sei, könne denkunmöglich der Wiederaufnahmegrund einer neu hervorgekommenen Tatsache hinsichtlich der Fremdublichkeit der Ergebnisverteilung vorliegen.

Ferner sei der Bescheid jedenfalls wegen örtlicher Unzuständigkeit der Behörde aufzuheben, da aufgrund der im Jahr 2003 erfolgten und der Finanzbehörde bekanntgegebenen Verlegung der Geschäftsleitung der H-GmbH in den 1. Bezirk von Wien jedenfalls nur das Finanzamt für den 1. Bezirk zur Erlassung von Feststellungsbescheiden zuständig sei.

Zusätzlich sei der Feststellungsbescheid für die Jahre 1994 bis 1997 inhaltlich rechtswidrig und beruhe auf unrichtigen Sachverhaltsfeststellungen und Schlussfolgerungen. In der vom Finanzamt angenommenen Ergebnisverteilungsregelung werde übersehen, dass Dr.M. nach Übernahme der Anteile von F. mit 50,5% am Firmenwert der Gesellschaft teilnehme und eine wesentliche Risikoprämie in der Wertsteigerung des Unternehmens liege. Es entspreche einem Fremdvergleich, dass ein Gesellschafter, der wesentliche Haftungen für die Finanzierung des Unternehmens übernommen und damit sämtliche Verlustrisiken getragen habe, zunächst 100% der laufenden Verluste und bis zur Auffüllung sämtlicher übernommener Verluste 100% der Gewinne des Unternehmens erhalte und dass danach die laufenden Ergebnisse im Verhältnis der vereinbarten Kapitalkonten verteilt würden. Die Gesellschaft sei 2003 aufgelöst

worden, es habe daraus für Dr.M. ein wirtschaftlicher Totalperiodengewinn von rund 20 Mio S resultiert.

Datiert mit 13.1.2005 ergingen gemäß § 293b BAO berichtigte Feststellungsbescheide für die Jahre 1994 bis 1997. In diesen Bescheiden, die als Bescheidadressat die H-GmbH&Mitges aufwiesen, wurden die Einkünfte jeweils mit 0 festgestellt.

In Ergänzung der Berufung wurde mit Schreiben vom 13.5.2005 ausgeführt, die Ansicht, der angefochtene Bescheid sei als Sammelbescheid ergangen und ordnungsgemäß an den gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten zugestellt worden, sei jedenfalls unzutreffend, da es keinen gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten gegeben habe und dies zumindest hinsichtlich Frau F. auch dem Finanzamt bekannt gewesen sei. Eine Zustellung an die Mitunternehmergegemeinschaft, von der die Finanzbehörde behauptete, es gäbe sie nicht, sei jedoch logisch inkonsistent und daher unzulässig.

Des weiteren erachte der VwGH einen Sammelbescheid an mehrere Personen, die nicht eine Gemeinschaft bilden, für unzulässig; es sei vielmehr an jede Person separat zuzustellen.

Im vorliegenden Fall vertrete die Finanzbehörde die Ansicht, dass nie eine Mitunternehmergegemeinschaft vorgelegen sei. Jedenfalls sei die Mitunternehmergegemeinschaft im Jahr 2003 durch Abschichtung des stillen Gesellschafters beendet worden.

Zur Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO werde angemerkt: Der Vertrag über die unechte stille Gesellschaft sei der Finanzbehörde anlässlich der Bekanntgabe der unechten stillen Gesellschaft und der Bitte um Zuteilung einer Steuernummer übermittelt worden.

In Kenntnis dieses Vertrages habe die Finanzbehörde die streitgegenständlichen Jahre 1994 bis 1997 als Mitunternehmerschaft veranlagt und sich somit der Ansicht, dass es eine Mitunternehmerschaft gebe, angeschlossen. Diese Rechtsansicht sei sowohl aus Sicht der Finanzbehörde als auch aus Sicht der Parteien vertretbar gewesen. Erst im Jahr 2004 habe die Finanzbehörde ihre Ansicht geändert. Von einer offensichtlichen Unrichtigkeit könne keinesfalls die Rede sein. Überdies müsste im Bescheidspruch unmissverständlich zum Ausdruck kommen, dass es sich um eine bloße Berichtigung iSd § 293b BAO handle. Eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO nachträglich zu unterstellen, sei somit unzulässig. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei jedoch unterblieben.

Inhaltlich wurde ergänzend angemerkt, dass laut Vertrag zwischen dem Geschäftsherrn und dem unechten stillen Gesellschafter letzterem 100% der Gewinne zugerechnet würden, bis alle jemals zugewiesenen Verluste abgedeckt seien. Die Darstellung, die Gewinne bis 10.000.000,- S seien zu 91% dem Geschäftsherrn zugerechnet worden, sei sachverhaltswidrig.

Da der bekämpfte Bescheid nicht ordnungsgemäß zugestellt worden sei, eine Bescheidberichtigung nach § 293b BAO unzulässig, eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht verfügt worden und der Sachverhalt falsch erfasst und dargestellt sei und falsche Schlüsse hinsichtlich des Fremdvergleiches gezogen worden seien, sei der Bescheid ersatzlos aufzuheben.

In der Stellungnahme wies die Betriebsprüferin sowohl zum inhaltlichen als auch zum verfahrensrechtlichen Vorbringen auf die Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereiches hin. Dieser habe die Ansicht vertreten, dass dem Gesellschaftsverhältnis schon dem Grunde nach die Anerkennung zu versagen sei und eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO gerechtfertigt sei.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme wiederholte der steuerliche Vertreter der Bw. die Ansicht, dass, da die Personengemeinschaft bereits vor Bescheidzustellung aufgelöst gewesen sei, der "Nichtfeststellungsbescheid" an jeden einzelnen "Beteiligten" zuzustellen gewesen wäre, andernfalls der Bescheid rechtlich nicht existent geworden sei.

In eventu sei der Bescheid wegen Verletzung der Rechtskraft aufzuheben, da kein die Rechtskraft durchbrechender Verfahrenstitel existiere. Die nachträgliche Argumentation der Behörde, der Bescheid stütze sich auf § 293b BAO, sei juristisch und rechtsstaatlich nicht stichhaltig, da eine Berichtigung gem. § 293b BAO immer die Bezugnahme auf einen bestimmten Bescheid voraussetze und damit die Ergänzung eines berichtigten Bescheides um die berichtigten Punkte in einer für den Bescheidadressaten erkennbaren Form voraussetze. Außerdem liege auch keine offensichtliche Unrichtigkeit vor, da die Entstehung und Existenz der atypisch stillen Gesellschaft auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruhe.

Inhaltlich habe die Behörde überdies aus § 5 des Gesellschaftsvertrages eine falsche Schlussfolgerung gezogen.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 8.11.1994, abgeschlossen zwischen der H-GmbH als Geschäftsherrin einerseits und Dr.M. und F. als atypisch stille Gesellschafter andererseits, war beabsichtigt, eine Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft zu gründen. Gegenstand des Unternehmens war laut der Präambel des Vertrages die Vornahme

des Umbaus, die Errichtung und der Betrieb des Hotels "H. " und sämtliche damit verbundene Tätigkeiten.

Mit Schreiben vom 28. November 1994 wurde die AT-GmbH von der beabsichtigten atypischen stillen Gesellschaft bevollmächtigt, sie in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörde und Personen rechtsgültig zu vertreten, und zum Empfang von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt.

Mit Vereinbarung vom 25.11./2.12./1997 übernahm Dr.M. die atypisch stille Beteiligung von Frau F. und brachte diese mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 27.3.2003 gemäß Art. III UmgrStG in die A-GmbH ein.

Die A-GmbH als nunmehr alleinige stille Gesellschafterin wurde mit Vereinbarung vom 15.4.2003 abgeschichtet.

Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides war die beabsichtigte atypische stille Gesellschaft bereits beendet.

Der angefochtene Bescheid, mit dem festgestellt wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1994 bis 1997 zu unterbleiben habe, ist datiert mit 16. Dezember 2004, wurde an den steuerlichen Vertreter der behaupteten Mitunternehmerschaft am 21. Dezember 2004 zugestellt und wies im Adressfeld folgende Gestaltung auf:

H-GmbH, Dr.M., F.

z. H. AT-GmbH

W., R-Gasse

Der angefochtene Bescheid enthält keinen Hinweis gemäß § 101 Abs. 3 BAO.

Datiert mit 13.1.2005 ergingen gemäß § 293b BAO berichtigte Feststellungsbescheide für die Jahre 1994 bis 1997. Diese Bescheide weisen als Bescheidadressat die H-GmbH&Mitges aus, führen aber die einzelnen Beteiligten mit Namen, Adresse, zuständigem Finanzamt und Steuernummer an. Die Einkünfte wurden jeweils mit 0 festgestellt.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen und war in rechtlicher Hinsicht wie folgt zu beurteilen.

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

Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im

Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird.

Nach der Bestimmung des § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO 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.

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

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

Nach § 191 Abs. 3 lit b BAO wirken Feststellungsbescheide iSd § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

Damit ein Feststellungsbescheid bzw. ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung zu unterbleiben hat, die ihm nach § 191 Abs. 3 lit b BAO zukommende Wirksamkeit entfalten kann, muss er nach § 97 Abs. 1 BAO seinem Adressaten zugestellt sein oder als zugestellt gelten.

Entsprechend der Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind, einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

In den Fällen des § 19 Abs. 2 BAO (Beendigung von Personenvereinigungen bzw. – gemeinschaften) sind nach § 81 Abs. 6 BAO die Bestimmungen des § 81 Abs. 1, 2 und 4 BAO auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sinngemäß anzuwenden. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis bleibt, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen,

insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

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

Die in § 191 Abs. 3 lit b BAO festgelegte Wirkung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO oder eines Bescheides, mit dem ausgesprochen wird, dass eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, tritt in Anbetracht der oben dargestellten Regelungen nur beim kumulativen Vorliegen folgender Voraussetzungen ein:

1. Der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs. 1 lit c BAO iVm § 93 Abs. 2 BAO).
2. Der Bescheid muss seinem Adressaten zugestellt sein oder kraft Zustellfiktion ihm gegenüber als zugestellt gelten (§ 97 Abs. 1 BAO iVm § 101 Abs. 3 BAO).

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen (vgl. Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 2.8.2000, 99/13/0014).

Wenn in der Berufung die gesetzmäßige Bezeichnung des Bescheidadressaten in Zweifel gezogen wird, ist in Anwendung der oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen und der dazu ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes anzumerken, dass die im vorliegenden Fall mit der im Adressfeld enthaltenen Personenumschreibung der Anforderung des § 93 Abs. 2 BAO hinreichend Rechnung getragen wurde. Der Bescheid richtete sich an namentlich genannte Personen als direkte Bescheidadressaten. Daher sind diese namentlich genannten Personen (und nicht etwa nur eine von diesen gebildete Mitunternehmerschaft) als Bescheidadressat des einheitlichen Bescheides anzusehen.

Ist der Adressat im Spruch des Bescheides – wie im vorliegenden Fall - gesetzmäßig bezeichnet, wird die als Bescheid intendierte Erledigung aber trotzdem nicht wirksam, wenn sie nicht gesetzmäßig zugestellt wurde.

Im Sinne der oben zitierten Bestimmungen des § 81 Abs. 6 und Abs. 7 BAO bleibt die Vertretungsbefugnis im Falle der Beendigung einer Personengemeinschaft insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligten Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird. Ein derartiger Widerspruch vor Erlassung des angefochtenen Bescheides ist nicht aktenkundig. Die in den Berufungen gemachten Äußerungen können allenfalls als Widerspruch gewertet werden, der jedoch nicht auf den mit 16.12.2004 datierten Bescheid zurückzuwirken vermag. Die Anführung der mit Schreiben vom 28.11.1994 bevollmächtigten AT-GmbH als Zustellungsbevollmächtigte erfolgte daher zu Recht.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO gilt die Zustellung einer einzigen Ausfertigung eines Feststellungsbescheides nur dann als Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung, wenn auf diese Rechtsfolge - was vorliegend nicht geschehen ist - in der Ausfertigung hingewiesen wird. Dies bedeutet, dass der Bescheid, mit dem das Unterbleiben der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1994 bis 1997 ausgesprochen wurde, nicht wirksam erlassen wurde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 101/Tz. 8, und die dort angeführte Judikatur).

Die Berufungen waren somit, weil der angefochtenen Erledigung keine Bescheidwirkung zukommt, als unzulässig zurückzuweisen.

Die Berufungsentscheidung wird, da das Berufungsvorbringen betreffend die vertretungsbefugte Person als Widerspruch im Sinne des § 81 Abs. 6 BAO gewertet wird, jeder Person zugestellt, die behauptetermaßen an der als atypisch stillen Gesellschaft intendierten Personenvereinigung beteiligt war.

Ein Eingehen auf das Vorbringen bezüglich der örtlichen Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde, der Rechtmäßigkeit der Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO sowie eine inhaltliche Beurteilung des Sachverhaltes erübrigte sich daher.

Ergänzend wird angemerkt: Nach Ansicht des Berufungssenates wurde der Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung, dass der Mitunternehmerschaft die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, mit den mit 6. April 2005 datierten Bescheiden (gemäß § 293b BAO berichtigten Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2002) im Hinblick auf die Formalerfordernisse rechtmäßig Rechnung getragen. Zum Spruch eines Feststellungsbescheides gehören nämlich auch die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile (vgl. Ritz, BAO³, § 188, Tz 10). Sind zwar die Bescheide an die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht mehr existente H-

GmbH&Mitges gerichtet, führen sie aber die einzelnen Beteiligten mit Name, Adresse, zuständigem Finanzamt und Steuernummer an, stehen die Bescheidadressaten unzweifelhaft fest. Dass gegen diese Bescheide innerhalb der Rechtsmittelfrist eine Berufung eingebracht worden wäre, ist nicht aktenkundig.

Wien, am 16. Oktober 2006