



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der FO. und Mitbesitzer, Miteigentümergemeinschaft, Adresse, vom 6. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 4. Oktober 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die sechs an lauter verschiedenen Adressen in Oberösterreich wohnhaften Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) sind Miteigentümer einer Liegenschaft, aus deren Bewirtschaftung sie durch Sandverkauf und Grundstückspacht gemeinsame Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen.

Für die streitgegenständlichen Jahre 2002 bis 2005 sind folgende mit der Überschrift „Bescheid“ versehene Erledigungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO ergangen:

Jahr	Text im Adressfeld	Einkünfte Betrag in €
Bescheid vom		
2002 05.04.2004	FO. U MITGES Adr.	46.977,66 €

2003 22.11.2004	FO. U MITGES Adr	54.901,80 €
2004 18.11.2005	FO. U MITGES Adr	54.138,56 €
2005 06.11.2006	FO. u Mitbes Adr.	35.502,3 €6

In diesen als „Bescheid“ bezeichneten Erledigungen des Finanzamtes, die keinen Hinweis iSd § 101 Abs. 3 BAO enthielten, wurden jeweils erklärungsgemäß trotz Anwendung der Nettomethode von der Summe der Einnahmen aus Sandverkauf und Grundstückspacht als Werbungskosten neben Zinsen, Bankspesen und Gemeindeabgaben auch eine „Substanzverringerung Sand 50% v. Bruttoentgelt pauschal lt. EStR“ abgezogen.

Nach einem diesbezüglichen Telefonat am 24. April 2007 wies der steuerliche Vertreter der Bw. mit Mail vom 12. Juni 2007 den Mitarbeiter des zuständigen Teams der betrieblichen Veranlagung darauf hin, dass nach Rz 3204 der EStR 2000 keine Bedenken bestünden, bei Verpachtung zwecks Abbaus eines Bodenschatzes (z.B. Schotter) bei Ermittlung der diesbezüglichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sämtliche Werbungskosten (einschließlich Absetzung für Substanzverringerung) mit 50% der Bruttoerlöse (einschließlich Umsatzsteuer) zu berücksichtigen.

Über Aufforderung des Finanzamtes vom 18. Juni 2007 machten (bis 9. Juli 2007 beim Finanzamt einlangend) alle Bw. als Vertreterin nach § 81 BAO an der Adresse der gemeinschaftlichen Liegenschaft Frau I.O. namhaft.

Am **4. Oktober 2007** wurden vom Finanzamt **Bescheide** über die Feststellung von Einkünften gemäß **§ 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2005** erlassen, darin die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf 59.392,05 € für 2002, 69.369,55 € für 2003, 63.715,78 € für 2004 und 39.687,51 € für 2005 erhöht und dies in einer Beilage vom 5. Oktober 2007 unter Hinweis auf Rz 3204 der EStR wie folgt begründet:

„Wird ein zum Privatvermögen gehöriger Bodenschatz verpachtet (zB Schotterabbauvertrag), bestehen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Bedenken, sämtliche Werbungskosten (einschließlich AfS) in Höhe von 50% der Bruttoerlöse (einschließlich Umsatzsteuer) zu berücksichtigen (Bruttomethode). Bei Anwendung der Nettomethode können Werbungskosten (einschließlich AfS) mit 40% der Nettoerlöse (ohne Umsatzsteuer) geschätzt werden.“

Diese an „FO. u Mitbes z.H. O.I., Lageadresse, adressierten Bescheide vom 4. Oktober 2007, die den im § 101 Abs. 3 BAO vorgesehenen Hinweis „*Der Bescheid hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugter Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 BAO).*“ enthalten, samt Begründung vom 5. Oktober 2007 wurden von der von den Bw. namhaft gemachten Vertreterin I.O. nachweislich am 9. Oktober 2007 übernommen.

Mit Schriftsatz vom **6. November 2007** wurde vom oben genannten steuerlichen Vertreter namens der Bw. gegen diese Bescheide vom 4. Oktober 2007 **Berufung** erhoben, die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide beantragt und dies wie folgt begründet:

Für die Kalenderjahre 2002-2005 seien bereits Feststellungsbescheide in den Vorjahren ergangen. Eine neuerliche Feststellung der Einkünfte sei daher ohne Wiederaufnahme des Verfahrens nicht möglich. Ein Wiederaufnahmebescheid bzw. eine Begründung für eine Wiederaufnahme lägen nicht vor.

Die Bescheide seien jeweils Frau IO. zugestellt worden. Sofern ein Zweifel an der Zustellungsberichtigung bestanden hätte, so hätte die Behörde gemäß § 81 Abs. 2 BAO eine andere Person namhaft machen können. Im Übrigen heile jeder tatsächliche Zugang eines Schriftstückes an den Berechtigten einen Zustellungsmangel.

Weiters werde auf das Erkenntnis des VwGH 28.02.2007, 2006/13/0161, verwiesen, wonach die neuerliche Zustellung eines Dokumentes gemäß § 6 Zustellgesetz keine Rechtswirkung mehr auslöse. Im Hinblick auf dieses Erkenntnis werde die Auffassung vertreten, dass die bekämpften Bescheide vom 4. Oktober 2007, Begründung vom 5. Oktober 2007, ohnehin keine Rechtswirkung mehr erzeugten und demnach nichtige Bescheide vorlägen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **10. Jänner 2008** wies das Finanzamt die Berufung gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2005 vom 4. Oktober 2007 nach Zitierung des § 93 Abs. 2, § 191 Abs. 1 lit. c und Abs. 3, § 81 Abs. 2 und § 101 Abs. 3 BAO zusammenfassend mit folgender Begründung ab:

Ein Feststellungsbescheid werde demnach gegenüber einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit und gegenüber ihren Mitgliedern nur dann wirksam, wenn er an die Personengemeinschaft als solche adressiert und zu Handen des von ihr namhaft gemachten gemeinsamen Bevollmächtigten zugestellt werde. Mit dieser Zustellung gelte die Zustellung des Bescheides an alle Mitglieder als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge im Bescheid hingewiesen werde. Die Wirksamkeit des Bescheides trete ein. Werde ein solcher Feststellungsbescheid nicht an den von der Personenvereinigung namhaft gemachten zugestellt, so werde der Bescheid überhaupt nicht wirksam (Ritz, BAO², Rz 8 zu § 101).

Im vorliegenden Fall sei niemand als gemeinsamer Bevollmächtigter gegenüber der Abgabenbehörde namhaft gemacht worden. Die Feststellungsbescheide seien an FO. u Mitges gerichtet, jedoch nicht entsprechend der Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO zu Handen des von der Personengemeinschaft namhaft gemachten gemeinsamen Bevollmächtigten adressiert und zugestellt worden. Die Bescheide seien daher nicht wirksam geworden, und zwar weder gegenüber der Personenvereinigung noch gegenüber irgendeinem der Gesellschafter (Mitglieder).

Es handle sich daher im gegenständlichen Fall um Nichtbescheide.

Mit Schriftsatz vom **11. Februar 2008** wurde der **Antrag auf Vorlage** der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist die Rechtsfrage strittig, ob den oben in der Tabelle angeführten ursprünglichen Erledigungen des Finanzamtes Bescheidcharakter zukommt.

Gemäß **§ 93** Abs. 2 Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961 (**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.

Zu ergehen haben auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheide gem. **§ 191 Abs., 1 lit. c BAO** an die betreffende Personenvereinigung (-gemeinschaft).

Sie wirken nach **§ 191 Abs. 3 lit. b BAO** gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Die Wirksamkeit setzt (außer der Wirkung) auch die Zustellung des Bescheides voraus (Ritz, BAO³; § 188 Tz 20).

Aus dem Wesen der einheitlichen Feststellung (Wirkung des Bescheides gegen alle Beteiligten) ergibt sich nach Ansicht des VwGH die gänzliche Unwirksamkeit eines Feststellungsbescheides, wenn er auch nur einem der Beteiligten gegenüber aus Rechtsgründen nicht wirksam sein kann (Ritz, aaO, § 188 Tz 21, unter Hinweis auf VwGH 27.06.1991, 91/13/0002 – geschäftsunfähiger Beteiligter ohne gesetzlichen Vertreter; und VwGH 21.02.1984, 82/14/0165, 83/14/0238 – Verstorbener statt Verlassenschaft bzw. Erben als Beteiligter bezeichnet).

Gemäß **§ 101 Abs. 3 BAO** idF BGBl. I Nr. 99/2006 sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 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.

Gemäß § 81 Abs. 1 BAO idF BGBI. Nr. 151/1980 sind abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben nach Abs. 2 diese hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Solange und soweit eine Namhaftmachung im Sinn des ersten Satzes nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind hievon zu verständigen.

Werden an alle Gesellschafter (Mitglieder) einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dieser ihrer Eigenschaft schriftliche Ausfertigungen einer Abgabenbehörde gerichtet, so gilt nach Abs. 7 der nach Abs. 1 bis 5 für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) Zustellungsbevollmächtigte auch als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der Gesellschafter (Mitglieder).

Ritz aaO, § 101 Tz 7-10 führt zur Zustellfiktion bei Personenvereinigungen(-gemeinschaften) im Wesentlichen Folgendes aus:

7. Die im § 101 Abs. 3 vorgesehene Zustellfiktion betrifft schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren ergehen. Betroffen sind ua einheitliche und gesonderte Feststellungen von Einheitswerten (§ 186) und Einkünften (§ 188); dies ergibt sich aus dem Klammerausdruck im ersten Satz des § 101 Abs. 3 („191 Abs. 1 lit. a und c“). Die Zustellfiktion setzt die Zustellung der Ausfertigung an die nach § 81 vertretungsbefugte Person und den Hinweis auf die Rechtsfolgen (somit auf die Zustellwirkung) in der Erledigung voraus.

8. Wird ein solcher Feststellungsbescheid nicht an den von der Personenvereinigung (gem. § 81 Abs. 2) namhaft Gemachten bzw. an den von der Abgabenbehörde bescheidmäßig Bestellten zugestellt, sondern zB an einen der Gesellschafter (Mitglieder), so wird der Bescheid überhaupt nicht wirksam; und zwar weder gegen die Personenvereinigung

(-gemeinschaft) noch gegen irgendeinen der Gesellschafter (Mitglieder), auch nicht gegen denjenigen, dem das Schriftstück zugestellt wurde (vgl. VwGH 20.03.1989, 88/15/0131).

9. Aus dem Wesen der Einheitlichkeit der Feststellung ergibt sich nach dem Erk des VwGH 27.06.1991, 91/13/0002, die Unwirksamkeit eines solchen Bescheides, wenn im Zeitpunkt der Zustellung auch nur ein Gesellschafter (Mitglied) nicht handlungsfähig ist und keinen gesetzlichen Vertreter hat.

Nach VwGH 02.07.2002, 98/14/0223, entfaltet ein an „Dr. A und Mitges, zHd. des Vertreters iSd § 81“ zugestellter Bescheid, der keinen Hinweis nach § 101 Abs. 3 enthält, in seinem Abspruch über die Feststellung (bzw. das Unterbleiben einer Feststellung) von Einkünften nach § 188 im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit einer solchen Feststellung geprägte Wesen insgesamt keine Wirkung (ebenso VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114; 28.10.2004, 2001/15/0028; 28.01.2005, 2001/15/0092; aM Ellinger ua, BAO3, § 101 Anm. 15, wonach bei Fehlen des Hinweises die Erledigung gegenüber der Personenvereinigung wirksam wird).

10. § 101 Abs. 3 gilt nicht nur für die genannten Feststellungsbescheide, sondern auch für diesbezüglich abändernde (aufhebende) Bescheide (zB gem. § 293, § 293b, § 295a, § 299 und § 303; vgl. zu § 299, VwGH 12.9.1996, 96/15/0161) weiters (dem § 190 Abs. 1 zweiter Satz zufolge) sinngemäß für Bescheide, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben („Nichtfeststellungsbescheide“, vgl. BMF, AÖF 1996/80; VwGH 20.9.2001, 98/15/0034; aM Stoll, GesRZ 1998, 118 ff.).

§ 101 Abs. 3 zwingt die Behörde nicht, von der (der Vereinfachung der Zustellung dienenden) Zustellfiktion Gebrauch zu machen; sie hindert insbesondere nicht die Zustellung an sämtliche Mitglieder der Gemeinschaft (VwGH 05.10.1994, 94/15/0004).

Ob eine Abgabenbehörde von der Zustellfiktion Gebrauch macht, liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung sind nach § 20 nicht nur Zweckmäßigkeitsoberlegungen zu berücksichtigen, sondern auch berechtigte Interessen der Parteien (Billigkeit iSd § 20). Daher ist von der Zustellfiktion beispielsweise kein Gebrauch zu machen, wenn der Abgabenbehörde bekannt ist, dass Gesellschafter gegeneinander prozessieren und daher um gesonderte Zustellung der Feststellungsbescheide ersuchen. In diesem Fall ist der Feststellungsbescheid jedem Gesellschafter zuzustellen (und der Hinweis iSd § 101 Abs. 3 im Bescheid zu unterlassen) bzw. jedenfalls dem Gesellschafter, der eine solche Zustellung begeht, der Bescheid gesondert zuzustellen und der Hinweis auf die Zustellfiktion entsprechend einzuschränken (BMF, SWK 2002, S 522).

Die in obiger Tabelle genannten Ersterledigungen betreffend die Jahre 2002 bis 2005 vom 5. April 2004 bis 6. November 2006 waren an die Gemeinschaft („...MITGES“ bzw. „...Mitbes“) als solche gerichtet und wurden laut Berufungsvorbringen Frau IO. (gemeint wohl I.O.) zugestellt. Vor dem 9. Juli 2007 wurde im gegenständlichen Fall weder durch die Bw.

(Miteigentümer) noch durch das Finanzamt nach § 81 Abs. 2 BAO eine Person als gemeinsamer Vertreter bestellt. Das Finanzamt hat in diesen als Bescheide intendierten Erledigungen insoweit konsequenterweise auch keinen Hinweis auf die Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO gemacht.

Die Zustellwirkung im Sinne des § 101 Abs. 3 zweiter Satz BAO ist deshalb im gegenständlichen Fall mangels des in dieser Gesetzesstelle vorgesehenen Hinweises auf diesen als Bescheid intendierten Erledigungen nicht eingetreten. Deshalb sind diese Erledigungen den Bw. (Miteigentümer) gegenüber, denen Einkünfte zugerechnet werden sollten, nicht wirksam geworden und entfalten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114; 20.11.1996, 95/15/0169; 12.09.1996, 96/15/0161; ebenso UFS 21.06.2004 RV/0156-G/04) im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit der Feststellung geprägte Wesen eines Bescheides nach § 188 BAO keine Rechtswirkung.

Wie oben erwähnt zwingt § 101 Abs. 3 BAO die Behörde nach der früheren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofe (VwGH 05.10.1994, 94/15/0004) nicht, von der (der Vereinfachung der Zustellung dienenden) Zustellfiktion nach dieser Gesetzesbestimmung Gebrauch zu machen und hindert nicht, alternativ eine Zustellung an sämtliche Mitglieder der Gemeinschaft vorzunehmen. Dies ist im gegenständlichen Fall jedoch nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht erfolgt. Die intendierten Erledigungen waren nämlich alle an die Personengemeinschaft als solche und an keinen der einzelnen sechs Miteigentümer bzw. Bw. adressiert und gerichtet. Übernommen („zugestellt“) wurden diese Erledigungen nach dem Berufungsvorbringen ausnahmslos von Frau I.O. („IO.“), die selbst keine Miteigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft ist und daher nicht zum Kreis der Personengemeinschaft der Bw. gehört.

In der Berufung wird weder behauptet, dass I.O. („IO.“), schon vor dem 9. Juli 2007 Zustellbevollmächtigte der Bw. gewesen wäre, noch dass die vier strittigen Erledigungen allen Bw. im Original tatsächlich vor dem 9. Oktober 2007 zugekommen sind.

Gemäß § 7 Abs. 1 Zustellgesetz, BGBI. Nr. 200/1982 idF BGBI. I Nr. 10/2004 geltend ab 1. März 2004 bis 31. Dezember 2007 gilt, wenn im Verfahren der Zustellung Mängel unterlaufen, die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist.

Ritz aaO, § 7 Zustellgesetz Tz4, führt dazu Folgendes aus:

Keine Heilung nach § 7 ZustG ist – zumindest nach hA – möglich, wenn die Zustellverfügung auf einen falschen Empfänger lautet (st Rspr. – seit VwGH 17.12.1980, 2942/79, Slg. 10.327A, verstärkter Senat – zB OGH 17.12.1985, 10 Os 154/85, EvBl. 1986/144; 3.12.1986, 1 Ob 667/86; VwGH 10.5.1994, 93/14/0140; 27.4.1995, 93/17/0267; OGH 10.12.1996, 5 Ob

2397/96b, *RdW* 1997, 275; *VwGH* 21.1.1998, 96/09/0354; 22.3.1999, 98/17/0192; *gIA Stoll, BAO*, 1047; *Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze* 1896; *Hauer/Leukauf, Verwaltungsverfahren* 6, 1852; *Hengstschläger, Verwaltungsverfahrensrecht* 2, Tz 242; *Thienel, Verwaltungsverfahrensrecht* 3, 337; *am Zib, ÖJZ* 1990, 129, und sich ihm anschließend *Feil, Zustellwesen* 4, 46).

§ 7 ZustG ist jedoch anwendbar, wenn die Zustellverfügung an X zu Handen Y lautet, dem Y zugestellt wurde und der nicht zustellungsbevollmächtigte Y das Schriftstück an X weiterleitet, weil es nach der Zustellverfügung auch für X bestimmt sei (VwGH 7.11.1989, 88/11/0243, ZfVB 1990/4/1929; 25.3.1996, 95/10/0052; 24.3.1998, 97/14/0151; 24.9.1999, 98/14/0134, 0138; 15.3.2001, 2000/16/0115).

Alle vier intendierten Erledigungen waren im gegenständlichen Fall an die Personengemeinschaft als solche und an keinen der einzelnen sechs Miteigentümer bzw. Bw. adressiert und gerichtet. Die in der Berufung nur in den Raum gestellte Heilung eines Zustellmangels (§ 7 Abs. 1 Zustellgesetz) kommt daher nach Ansicht der Berufungsbehörde im gegenständlichen Fall schon deshalb nicht in Frage.

Außerdem wurde in der Berufung nicht einmal behauptet, dass – geschweige denn wann – die Originale dieser Erledigungen allen Bw. tatsächlich zugekommen wären. Dagegen spricht nach Ansicht der Berufungsbehörde, dass es sich hier um sechs Personen mit unterschiedlichen Wohnadressen handelt. Überdies wäre nach Ansicht der Berufungsbehörde bei mehreren Adressaten eine Heilung eine Zustellmangels nur gegenüber jenem Bw. möglich, dem die Erledigung als Erstem zukommt (VwGH 21.02.2005, 2004/17/0061; 23.06.2003, 2002/17/0182; 29.08.1996, 95/06/95; 24.05.1996, 94/17/0320).

Abgesehen von Zustellfiktionen gilt ein an mehrere Personen gerichtetes Schriftstück nämlich nur an die Person zugestellt, die es übernommen hat (VwGH 22.03.1996, 92/17/0084).

Zusammenfassend ist die in § 191 Abs. 3 lit. b BAO festgelegte Wirkung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO bei den in obiger Tabelle genannten als Bescheide intendierten Erledigungen des Finanzamtes mangels Erfüllung der kumulativen Voraussetzungen (VwGH 02.08.2000, 99/13/0014)

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) nicht eingetreten. Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Daran vermag das von den Bw. ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH 28.02.2007, 2006/13/0161, nichts zu ändern, weil im gegenständlichen Fall die als Bescheid intendierten Erledigungen aus den oben dargestellten Gründen nicht wirksam geworden sind. Außerdem erkennen die Bw. den Inhalt des § 6 Zustellgesetz. Dieser lautet in der ab 1. März 2004 geltenden Fassung, BGBl. I Nr. 10/2004:

Ist ein Dokument zugestellt, so löst die neuerliche Zustellung des gleichen Dokuments keine Rechtswirkungen aus.

Ein gleiches Schriftstück ist nur eine inhaltlich vollkommen identische Ausfertigung eines bereits einmal zugestellten Schriftstückes, wozu auch das Datum des Bescheides gehört (VwGH 15.12.1995, 95/11/0333). Im gegenständlichen Fall tragen die bekämpften Bescheide vom 4. Oktober 2007 nicht nur ein anderes Datum als die in der obigen Tabelle aufgelisteten als Bescheid intendierten Erledigungen, sondern enthalten auch wie bereits oben erwähnt geänderte Feststellungen.

Diesen geänderten Feststellungen sind die Bw. nicht entgegen getreten. Das Finanzamt hat auf Grund der Tatsache, dass die Bw. den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach der Nettomethode ermitteln, die im Schätzungswege ermittelte Absetzung für Substanzverringerung von 50% der Bruttoerlöse auf 40% der Nettoerlöse reduziert (EStR 2000 RZ 3204). Eine derartige Differenzierung scheint sachgerecht und es bestehen nach Ansicht der Berufungsbehörde daher keine Bedenken dagegen.

Aus all diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. Februar 2009