



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Wth.Ges,

- 1.) vom 25. Jänner 2010 gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 18. Dezember 2009 des Finanzamtes A , St.Nr. b,
- 2.) vom 3. Mai 2010 gegen folgende Bescheide des Finanzamtes A, vom 30. März 2010 hinsichtlich St.Nr. Q
  - a) Zurückweisungsbescheid betreffend Berufung vom 25. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm [§ 190 Abs 1 BAO](#) für die Jahre 2006 bis 2008 hinsichtlich FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille,
  - b) Abweisungsbescheid betreffend Antrag vom 25. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) hinsichtlich der Berufungsfrist gegen die zuvor unter a) genannten Feststellungsbescheide,
  - c) Abweisungsbescheid betreffend Antrag vom 25. Jänner 2010 auf Aufhebung der zuvor unter a) genannten Feststellungsbescheide gemäß [§ 299 BAO](#)

entschieden:

- 1.) Der Berufung vom 25. Jänner 2010 gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 18. Dezember 2009 wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 18. Dezember 2009 werden aufgehoben.

2.) Aufgrund der Berufung vom 3. Mai 2010 werden die damit angefochtenen Bescheide wie folgt abgeändert

- a) Der Zurückweisungsbescheid vom 30. März 2010 zur Berufung vom 25. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm [§ 190 Abs 1 BAO](#) wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung wegen rechtlicher Nichtexistenz dieser Feststellungsbescheide ausspricht.
- b) Der Bescheid vom 30. März 2010, mit dem der Antrag vom 25. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) abgewiesen worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung dieses Antrages vom 25. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) ausspricht.
- c) Der Bescheid vom 30. März 2010, mit dem der Antrag vom 25. Jänner 2010 auf Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) abgewiesen worden ist, wird dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung dieses Antrages vom 25. Jänner 2010 auf Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) ausspricht.

### **Entscheidungsgründe**

A) Ablauf der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2006 und 2007 des Berufungswerbers vor Erlassung der angefochtenen Bescheide:

Der Berufungswerber (Bw) erklärte in seiner am 27. November 2007 eingelangten elektronischen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 neben anderen Einkunftsarten auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 176.083,92 €, welche sich zusammensetzten aus +246.083,92 € laut Beilage E1a (Einzelunternehmen) und -70.000 € laut Beilage E106b (Beteiligungen) betreffend St.Nr. D. Diese Steuernummer des Finanzamtes C war am 4. September 2007 der behauptete Mitunternehmerschaft – allerdings damals noch unter Verwendung der ursprünglichen Firma der Geschäftsherrin (vgl unten) – zugeordnet worden.

Das Finanzamt A erließ einen erklärungskonformen, mit 29. November 2007 datierten Einkommensteuerbescheid 2006 (ESt-Akt BI 5f/2006).

Der Bw erklärte in seiner am 28. Oktober 2008 eingelangten elektronischen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 neben anderen Einkunftsarten auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 174.640,51 €, welche sich zusammensetzten aus +259.640,51 € laut Beilage E1a und -85.000 € laut Beilage E11 (Beteiligungen) betreffend St.Nr. D.

Das Finanzamt A erließ einen mit 12. November 2008 datierten Einkommensteuerbescheid 2007, in welchem negative Einkünfte aus der Vermietung des Objektes E mit der Begründung, es liege Liebhaberei vor, nicht angesetzt wurden (ESt-Akt BI 13/2007). Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben, über welche mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2009 (ESt-Akt BI 44/2007) entschieden wurde: Ansatz des Verlustes aus Vermietung und Verpachtung betreffend das genannte Objekt, wobei die Einkommensteuer gemäß [§ 200 BAO](#) vorläufig festgesetzt wurde, weil ungewiss sei, ob der in der Prognoserechnung angesetzte Gesamtüberschuss erreicht werden könne.

Zwischen der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 12. November 2008 und der diesbezüglichen Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2009 teilte das Finanzamt F dem Finanzamt A am 27. November 2008 mit (ESt-Akt BI 14/2007), dass gemäß [§ 188 BAO](#) der Anteil des Bw an den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus seiner Beteiligung an der unter der Steuernummer G geführten Gesellschaft/Gemeinschaft für das Jahr 2007 mit -633,04 € festgestellt wurde.

Der erklärte und im Bescheid vom 12. November 2008 berücksichtigte diesbezügliche Einkünfteanteil hatte -633,05 € betragen.

Wegen Geringfügigkeit wurde keine Änderung durch Neuerlassung eines Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) durchgeführt. (Vgl ESt-Akt BI 14/2007)

Auch in der Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2009 sind betreffend das genannte Objekt noch -633,05 € Einkünfteanteil aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt. (Vgl UFS-Akt RV/1928-W/10, BI 70).

[Vgl. unten Punkt J/1, warum die Einkünftefeststellung des Finanzamtes F zur St.Nr. G vom 27. November 2008 trotz Geringfügigkeit bis zum Ergehen der Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2009 ein Anlass zum Vorgehen gemäß § 295 Abs.1 BAO gewesen wäre, jedoch jetzt kein solcher Anlass mehr ist, sodass das Ergehen des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2007 vom 18. Dezember 2009 dem Grunde nach nicht auf die Einkünftefeststellung vom 27. November 2008 gestützt werden kann.]

B) Zur Geschäftsherrin (Inhaberin des Handelsgewerbes/Handelsgeschäftes iSd [§ 178 HGB](#), Inhaberin des Unternehmens iSd [§ 179 UGB](#)), an der sich der Bw als stiller Gesellschafter beteiligte, woraus die oben unter Punkt A angeführten Beträge von -70.000 € für 2006 und -85.000 € für 2007 resultierten, ist aus dem Firmenbuch ersichtlich:

Am 8. August 2006 wurde unter FirmenbuchnummerH die „ursprünglicheFirmaGeschäftsherrin.“ mit Sitz in I und Geschäftsanschrift J durch das Landesgericht I in das Firmenbuch eingetragen. Die Erklärung über die Errichtung dieser

Gesellschaft (sogenannte Geschäftsherrin) datierte vom 19. Juni 2006; ein Nachtrag hierzu vom 15. Juli 2006.

Am 10. Juli 2007 wurde durch das Landesgericht K die Verlegung des Sitzes der Geschäftsherrin nach L und die Geschäftsanschrift M in das Firmenbuch eingetragen.

Am 9. Februar 2008 wurde durch das Landesgericht I bei der Geschäftsherrin in das Firmenbuch eingetragen:

- Firmenänderung auf „FirmaGeschäftsherrinGmbH“,
- Sitzverlegung nach N,
- Geschäftsanschrift O.

Am 23. Dezember 2008 wurde durch das Landesgericht I die Verlegung des Sitzes der Geschäftsherrin nach I und die Geschäftsanschrift J in das Firmenbuch eingetragen.

Als Geschäftsführer der Geschäftsherrin war ab Beginn bis 29. Februar 2008 und von 23. Dezember 2008 bis 3. Juli 2010 HerrP eingetragen.

Am 3. Juli 2010 wurde infolge der rechtskräftigen Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß [§ 39 FBG](#) die Auflösung der Geschäftsherrin im Firmenbuch eingetragen; ihre Firma wurde auf „GeschäftsherrinGmbHinLiquidation“ geändert.

C) Zum Steuerakt (Papierakt) betreffend FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille des Finanzamtes, abgekürzt: F-Akt (+Ausdrucke aus elektronischem Steuerakt im UFS-Akt zu „FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille (betr. div. GZ.)“, abgekürzt: UFS-R-Akt) hinsichtlich der Bildung und Vertretung der behaupteten Mitunternehmerschaft:

Die Geschäftsherrin schloss mit stillen Gesellschaftern in mehreren Beteiligungsunden/-tranchen in den Jahren 2006 bis 2008 Gesellschaftsverträge ab:

- Tranche 2006/I (per 31.8./1.9.2006): mit 97 Personen (davon 3 doppelt angeführt) laut von der Geschäftsherrin am 31. Mai 2007 beim Finanzamt in K eingebrachter Liste (Tabelle), wobei der Bw unter der laufenden Nummer 20 mit Einzahlungsbetrag (vorvorletzte Spalte) = Nominale (vorletzte Spalte) = atypisch stille Einlage (letzte Spalte) = jeweils 25.000,00 € angeführt ist;
- Tranche 2007/I (per 31.1./1.2.2007): mit 5 Personen laut von der Geschäftsherrin am 31. Oktober 2007 beim Finanzamt eingebrachter Liste (Tabelle), wobei der Bw nicht angeführt ist;
- Tranche 2007/II (per 31.8./1.9.2007): mit 101 Personen (davon 3 doppelt angeführt) laut von der Geschäftsherrin am 30. Mai 2008 eingebrachter Liste (Tabelle), wobei der Bw unter der laufenden Nummer 23 mit Einzahlungsbetrag (vorvorletzte Spalte) = Nominale

(vorletzte Spalte) = atypisch stille Einlage (letzte Spalte) = jeweils 25.000,00 € angeführt ist;

- Tranche 2008/I (per 31.3./1.4.2008) mit 36 Personen, wobei der Bw nicht angeführt ist;
- Tranche 2008/II (per 31.8./1.9.2008) mit 21 Personen, wobei der Bw unter der laufenden Nummer 6 mit Einzahlungsbetrag (vorvorletzte Spalte) = Nominale (vorletzte Spalte) = atypisch stille Einlage (letzte Spalte) = jeweils 20.000,00 € auf der Liste angeführt ist.

Die jeweils neun Monate nach dem Zusammenschlußstichtag erfolgende Meldung an das Finanzamt korrespondiert mit der Aussage in den Musterverträgen, wonach es sich um Zusammenschlüsse gemäß Art IV UmgrStG handle: Gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 iVm [§ 13 Abs 1 UmgrStG](#) kann der Stichtag bis zu neun Monate vor Meldung an das Finanzamt (bei Vorgängen ohne Firmenbucheintragung) liegen.

Das Finanzamt C (FA Nr. c) vergab für die FirmaGeschäftsherrinGmbH [bzw damals noch: ursprünglicheFirmaGeschäftsherrin .] & atypisch stille Gesellschafter am 4. September 2007 die St.Nr. (c -)d.

Als Vertreter gemäß [§ 81 BAO](#) wurde bei dieser Steuernummer vom Finanzamt in der EDV am 4. September 2007 die WT-Gesellschaft<sup>1</sup> und am 5. Oktober 2007 die Geschäftsherrin erfasst (UFS-R-Akt BI 6).

Zur Beurteilung, ob überhaupt jemand rechtlich zur Vertretung gemäß [§ 81 BAO](#) berufen worden war, und – wenn ja – wer, sind folgende zwei Schriftstücke aktenkundig:

Mit einem von der Geschäftsherrin – datiert mit 31. Mai 2007 – unterfertigten Formular 'Verf16' war dem Finanzamt C bekanntgegeben worden:

Ort der Geschäftsleitung: m;

Beginn der unternehmerischen Tätigkeit: 31. August 2006;

Rechtsform: Atypisch stille Gesellschaft;

keines der vier Kästchen betreffend Vollmacht zur steuerlichen Vertretung, Auftrag zur Anmeldung, Vollmacht zum Empfang sämtlicher Schriftstücke, Vertreter gemäß [§ 81 BAO](#) war angekreuzt, jedoch war in der Zeile zwischen den letzten beiden Kästchen angegeben: „Zustelladresse: WT-gesellschaft<sup>1</sup>“

Am 28. August 2007 war vom Finanzamt C eine „Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme“ aufgenommen worden, woran laut Unterschriften seitens des Finanzamtes ein Erhebungsorgan und seitens ursprüngl.FirmaGeschäftsherrin. & atypische stille Gesellschafter zwei Personen teilnahmen; die erste dieser Unterschriften kann herrP zugeordnet werden; zur zweiten dieser Unterschriften ist nach der Aktenlage keine Zuordnung

möglich. (Die Niederschrift enthält weder den Namen des Leiters der Amtshandlung noch der anwesenden Parteien in Klarschrift.)

Unter „Die Buchhaltung wird vorgenommen von“ ist angegeben: „Wt-Gesellschaft1“

Unter ‘Angaben zum Geschäftsführer’ ist angegeben: „Hr. Ing. P – GmbH“; darunter ist unter ‘Angaben zur zeichnungsberechtigten Person’ angegeben: „w.o.“.

Weiter unten wird ausgeführt: „Die Geschäftsführung und Vertretung nach aussen steht nur der Geschäftsherrin, der ursprüngl.Fa.Geschäftsherrin.“

In den Musterverträgen zu den Beteiligungstranchen heißt es, wobei „R“ die Kurzbezeichnung der Geschäftsherrin ist: „Zur Geschäftsführung und Vertretung ist nur die R berechtigt und verpflichtet. Im Außenverhältnis ist nur die R berechtigt aufzutreten. Der atypisch stille Gesellschafter ist im Innenverhältnis wie ein Gesellschafter mit den Rechten und Pflichten eines Kommanditisten zu behandeln. Die R erklärt, dass sie bei sämtlichen außergewöhnlichen Maßnahmen die Zustimmung der Gesellschafter einholen wird.“

D) Zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärungen) für die Jahre 2006 bis 2008 sowie zur abgabenbehördlichen Außenprüfung und deren (gescheiterte; vgl unten Punkte H und I) bescheidmäßige Umsetzung:

Nachdem das Wohnsitzfinanzamt eines stillen Gesellschafters Anfragen – zunächst an das Finanzamt A – betreffend die aus der Beteiligung an der Geschäftsherrin geltend gemachten Verluste gestellt hatte, begann aufgrund eines Prüfungsauftrages des Finanzamtes C vom 30. Jänner 2008 ein Betriebsprüfer des Finanzamtes C am 4. März 2008 eine Außenprüfung bei FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch stille Gesellschaft.

Nachdem die elektronische Einreichung der Feststellungserklärung 2006 gescheitert war, wurde eine von der Geschäftsherrin am 31. März 2008 unterfertigte Erklärung der Einkünfte der FirmaGeschäftsherrinGmbH und atypisch stille Gesellschafter für 2006 eingereicht, worin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -9.171.338,85 € und der davon auf den Bw entfallende Anteil mit -74.146,46 € angegeben waren.

Am 16. Februar 2009 wurde eine Einkünftefeststellungserklärung für 2007 betreffend FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille elektronisch eingebracht, worin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -11.658.228,96 € und der davon auf den Bw entfallende Anteil mit -90.745,44 € angegeben waren.

Für das Jahr 2008 wurde keine Einkünftefeststellungserklärung betreffend FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille eingebracht.

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

Mit Schreiben auf Formular Verf58 betreffend Aktenabtretung vom 22. Oktober 2009 teilte das Finanzamt C dem Finanzamt A mit, dass die FirmaGeschäftsherrinGmbH & atyp. stille Gesellschaft den Ort der Geschäftsleitung am 23. Dezember 2008 nach I verlegt habe. Auf einer Beilage zum Aktenabtretungsformular Verf58 wurde ausgeführt: „... sind vom finanzamtA die neuen Steuernummern zu vergeben. Anschließend sind die Prüfungsfälle durch den zuständigen Teamleiter im BP 2000 wieder an das jetzt nur noch für den Prüfungsabschluss zuständige FA C freizugeben. Nach Abholung des Prüfungsfalles durch den Teamleiter und Zuteilung an den jeweiligen Prüfer kann eine neue AB-Nr. [Anm: Auftragsbuch-Nummer] vergeben werden, die dann allerdings nur noch für interne Zwecke gedacht ist. Nach Aussen bleibt die alte AB-Nr. aufrecht. Die Berichts- und Bescheidausfertigung erfolgt dann durch das FinanzamtC im Namen des finanzamt.A unter Angabe der neuen Steuernummer jedoch der alten AB-Nr. Die körperlichen Akten verbleiben bis zur endgültigen Erledigung des Betriebsprüfungsverfahrens beim Finanzamt.C und werden nach Abschluß sämtlicher Verfahren an das neu zuständige finanzamtA übermittelt.“

Die (EDV-mäßige) Aktenabtretung erfolgte am 2. November 2009, wobei das Finanzamt A der FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille die Steuernummer Q zuteilte.

Laut Vorhaltsbeantwortungen des Finanzamtes A vom September 2010 ist der Prüfungsfall dann auch tatsächlich wieder dem Finanzamt C elektronisch zum Zweck der sogenannten Prüfung in Nachbarschaftshilfe zugeteilt worden. [Anm: Der hier nicht unmittelbar verständliche Begriff der Nachbarschaftshilfe kommt daher, dass ursprünglich damit gemeint war, dass das zuständige Finanzamt einem Betriebsprüfer, der in einem benachbarten Finanzamt – genaugenommen: in dem für ein benachbartes Gebiet örtlich zuständigen Finanzamt – tätig war, den schriftlichen Prüfungsauftrag erteilte. Dieser – einen Bescheid darstellende und notwendigerweise schriftliche (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 148 Tz 1ff) – Prüfungsauftrag enthält iSd [§ 148 Abs 1 BAO](#) das Prüfungsorgan als Person.]

Der beim Finanzamt C tätige Betriebsprüfer, der die Außenprüfung durchgeführt hatte, erstellte den mit 6. November 2009 datierten Außenprüfungsbericht mit dem Finanzamt A als Behördenbezeichnung.

Der Teamleiter dieses Prüfers ist Herr S.

Ein verwaltungsinterner Organisationserlass soll die Approbationsbefugnis für Bescheide, die nach einer in sogenannter Nachbarschaftshilfe durchgeführten Prüfung ergehen, dem Teamleiter des Prüfers zuweisen (vgl unten Punkt H/d).

[Anm: Wie noch auszuführen ist, wird in der vorliegenden Berufungsentscheidung jedoch

davon ausgegangen, dass verwaltungsinterne Erlässe die Approbationsbefugnis im Sinne des [§ 96 Satz 1 BAO](#) nicht wirksam an Organwalter eines anderen Finanzamtes übertragen können. Die Verbindlichkeit dieses Erlasses innerhalb der weisungsgebundenen Abgabenverwaltung (ohne UFS) ist hier nicht zu thematisieren.]

Aus den im F-Akt bei der jeweiligen Jahresfahne des F-Aktes abgehefteten Zweitschriften, dem Rückschein, dem Fristverlängerungsantrag (vgl unten) und den Vorhaltsbeantwortungen des Finanzamtes A vom September 2010 geht hervor, dass am 12. November 2009 dem herrP – mit dem Textverarbeitungsprogramm MS-Winword erstellte – Ausfertigungen folgender Schreiben übergeben wurden, auf denen jeweils das Finanzamt A als Behörde angegeben war und die „Für die Vorständin“ von Herrn S unterzeichnet waren:

- mit 11. November 2009 datierter ´Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO´ an FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille z.H. FirmaGeschäftsherrinGmbH, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2006 betreffend der FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille unterbleibe für die namentlich angeführten 101 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei unter der laufenden Nummer T1 derBerufungswerber angeführt ist;
- mit 11. November 2009 datierter ´Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO´ an FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille z.H. FirmaGeschäftsherrinGmbH, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2007 betreffend der FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille unterbleibe für die namentlich angeführten 156 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei unter der laufenden Nummer T2 derBerufungswerber angeführt ist;
- mit 11. November 2009 datierter ´Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO´ an FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille z.H. FirmaGeschäftsherrinGmbH, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2008 betreffend der FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille unterbleibe für die namentlich angeführten 171 Personen bzw. Personengemeinschaften, wobei unter der laufenden Nummer T3 derBerufungswerber angeführt ist

Diese ´Feststellungsbescheide´ enthalten jeweils den Hinweis: „Der Bescheid hat Wirkung gegenüber allen oben genannten beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften § 191 iVm § 190 Abs.1 BAO. Mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 iVm § 190 Abs.1 BAO).“ Die Begründung sei dem angeschlossenen Bericht über die Ergebnisse der Außenprüfung zu entnehmen.



Hingegen waren folgende Maßnahmen rein finanzverwaltungsintern und führten insb zu Mitteilungen über die festgestellten Einkünfteanteile für die Einkommensteuerakten der (behaupteterweise) Beteiligten:

- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEEN GEM. [§ 188 BAO](#) 2006“ vom 14. Dezember 2009 an „KurzbezeichnungGeschäftsherrin & atyp Still“ „z.H. Finanzamt C.“ zur Feststellung der im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 101 Beteiligte mit jeweils Null (vgl UFS-R-Akt BI 11-13);
- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEEN GEM. [§ 188 BAO](#) 2007“ vom 14. Dezember 2009 an „KurzbezeichnungGeschäftsherrin & atyp Still“ „z.H. Finanzamt C.“ zur Feststellung der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 156 Beteiligte mit jeweils Null (vgl aaO BI 14-16)
- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEEN GEM. [§ 188 BAO](#) 2008“ vom 14. Dezember 2009 an „KurzbezeichnungGeschäftsherrin & atyp Still“ „z.H. Finanzamt C.“ zur Feststellung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und der Anteile an den Einkünften für 156 Beteiligte mit jeweils Null (vgl aaO BI 17-19)
- Über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellter „BESCHEID ÜBER DIE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEEN GEM. [§ 188 BAO](#) 2008“ vom 15. Dezember 2009 an „KurzbezeichnungGeschäftsherrin & atyp Still“ „z.H. FINANTAMT c.“ zur Berichtigung gemäß [§ 293 BAO](#) des vorgenannten Bescheides vom 14. Dezember 2009, sodass die Anteile des Jahres 2008 an den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv Null für 171 Beteiligte mit jeweils Null festgestellt wurden (vgl aaO BI 20-22)

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2009 stellte RA Dr. U in Vertretung von neuerNameDesGeschäftsführersDerGeschäftsherrin, vormals P, dieser wiederum in Vertretung u.a. für die FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille, den Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfristen bis 28. Februar 2010 u.a. für die am 12. November 2009 dem Geschäftsführer durch Übergabe zugestellten drei o.a. Feststellungsbescheide nach § 92 iVm [§ 190 Abs. 1 BAO](#) (vgl UFS-R-Akt BI 95-97). [Anm: Entgegen dem Vorbringen des Bw war

Herr Dr. U als Rechtsanwalt zu einem derartigen Einschreiten befugt. Dieses Einschreiten kann entgegen dem Vorbringen des Bw auch nicht (rückwirkend) eine am 12. November 2009 wirksame Zustellvollmacht bedeuten.]

Die Zweitschrift einer derartigen, bescheidmäßigen Fristverlängerung an FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille z.H. FirmaGeschäftsherrinGmbH ohne Hinweis iSd [§ 101 BAO](#) ist aktenkundig (vgl UFS-R-Akt BI 98). [Es kann hier jedoch dahingestellt bleiben, ob dadurch oder durch die Antragstellung mittels Hemmung des Fristenlaufes gemäß [§ 245 Abs. 3 und 4 BAO](#) auch mit Wirkung für die stillen Beteiligten im Ergebnis eine Rechtsmittelfristverlängerung bis 28. Februar 2010 eingetreten ist, was zutreffendenfalls – unter der Voraussetzung der rechtlichen Existenz der am 12. November 2009 zugestellten (vermeintlichen) Feststellungsbescheide, von der hier freilich nicht ausgegangen wird – die Zurückweisung des Wiedereinsetzungsantrages hinsichtlich der noch nicht abgelaufenen Berufungsfrist zur Folge haben müsste. Denn laut Spruchpunkt 2/b der vorliegenden Berufungsentscheidung erfolgt ohnehin bereits aufgrund der Begründung unter Punkt J/2/b eine Zurückweisung des Wiedereinsetzungsantrages.]

E) Zu den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden vom 18. Dezember 2009:

Das Finanzamt A erließ – datiert mit 18. Dezember 2009 – an den Bw zu Händen seiner steuerlichen Vertretung gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#)

- einen Einkommensteuerbescheid 2006 (ESt-Akt BI 17/2006), in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 246.083,92 € (d.h. um 70.000 € höher als im vorherigen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 29. November 2007) angesetzt waren; aufgrund der daraus resultierenden Änderungen an der Einkommensteuerveranlagung 2006 wurde die Einkommensteuer um 35.000 € höher als mit dem Vorbescheid vom 29. November 2007 festgesetzt;
- einen Einkommensteuerbescheid 2007 (ESt-Akt BI 54/2007), in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 259.640,51 € (d.h. um 85.000 € höher als in der Berufungsvorentscheidung zur Einkommensteuer 2007 vom 15. Mai 2009) angesetzt waren; aufgrund der daraus resultierenden Änderungen an der Einkommensteuerveranlagung 2007 wurde die Einkommensteuer (vorläufig) um 42.500 € höher als mit dem Vorbescheid vom 15. Mai 2009 festgesetzt;

wobei diese Einkommensteuerbescheide vom 18. Dezember 2009 jeweils folgende Begründung enthielten:

„Die Änderung gem. [§ 295 BAO](#) erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des

Finanzamt A zu Steuernummer Q vom 11.11.2009.

Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.“

Die genannte zusätzliche Bescheidebegründung (ESt-Akt Bl 55ff/2007) entspricht der Begründung des Betriebsprüfungsberichtes zu Firma Geschäftsherrin GmbH & atypisch Stille.

Demnach erfolgte die Konzeption des gegenständlichen Anlegermodells durch die T, J, ebenso der Vertrieb der atypisch stillen Beteiligungen, wozu man sich auch selbständiger Vermögensberater/Finanzdienstleister bediente. Die Abwicklung der Aktivitäten der Geschäftsherrin erfolgte in den Räumlichkeiten der t GmbH in I. Bei der Geschäftsherrin waren keine Dienstnehmer beschäftigt.

Laut konkreten Anlegerinformationen hätte die Geschäftsherrin ein Produkt betreffend verteilte Datenbanken und verteilte Informationssysteme entwickeln und auf den Markt bringen sollen. Die Geschäftsherrin schloss Verträge mit V GmbH und W GmbH über den Ankauf von Know-How und Fertigstellung des erworbenen Know-How. Diesbezügliche Abrechnungen erfolgten in den Jahren 2006 bis 2008, wobei die im Jahr 2008 abgerechneten Beträge aufwandswirksam bereits im Jahr 2007 berücksichtigt wurden (Rückstellung bzw. Einbuchung als Verbindlichkeit). Es handelte sich dabei um insgesamt 19.804.600 € Aufwand, der bei der Geschäftsherrin verbucht wurde, wobei die Geschäftsherrin nur 2.745.000 € an V GmbH bezahlte – in Teilbeträgen und größtenteils in bar unmittelbar nach dem Einlangen der Geldeinlagen der stillen Gesellschafter. Die zu leistenden Einlagen aller stillen Gesellschafter beliefen sich auf 7.700.412 €.

Die Geldeinlagen der stillen Gesellschafter wurden nicht für Entwicklung und Weiterentwicklung des Produktes 'verteilte Datenbanksysteme' eingesetzt, sondern primär zur Abdeckung von Kosten für Konzeption und Entwicklung des Beteiligungsmodells, für den Vertrieb der atypisch stillen Beteiligungen, Beratungskosten sowie für die Zahlungen an V GmbH.

Die Wertlosigkeit des eingekauften Know-How wurde geschlossen aus:

- Die der Betriebsprüfung vorgelegten 39 Ordner mit Papier, vier DVDs und eine CD, welche das Know-How der Geschäftsherrin bzw. dessen Inhalte enthalten hätten sollen, bestanden aus Fotokopien von Büchern und freien Internet-Inhalten.
- Bei der V GmbH und der W GmbH, welche ihr Know-How behaupteterweise im Ausland zugekauft hatten, wurde festgestellt, dass es sich beim dortigen Know-How ebenfalls um Fotokopien von Büchern, Fachartikeln sowie um freie Internet-Inhalte handelte. Die vermeintlichen 'Lieferanten' konnten an die Geschäftsherrin daher keine werthaltigen

Leistungen erbringen, zumal sie auch kein Personal mit entsprechender Fachkompetenz beschäftigten.

- Die Geschäftsherrin beschäftigte kein Personal und konnte daher keine eigenen Entwicklungen oder Weiterentwicklungen vornehmen.
- Auf Vorhalt der Betriebsprüfung gab herrP, der auch Geschäftsführer der V GmbH und der W GmbH war, zu, dass kein Leistungsaustausch stattgefunden habe und dass er die der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen im Auftrag und auf Druck der wahren Machthaber hergestellt habe, um die vorgenommenen Verrechnungen gegenüber der Betriebsprüfung plausibel erscheinen zu lassen.

Die bei der Geschäftsherrin fehlende Gewinnerzielungsabsicht bewirkte nach Ansicht von Finanzamt und Betriebsprüfer unter Verweis auf die den Einkunftstatbeständen zugrundeliegende Markteinkommenstheorie, dass die Tätigkeit der Geschäftsherrin nicht steuerbar sei, ohne dass es einer Liebhabereiprüfung bedürfe.

Somit liege auch keine ertragsteuerliche Mitunternehmerschaft vor. Die atypisch stillen Beteiligungen stellten keine mitunternehmerischen Beteiligungen dar. Die Voraussetzungen für eine Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) lägen nicht vor.

Mit Telefax vom 25. Jänner 2010 (Montag) erhob die steuerliche Vertretung namens des Bw Berufung gegen die am 23. Dezember 2009 zugestellten Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 18. Dezember 2009 unter Beantragung ihrer ersatzlosen Aufhebung (ESt-Akt Bl 70ff/2007; die Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide ist hier nicht gegenständlich). Die Grundlagenbescheiden seien dem Bw gegenüber mangels ordnungsgemäßer Zustellung nicht wirksam geworden. Die Bescheidänderungen gemäß [§ 295 BAO](#) seien ohne Rechtsgrundlage erfolgt. Offenbar sei die Zustellung der Feststellungsbescheide zu Händen des Geschäftsführers der Geschäftsherrin der atypisch stillen Gesellschaft erfolgt, gegen welchen strafrechtliche Ermittlungen liefen, in deren Zuge er auch in Untersuchungshaft genommen worden sei. Dieser Geschäftsführer sei unerreichbar und er habe keine Informationen an die von den Feststellungsbescheiden betroffenen atypisch stillen Gesellschafter weitergegeben.

Die Geschäftsherrin bzw deren Geschäftsführer stellten daher keinen ordnungsgemäßen gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten der atypisch stillen Gesellschaft iSd [§ 101 Abs. 3 BAO](#) dar. Der bescheiderlassenden Abgabenbehörde seien diese Umstände bekannt gewesen, weshalb die Zustellung an die Geschäftsherrin bzw deren Geschäftsführer daher gegen die berechtigten Interessen der Parteien und außerhalb der gesetzmäßigen Ermessensübung iSd [§ 20 BAO](#) gelegen sei. Dem Finanzamt als Privatbeteiligtem im Strafverfahren sei bekannt gewesen, dass herrP aufgrund von gerichtlichen Weisungen und auch „physisch“ [ev.

gemeint: psychisch; wurde vom Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung so aufgefasst] nicht mehr in der Lage gewesen sei, als Geschäftsführer zu agieren.

Das Finanzamt A erließ zur Berufung vom 25. Jänner 2010 eine abweisende, mit 29. März 2010 datierte Berufungsvorentscheidung (ESt-Akt BI 92ff/2007). Laut Gesellschaftsverträgen sei zur Geschäftsführung und Vertretung nur die Geschäftsherrin berechtigt und verpflichtet; im Außenverhältnis sei nur die Geschäftsherrin berechtigt aufzutreten. Die Geschäftsherrin werde ihrerseits durch den Alleingeschäftsführer herrP vertreten. herrP sei von 25. Juni 2009 bis 3. September 2009 in Untersuchungshaft gewesen; die Zustellung der Feststellungsbescheide an ihn sei erst am 12. November 2009 erfolgt. Er habe sich einer steuerlichen Vertretung und einer anwaltlichen Vertretung bedient. Die Vermutung, dass er psychisch nicht in der Lage gewesen sei, sei eine Vermutung des Bw; die Prüfungsorgane hätten diesen Eindruck nicht gehabt. Indem das Landesgericht I dem Herrn P untersagt habe, mit Mitbeschuldigten Kontakt aufzunehmen, sei es ihm nicht unmöglich gemacht worden, mit den atypisch stillen Gesellschaftern Kontakt aufzunehmen; denn diese gehörten nicht dem Kreis der Beschuldigten an. Das LKA habe Mitte 2009, also lange vor Ergehen der Feststellungsbescheide, Fragebögen an die atypisch stillen Beteiligten versandt. Der Wortlaut des [§ 101 Abs. 3 BAO](#) sehe die Zustellung an eine gemäß [§ 81 BAO](#) vertretungsbefugte Person als zwingend vor; diese werde aber von Rsp und Lehre als Ermessensbestimmung ausgelegt. Der Wortlaut des [§ 101 Abs. 3 BAO](#) lasse darauf schließen, dass die Zustellung der Feststellungsbescheide im Regelfall an den Vertreter gemäß [§ 81 BAO](#) zu erfolgen habe. Jeder der nach Ansicht des Finanzamtes ausreichend informierten atypisch stillen Gesellschafter hätte die Möglichkeit gehabt, dem Finanzamt seine Meinung mitzuteilen, dass seine abgabenrechtlichen Interessen vom Vertreter gemäß [§ 81 BAO](#) nicht entsprechend wahrgenommen würden, und die Bescheidzustellung an ihn direkt zu beantragen.

Mit Schreiben vom 3. Mai 2010 wurde zur Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2010 der Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz) gestellt und ergänzend auf die in Ablichtungen beigelegte Berufung vom 3. Mai 2010 zur St.Nr. Q, d.h. die im anschließenden Punkt F angeführte Berufung gegen die Zurückweisungs- und Abweisungsbescheide vom 30. März 2010 in Sachen FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch stille Gesellschaft verwiesen (ESt-Akt BI 99ff/2007).

F) Rechtsmittel und Anträge des Bw zu den (vermeintlichen) Grundlagenbescheiden sowie Bescheide über diese Anbringen sowie Rechtsmittel des Bw gegen letztgenannte Bescheide:

Mit Telefax vom 25. Jänner 2010 wurden von der steuerlichen Vertretung für den Bw als atypisch stillen Gesellschafter der FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch stille Gesellschafter,

der V GmbH & atypisch stille Gesellschafter und der w GmbH & atypisch stille Gesellschafter an das Finanzamt A Anbringen zu den Feststellungsbescheiden vom 11. November 2009 gestellt. Hierzu erließ das Finanzamt A folgende, mit 30. März 2010 datierte und am 20. April 2010 zugestellte Bescheide:

- a) Zurückweisungsbescheid, mit dem die Berufung vom 25. Jänner 2010 gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm [§ 190 Abs 1 BAO](#) für die Jahre 2006 bis 2008 als Beteiligter bei der Firma Geschäftsherrin GmbH & atypisch Stille zurückgewiesen wurde aus dem Grund, dass die Berufungsfrist bereits am 14. Dezember 2009 abgelaufen sei.
- b) Bescheid, mit dem der Antrag vom 25. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) hinsichtlich der Berufungsfrist gegen die unter a) genannten Feststellungsbescheide abgewiesen wurde aus dem Grund, dass weder die Verhaftung des Geschäftsführers noch die behauptete Auflage des Landesgerichtes, den Kontakt mit den Beteiligten zu meiden, ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis darstellten. Der Geschäftsführer sei am 3. September 2009 gegen das Gelöbnis enthaftet worden, jeden Kontakt mit drei namentlich genannten Mitbeschuldigten zu meiden. Von einem Kontaktverbot zu den Beteiligten an der Gesellschaft sei keine Rede gewesen.
- c) Bescheid, mit dem der Antrag vom 25. Jänner 2010 auf Aufhebung der unter a) genannten Feststellungsbescheide gemäß [§ 299 BAO](#) abgewiesen wurde aus dem Grund, dass aus dem Antrag nicht die Gewissheit der Rechtswidrigkeit der Feststellungsbescheide hervorgehe.
- d) Weitere Zurückweisungsbescheide hinsichtlich V GmbH & atypisch Stille sowie w GmbH & atypisch Stille aus dem Grund, dass der Bw an diesen nicht beteiligt und somit nicht berufslegitimiert war. Gegen diese Zurückweisungen ist keine Berufung erhoben worden.

Mit Schreiben vom 3. Mai 2010 erhob die steuerliche Vertretung für den Bw Berufung gegen die unter a) bis c) angeführten, am 20. April 2010 zugestellten Bescheide vom 30. März 2010 und brachte u.a. vor:

- [relevant für die Begründung unter Punkt H]  
„Die Grundlagenbescheide wurden von einem Beamten des Finanzamtes K Herrn S unterfertigt, der nicht vertretungsbefugter Beamter des die Bescheide erlassenden Finanzamtes I ist {...}“
- [relevant für die Begründung unter Punkt I]  
„Hinsichtlich aller drei Gesellschaften wird ausgeführt, dass laut Meinung des Finanzamtes

keine einkommensteuerbaren Einkünfte erzielt werden und damit auch die Voraussetzungen für eine Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) nicht vorliegen.

Unter RZ 5903 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 wird zur verfahrensrechtlichen Folge einer derartigen Einstufung ausgeführt:

‘{...} Wenn es der behaupteten, jedoch steuerlich nicht anerkannten Mitunternehmerschaft an der abgabenrechtlichen Rechtsfähigkeit (Parteifähigkeit) mangelt, ist der Einkünftenichtfeststellungsbescheid an alle behaupteten Beteiligten, die im Bescheid namentlich anzuführen sind, zu richten und jedem behaupteten Beteiligten eine Ausfertigung zuzustellen. ‘” {Anmerkung: Dieser Satz entfiel durch den EStR-Wartungserlass 2010 vom 20. Dezember 2010; nunmehr wird verwiesen auf Abschnitt 5 der Richtlinien zur Feststellung von Einkünften ([§ 188 BAO](#)), AÖF Nr. 36/2010}; „Weiters hiezuh Verwaltungsgeschichtshof vom 24.9.2008, Zl. [2008/15/0204](#):

‘Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch – zu der auch das Adressfeld zählt – kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird {...} Da die angefochtene Erledigung der belangten Behörde dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen hat, hat sie Bescheidqualität nicht erlangt. Der im Zeitpunkt der Erfassung dieser Erledigung bereits in Kraft getretene [§ 191 Abs. 5 BAO](#) steht dem nicht entgegen {...}. ‘”

#### G) Zweitinstanzlicher Verfahrensgang:

Der Referent im UFS richtete an den Bw und an das Finanzamt A mit Schreiben vom 28. Juli 2010 gleichlautende Vorhalte. Darin wurde u.a. die Meinung vertreten, dass zu untersuchen sei, ob der in den (Nicht)Bescheiden vom 11. November 2009 mit „FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille“ angesprochene materielle Bescheidadressat am 12. November 2009 existiert habe. Unter Verweis auf die zusätzliche Begründung zu den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden wurde ausgeführt:

„Ob die behauptete, auf vielen zweigliedrigen zivilrechtlichen stillen Gesellschaften basierende Mitunternehmerschaft im steuerlichen Sinne jemals existierte, gleichbedeutend: ob die Voraussetzungen für die Feststellung der behaupteten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, an denen mehrere Personen beteiligt wären, vorliegen, ist eine abgabenrechtliche Frage.

[§ 21 Abs 1 BAO](#) bestimmt: *‘Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. ‘*

Die zivilrechtlichen Verträge mögen zwar so ausgestaltet sein, dass sie einer stillen

Gesellschaft entsprächen und auch deren Unterform, einer sogenannten atypisch stillen Gesellschaft entsprächen.

Tatsächlich war aber die Beteiligung am Gewerbebetrieb der Geschäftsherrin (FirmaGeschäftsherrinGmbH) unmöglich, weil diese nach den Prüfungsfeststellungen keinen solchen betrieben hat.“

Die im Vorhalt enthaltenen, folgenden Fragen waren nur an das Finanzamt gerichtet:

„Tragen die dem herrP am 12. November 2009 übergebenen Ausfertigungen der Feststellungs(nicht)bescheide vom 11. November 2009 in Sachen FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille die Unterschrift einer – an sich (betreffend irgendwelche Erledigungen; vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 93 Tz 25) – für das Finanzamt A approbationsbefugten Person?

Wenn ja, wessen Unterschrift?

Tragen die dem herrP am 12. November 2009 übergebenen Ausfertigungen der Feststellungs(nicht)bescheide vom 11. November 2009 in Sachen FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille die Unterschrift des Herrn S vom Finanzamt C?“

Seitens des Bw wurde zum zweitinstanzlichen Vorhalt keine Stellungnahme eingebracht.

Das Finanzamt A antwortete auf den Vorhalt am 20. September 2010 unter Verweis auf eine Antwort vom 10. September 2010.

Diese Antworten bestätigen das sachverhaltsmäßige Vorbringen des Bw, dass Herr S vom Finanzamt C die (vermeintlichen) Grundlagenbescheide/Feststellungsbescheide unterfertigt hat und sind insoweit bereits oben unter Punkt D eingearbeitet.

Weiters bringt das Finanzamt A vor, dass mit der Bezeichnung „[& atypisch] Stille“ im Adressfeld nicht die „FirmaGeschäftsherrinGmbH und stille Mitunternehmerschaft“, der niemals abgabenrechtliche Parteistellung zuerkannt worden sei, bezeichnet werde, sondern die Gesamtheit der im weiteren Bescheidspruch einzeln angeführten Personen.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2010 teilte das Finanzamt A der Berufungsbehörde (UFS) mit, dass aufgrund eines vorläufigen Feststellungsbescheides für 2007 vom 20. September 2010 betreffend die Z. GmbH & Co KG der Ergebnisanteil des Bw daraus -73.079,64 € betrage, während im Einkommensteuerbescheid -26.870 € berücksichtigt seien. Dies möge bei der Berufungsentscheidung berücksichtigt werden. [Unter Punkt J/1 wird ausgeführt werden, warum die Berufungsbehörde diesen geänderten Einkünfteanteil aus Vermietung und Verpachtung nicht in der Berufungsentscheidung berücksichtigen kann.]

Die Berufungsbehörde folgt den rechtlichen Stellungnahmen des Finanzamtes A vom September 2010 nicht, sondern qualifiziert die dem herrP am 12. November 2009 übergebenen vermeintlichen Bescheide als



- nichtig wegen Nichterfüllung der von [§ 96 BAO](#) aufgestellten Ansprüche an schriftliche Ausfertigungen, wie anschließend unter Punkt H gezeigt wird;
- nichtig mangels rechtsfähigem Bescheidadressaten, wie unter Punkt I gezeigt wird;

wobei jede dieser Ursachen für sich allein ausreicht, die Nichtigkeit der vermeintlichen Bescheide vom 11. November 2009 zu begründen.

Zunächst sollen einige Begriffe der abgabenverfahrensrechtlichen Terminologie klargestellt werden, wobei hier nur auf schriftliche Ausfertigungen, nicht aber auf elektronisch zuzustellende Dokumente oder die Verkündung von mündlich zu erlassenden Bescheiden eingegangen wird:

- Gestützt auf [§ 92 Abs. 1 lit. b BAO](#) können u.a. Bescheide zur Feststellung von abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen erlassen werden: Solche Bescheide kann man als Feststellungsbescheide bezeichnen; gegebenenfalls (vgl. übernächster Spiegelstrich) kann man sie auch als Nichtfeststellungsbescheide oder Einkünftenichtfeststellungsbescheide bezeichnen.
- Gestützt auf § 185 iVm [§ 188 BAO](#) können Bescheide zur gesonderten Feststellung [früher: einheitliche und gesonderte Feststellung] von Einkünften erlassen werden: Solche Bescheide kann man ebenfalls als Feststellungsbescheide oder als Einkünftefeststellungsbescheide bezeichnen.
- ‘Nichtfeststellungsbescheid’, ‘Einkünftenichtfeststellungsbescheid’, aber auch bloß ‘Feststellungsbescheid’ sind Bezeichnungen für einen Feststellungsbescheid gemäß [§ 92 BAO](#), welcher ausspricht, dass eine Einkünftefeststellung nach [§ 188 BAO](#) zu unterbleiben hat.
- ‘Nichtbescheid’ = ‘nichtiger Bescheid’ = ‘vermeintlicher Bescheid’ sind Kurzbezeichnungen für eine schriftliche Ausfertigung, die den unrichtigen Anschein erweckt, dass mit ihrer Zustellung (oder vermeintlichen Zustellung) ein Bescheid erlassen worden wäre. Die Nichtigkeit eines vermeintlichen Bescheides kann abgabenverfahrensrechtlich kein Grund sein, diesen ‘nichtigen Bescheid’ in einer Rechtsmittelentscheidung oder sonstwie aufzuheben, denn etwas, was rechtlich nicht als Bescheid existiert, kann nicht – etwa gemäß § 289 Abs. 2 oder [§ 299 Abs. 1 BAO](#) – als Bescheid aufgehoben werden.
- Ein „(Einkünfte)nichtfeststellungs-nichtbescheid“ wäre also eine schriftliche Ausfertigung, die den unrichtigen Anschein erweckt, dass damit gemäß [§ 92 BAO](#) bescheidmäßig ausgesprochen werde, dass eine Einkünftefeststellung nach [§ 188 BAO](#) zu unterbleiben habe.

H) Zur Argumentation des Bw hinsichtlich Approbation durch einen nicht vom bescheiderrlassenden Finanzamt befugten Beamten;

Beurteilung der vermeintlichen Feststellungsbescheide nach den Regeln des [§ 96 BAO](#):

a) Vorbringen des Finanzamtes A (Amtspartei):

Für die Firma Geschäftsherrin GmbH & Stille sei das Finanzamt A zuständig gewesen. Die Prüfung sei durch das Finanzamt C im Auftrag des aktenführenden Finanzamtes im Wege der „Nachbarschaftshilfe“ erfolgt. [Anm: Wie oben bereits erwähnt, hat dieser Begriff der „Nachbarschaftshilfe“ nichts mehr mit benachbarten Zuständigkeitsbereichen des aktenführenden Finanzamtes und desjenigen Finanzamtes, das die Dienststelle des beauftragten Betriebsprüfers ist, zu tun.]

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. [Anm: „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](#)).

b) Zur gesetzlichen Regelung:

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 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 Textverarbeitungssystem oder nur die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) zu verstehen ist (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 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 folgende Ausführungen in VwGH 16.12.2010, [2009/15/0002](#), in Zweifel gezogen werden: *„§ 96 letzter Satz BAO enthält eine unwiderlegliche Genehmigungsvermutung. Durch diese Bestimmung wird für in Abgabenverfahren automationsunterstützt erlassene Erledigungen unwiderleglich vermutet, dass die Genehmigung durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde vorliegt. Wie der Verwaltungsgerichtshof in den hg. Erkenntnissen vom 14. Dezember 2006, 2005/14/0014 und 2005/14/0015, zum Ausdruck gebracht hat, setzt auch diese gesetzliche Regelung - vorbehaltlich der in diesen Erkenntnissen formulierten*

*Einschränkungen - voraus, dass der einzelne Bescheid tatsächlich durch den Organwalter der Behörde veranlasst wird."*

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*, BAO<sup>3</sup>, § 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 könnte dann zwar [§ 148 Abs. 1 BAO](#) angesehen werden. Jedoch endet die Aufgabe ‘Außenprüfung’ mit Schlussbesprechung (§ 149 Abs. 1) 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 unten die Ansicht des Verfassungsgerichtshofes zur Möglichkeit der Erteilung solcher Approbationsbefugnisse sowie die Denkbarekeit der Eigenschaft des ‘öffentlichen OHB’ als [Rechts]Verordnung sowie die

Denkbarkeit, dass mit der im 'öffentlichen OHB' enthaltenen Erhebung des Prüfers zum Organ des zuständigen Finanzamtes eine Approbationsbefugnis einhergehen könnte.)

- 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...*“

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

Die dem 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 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*, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup>, Rz 602; *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>2</sup>, Rz 759; *Mayer*, Bundes-Verfassungsrecht, 146f) als eine der Voraussetzungen für die Wirksamkeit als (Rechts)Verordnung erfüllt sein (auch ohne Kundmachung im BGBl). Ob es sich bei der gegenständlichen normativen Aussage um eine generelle Norm, also eine (Rechts)Verordnung handelt, sodass der Prüfer dadurch im Sinne der Auffassung des Verfassungsgerichtshofes rechtswirksam zum Organ (Organwalter) des zuständigen Finanzamtes würde, wird durch folgende widersprüchliche Aussagen in der Präambel des 'öffentlichen OHB' nicht geklärt:

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.*"

Aus dem 'öffentlichen OHB' allein – ohne auf das anschließend zu behandelnde 'interne OHB' zurückzugreifen – ist die Argumentation des Finanzamtes A nicht ausreichend: Selbst wenn es sich beim letzten Satz von Abschnitt 8.4 des 'öffentlichen OHB' um eine Verordnungsbestimmung handelte und wenn sie der UFS zu beachten hätte, so wäre nur der Prüfer zum Organ des Finanzamtes A gemacht worden, nicht aber sein Teamleiter, Herr S. Dahingestellt bleiben kann überdies, ob im Falle der Wirksamkeit einer solchen Erhebung zum „Organ“ eines Finanzamtes damit die Approbation als erteilt gälte.

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 gegenständlichen, vermeintlichen Bescheide des Finanzamtes A 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 jedenfalls keine (Rechts)Verordnung 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 nicht der Prüfer, sondern sein Teamleiter die vermeintlichen Bescheidausfertigungen unterzeichnet hat. Die gleichlautende Bestimmung im 'internen OHB' ist überdies im Außenverhältnis rechtlich jedenfalls unwirksam, weil das 'interne OHB' keine Rechtsverordnung darstellen kann. Dies belegen im Umkehrschluss auch die auf § 80a BewG gestützten Verordnungen BGBl II 409/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Landeshauptstadt Graz für das Finanzamt Graz-Stadt bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 509/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinden Feldkirchen bei Graz

und anderer für das Finanzamt Graz-Umgebung bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 510/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Stadtgemeinde Deutschlandsberg für das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 511/2006 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinde Unterpremstätten für das Finanzamt Graz-Umgebung bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 248/2007 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinden Bludenz und anderer für das Finanzamt Feldkirch bei der Einheitsbewertung sowie BGBl II 249/2007 über die Mitwirkung von Bediensteten der Gemeinden Bad Aussee und anderer für das Finanzamt Judenburg Liezen, gemäß deren jeweiligen § 1 die Bediensteten der Gemeinden als Organe der Finanzämter tätig werden.

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 die vermeintlichen Feststellungsbescheide des Finanzamtes A, sind aus folgenden Gründen rechtlich unwirksam:

- In der Verwaltungsrechtslehre bezeichnet man als (zwischenbehördliches) Mandat die Befugnis einer Behörde, im Namen einer anderen Behörde zu entscheiden (*Walter/Mayer*, *Verwaltungsverfahrensrecht*<sup>8</sup>, Rz 81; das innerbehördlichen 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*<sup>2</sup>, Rz 166 kann ein zwischenbehördliches Mandat im Übrigen nur einer sachlich nachgeordneten Behörde übertragen werden.

- *Raschauer*, *Walter/Mayer*, sowie *Antoniolli/Koja*, *Allgemeines Verwaltungsrecht*<sup>3</sup>, 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 Firma Geschäftsherrin GmbH & 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 mangels Anführung des Finanzamt C als Mandatar (und auch mangels öffentlicher Kundmachung des ‘internen OHB’) 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 in der gegenständlichen Angelegenheit für das Finanzamt A abzuleiten. Inwieweit Lehre und Verwaltungsgerichtshof die (insb. schriftliche) Erteilung der Approbationsbefugnis (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 Verwaltungsrecht<sup>2</sup>, 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 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...."*

- Übertragen auf die hier zu beurteilende Situation bedeuten VfGH 17.6.1986, [B532/84](#) und VfGH 12.10.1993, V63/93:
  - Bei der gegenständlichen 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 offenbar 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 zu 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 Approbation hätten erteilen können. Denn es fehlte hier an irgendeiner ausdrücklichen Erteilung der Approbation an Herrn S durch 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 A 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 der vermeintlichen Feststellungsbescheide des Finanzamtes A 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.

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

Die vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 können nicht dem Finanzamt C zugeordnet werden, weil dieses nicht iSd [§ 96 BAO](#) als bescheiderlassende Behörde in den Ausfertigungen angeführt ist. Auch dann nicht, wenn das Finanzamt C an dem für die Zuständigkeit entscheidenden Tag der Übergabe der Ausfertigungen, dem 12. November 2009, für derartige Feststellungsbescheide zuständig gewesen wäre. Daher kann dahingestellt bleiben,

- ob die sinngemäße Anwendbarkeit ([§ 190 Abs. 1 BAO](#)) der Vorschriften für Feststellungen gemäß [§ 188 BAO](#) für Bescheide, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben, so weit reicht, dass per 12. November 2009 die örtliche Zuständigkeit gemäß § 54 Abs. 1 lit. b iVm [§ 53 Abs. 1 lit. b BAO](#) in der Fassung vor BGBl I 9/2010 zu bestimmen war, d.h. sinngemäß nach dem Ort der Geschäftsleitung des Betriebes (Nichtbetriebes, behaupteten Betriebes) der Personenvereinigung/Personengemeinschaft (und nicht der Geschäftsherrin!);
- ob bei einem völligen Fehlen von Aktivitäten, die zumindest eine Ähnlichkeit mit einem Betrieb in steuerlichem Sinne hätten, sodass die Geschäftsherrin und die stillen Beteiligten keinerlei Ähnlichkeit mit einer Mitunternehmerschaft haben, überhaupt eine „Geschäftsleitung“ vorliegen kann, an die sinngemäß angeknüpft werden könnte;
- ob ein falsch angegebener Ort der Geschäftsleitung eine Zuständigkeit begründen kann, allenfalls „nach dem Anlaß zum Einschreiten“ gemäß [§ 70 Z 3 BAO](#);
- ob gemäß [§ 70 Z 2 BAO](#) an den Ort anzuknüpfen gewesen wäre, von dem aus die Geschäftsherrin ihr Unternehmen oder sonstige dauernde Tätigkeit ausgeübt hat;
- ob die Geschäftsherrin ein Unternehmen oder zumindest eine sonstige dauernde Tätigkeit iSd [§ 70 Z 2 BAO](#) ausgeübt hat;
- ob ein Zuständigkeitsübergang vom Finanzamt C auf das Finanzamt A gemäß [§ 73 BAO](#) idF vor BGBl I 9/2010 stattgefunden hat;
- ob – infolge der Nichtexistenz eines ‘Sitzes’ des rechtlich inexistenten, aus der FirmaGeschäftsherrinGmbH und den stillen Gesellschaftern zusammengesetzt sein sollenden Gebildes – schließlich subsidiär gemäß [§ 70 Z 3 BAO](#) die Zuständigkeit „nach dem Anlaß zum Einschreiten“ bestimmt worden ist und ob eine solche Zuständigkeit von einem Finanzamt auf das andere übergehen könnte.

Die Zuständigkeit des Finanzamtes A zur Erlassung der unter 2.) angefochtenen Bescheide vom 30. März 2010 ist wegen ihrer Zustellung vor dem 1. Juli 2010 noch nach der Rechtslage vor dem Inkrafttreten der Neuordnung der Zuständigkeitsregelungen in Abgabensachen durch BGBl I 9/2010 folgendermaßen zu beurteilen:

- Wenn mit Zurückweisungsbescheid erstinstanzlich gemäß [§ 273 Abs. 1 BAO](#) über eine Berufung abgesprochen wird, so ist das Finanzamt, das den mit der Berufung angefochtenen Bescheid erlassen hat, zur Erlassung des Zurückweisungsbescheides zuständig. Dies ist analog auch auf den vorliegenden Fall anzuwenden: Die mit der Berufung vom 25. Jänner 2010 angefochtenen Feststellungs'bescheide' sind rechtlich keine Bescheide, sondern sogenannte Nichtbescheide (nichtige Bescheide, vermeintliche Bescheide). Die erstinstanzliche Zuständigkeit des Finanzamtes A zur Erlassung des unter 2/a) angefochtenen Bescheides ergibt sich hier daraus, dass die am 12. November 2009 dem herrP übergebenen Ausfertigungen den Eindruck von Feststellungsbescheiden des Finanzamtes A erweckten und als solche beabsichtigt waren.
- Zur Entscheidung über einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Versäumung einer Berufungsfrist ist gemäß § 310 Abs. 1 zweiter Fall [BAO](#) die Abgabenbehörde erster Instanz zuständig, wobei aus [§ 308 Abs. 4 BAO](#) zu schließen ist, dass es sich (außer im Fall des Überganges der Zuständigkeit zur Abgabenerhebung) um diejenige Abgabenbehörde handelt, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat. Auch dies ist analog auf den vorliegenden Fall anzuwenden: Der Antrag vom 25. Jänner 2010 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) hinsichtlich der Berufungsfrist gegen die Feststellungsbescheide nach § 92 iVm [§ 190 Abs. 1 BAO](#) für die Jahre 2006 bis 2008 hinsichtlich FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille bezieht sich auf die – nichtexistente – Berufungsfrist gegen 'Nichtbescheide'. Die erstinstanzliche Zuständigkeit des Finanzamtes A zur Erlassung des unter 2/b) angefochtenen Bescheides ergibt sich hier daraus, dass die am 12. November 2009 dem herrP übergebenen Ausfertigungen den Eindruck von Feststellungsbescheiden des Finanzamtes A erweckten und als solche beabsichtigt waren.
- Gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) kann die (welche?) „Abgabenbehörde erster Instanz ... einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben“. Laut Literatur (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 299 Tz 8 mit Verweis auf *Ellinger ua*, Anm 17 zu [§ 299 BAO](#)) geht im Falle des Überganges der Zuständigkeit zur Erhebung der Abgabe (=gemäß [§ 49 Abs. 2 BAO](#): zur Setzung der der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden Maßnahmen)

von einem Finanzamt auf ein anderes die Zuständigkeit zur Aufhebung nach [§ 299 Abs. 1 BAO](#) von Bescheiden der bisherigen Abgabenbehörde auf die neu zuständige Behörde über. Daraus ist zu schließen, dass – außer im Falle des Zuständigkeitsüberganges von der bescheiderlassenden auf eine andere Behörde – diejenige Abgabenbehörde, die den Bescheid erlassen hat, zur Entscheidung über einen Antrag auf Aufhebung dieses Bescheides gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) zuständig ist. Ob das Finanzamt A am 12. November 2009 für die Erlassung von Feststellungsbescheiden in der betreffenden Angelegenheit zuständig gewesen ist, kann daher dahingestellt bleiben. Denn es sind keine Anhaltspunkte für einen Zuständigkeitsübergang zu erkennen.

Die Zuständigkeitsregelungen betreffend Bescheidaufhebungen werden analog auch auf den vorliegenden Fall angewendet: Die Feststellungs 'bescheide', deren Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) mit dem Antrag vom 25. Jänner 2010 begehrt wird, sind rechtlich keine Bescheide, sondern sogenannte Nichtbescheide (nichtige Bescheide, vermeintliche Bescheide). Die erstinstanzliche Zuständigkeit des Finanzamtes A zur Erlassung des unter 2/c) angefochtenen Bescheides ergibt sich hier daraus, dass die am 12. November 2009 dem herrP übergebenen Ausfertigungen den Eindruck von Feststellungsbescheiden des Finanzamtes A erweckten und als solche beabsichtigt waren.

- Sollten die vorgenannten Analogieschlüsse nicht zulässig sein, wäre das Finanzamt A entweder gemäß [§ 70 Z 2 BAO](#) (unter Bezugnahme auf die sonstige Tätigkeit betreffend die Geschäftsherrin [Akquirierung von Beteiligten] in den Räumlichkeiten der t GmbH in I – und somit im Amtsbereich des Finanzamtes A – laut zusätzlicher Begründung des Finanzamtes zu den unter 1. angefochtenen Einkommensteuerbescheiden oder (im Falle der Nichtanwendbarkeit von [§ 70 Z 2 BAO](#)) gemäß § 70 Z 3 erster Fall BAO wegen des Wohnsitzes des Bw im Amtsbereich des Finanzamtes A dennoch zuständig.

I) Zum Vorbringen des Bw, dass die vermeintlichen Feststellungsbescheide an keinen rechtsfähigen Bescheidadressaten gerichtet waren:

a) Vorbringen des Finanzamtes A (Amtspartei):

„Auf den Nichtfeststellungsbescheiden gem. [§ 92 BAO](#) iVm [§ 190 Abs 1 BAO](#) scheinen jeweils als Adressaten auf: „kurzbezeichnungGeschäftsherrin & atypisch Stille“. Im weiteren Spruch des Bescheides sind sämtliche Personen, für die festgestellt wurde, dass eine „Nichtfeststellung der Einkünfte“ stattgefunden hat namentlich einzeln angeführt.

Im Vorhalt wird davon ausgegangen, dass die „Nichtfeststellungsbescheide“ gem. [§ 92 BAO](#)

ivm [§ 190 Abs 1 BAO](#) als Bescheidadressaten die steuerliche Mitunternehmerschaft „FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch stille Gesellschaft“ aufweisen, dass ihr damit abgabenverfahrensrechtliche Parteifähigkeit zuerkannt wurde.

Mit der Bezeichnung „Stille“ im Adressfeld wird nicht die „FirmaGeschäftsherrinGmbH und stille Mitunternehmerschaft“, der niemals abgabenrechtliche Parteistellung zuerkannt wurde, bezeichnet, sondern die Gesamtheit der im weiteren Bescheidspruch einzeln angeführten Personen.

Es ist zugegebenermaßen im Bescheid die Bezeichnung des Bescheidadressaten mit „kurzbezeichnungGeschäftsherrin & atypisch Stille“ nicht eindeutig und genau und lässt auch eine Interpretation in der vom UFS vorgenommenen Weise – dass an die tatsächlich rechtlich nicht existente GesmbH & atypisch stille Gesellschaft (sämtliche Beteiligten beinhaltend) adressiert worden sei – zu.

Erfolgt die Bescheidadressierung an eine nicht existente Person – die kurzbezeichnungGeschäftsherrin & atypisch stille Gesellschaft (bestehend aus sämtlichen Beteiligten) ist als solche unternehmensrechtlich und abgabenrechtlich nicht existent – ist der von der Behörde gesetzte Rechtsakt wirkungslos und liegt ein Nichtbescheid vor.

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

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

b) Es gibt zwei Varianten, den angesprochenen Bescheidadressaten aufzufassen:

- 1. Variante: es sollte ein aus der FirmaGeschäftsherrinGmbH und den (atypisch) stillen Gesellschaftern bestehenden Gebilde als Bescheidadressat angesprochen werden. Unter Punkt d wird gezeigt werden, dass es kein solches parteifähiges Gebilde gab.



- 2. Variante: es sollten die Geschäftsherrin und jeder der stillen Gesellschafter jeweils als Bescheidadressaten angesprochen werden. Unter Punkt e wird gezeigt werden, dass dies aus der Gestaltung des einen Spruchbestandteil darstellenden Adressfeldes, nach aktueller Rechtsprechung nicht gelungen ist.

Es ist dem Finanzamt A zuzustimmen, dass die in den zweitinstanzlichen Vorhalten vom 28. Juli 2010 vertretene Auffassung, die der o.a. 1. Variante entspricht, und die auch – soweit bisher ersichtlich – den mehr als 100 hier anhängigen Berufungen iZm gleichen und ähnlichen Bescheidbezeichnungen zugrundeliegt, nicht die einzige Möglichkeit ist, den Bescheidadressaten aufzufassen. Auch die Auffassung des Finanzamtes, die der 2. Variante entspricht, ist denkbar.

Hier wird der 1. Variante gefolgt, weil sie dem ersten Eindruck beim Lesen des Adressfeldes entspricht und daher näherliegt. Der Argumentation des Finanzamtes als Amtspartei ist zu entgegnen, dass sich unter Punkt e erweisen wird, dass selbst im Fall der Erfüllung des [§ 96 BAO](#) die 2. Variante (=Auffassung des Finanzamtes) bestenfalls dazu führen könnte, dass die Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 gegen die Geschäftsherrin, aber keinesfalls gegen einen der stillen Gesellschafter wirken. Die 2. Variante kann daher gegenüber den stillen Gesellschaftern nur denselben Effekt haben, nämlich die Nichtwirkung, wie die völlige Nichtigkeit der Feststellungsbescheide auch gegenüber der Geschäftsherrin.

Nachdem hier der 1. Variante gefolgt wird, ist der nichtexistente Adressat der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009 ein hinreichender, weiterer Grund für deren Nichtigkeit.

- c) Zur behaupteten gemeinschaftlichen Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb (insbesondere zur Beurteilung der Rechtsfähigkeit des Bescheidadressaten im anschließenden Punkt d erforderlich):

[§ 23 EStG 1988](#) bestimmt: „Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die



*Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.*

### *3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24."*

Die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb aus Vergütungen iSd Z 2 sowie aus Veräußerungsgewinnen iSd Z 3 setzt voraus, dass überhaupt eine Einkunftsquelle aus Gewerbebetrieb vorliegt bzw vorgelegen ist.

[§ 28 BAO](#) bestimmt: *„Eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinn des Einkommensteuerrechtes anzusehen ist. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn das Streben nach Gewinn (die Gewinnabsicht) nur ein Nebenzweck ist."*

[§ 23 Z 1 EStG 1988](#) und [§ 28 BAO](#) stimmen inhaltlich überein (vgl *Stoll*, BAO-Kommentar Band I S. 356); der letzte Satz von [§ 28 BAO](#) hat also nur klarstellenden Charakter.

[§ 188 BAO](#) bestimmt: *„(1) Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)*

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,*
  - b) aus Gewerbebetrieb,*
  - c) aus selbständiger Arbeit,*
  - d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,*
- wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.*

*(2) [aufgehoben durch [BGBl. I Nr. 144/2001](#)]*

*(3) Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.*

*(4) Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung, wenn*

- a) das unbewegliche Vermögen (Abs. 1 lit. a und d) nicht im Inland gelegen ist,*
- b) in den Fällen des Abs. 1 lit. b und lit. c die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz, noch eine Betriebsstätte im Inland hat.*
- c) im Falle des Abs. 1 lit. d hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht, sofern die Feststellung nur allgemeine Teile der Liegenschaft (§ 2 Abs. 4 Wohnungseigentumsgesetz 2002) betreffen würde, oder*

*d) sich der alleinige Zweck bei einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt.*

*(5) Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so gilt dies als Feststellung (Abs. 1) und steht der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den übrigen, denen Einkünfte zugerechnet werden."*

Die gemeinschaftliche Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb (oder gleichbedeutend: die Beteiligung mehrerer an einer Gesellschaft, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, wobei die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind) setzt u.a. einen Gewerbebetrieb iSd [§ 23 Z 1 EStG 1988](#) und [§ 28 BAO](#) voraus.

Da im vorliegenden Fall insbesondere die abgabenrechtliche Rechts- und Parteifähigkeit einer Personengruppe, die von der Mitunternehmerstellung der Personen abhängt und sich im Zeitablauf ändern kann, von Belang sein könnte, wird hier auch auf den Zeitraum des Bestehens bzw Nichtbestehens eines solchen Gewerbebetriebes eingegangen, wenn auch hier mit dem Ergebnis, dass ein solcher Gewerbebetrieb nie bestanden hat.

Die FirmaGeschäftsherrinGmbH (Geschäftsherrin) hat aus folgenden Gründen niemals einen Gewerbebetrieb iSd [§ 23 Z 1 EStG 1988](#) und [§ 28 BAO](#) betrieben:

- Die den stillen Gesellschaftern gegenüber behaupteten geplanten Tätigkeiten betreffend am Markt abzusetzende Leistungen hat die Geschäftsherrin nicht ausgeführt. Die Geschäftsherrin hat sich diesbezüglich nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt – auch nicht durch Vorarbeiten (Entwicklung, Zukauf). Die Geschäftsherrin hat diesbezüglich auch keine Vorarbeiten mit Gewinnabsicht unternommen. Die Gewinnabsicht der Geschäftsherrin bezog sich auf die Erlangung der stillen Einlagen.
- Die tatsächliche Tätigkeit der Geschäftsherrin bestand in der Aufnahme von stillen Gesellschaftern und der Einvernahmung der stillen Einlagen. Da die eingenommenen Beträge sofort beiseite geschafft wurden, waren die stillen Beteiligungen sofort wertlos. Insofern hat die Geschäftsherrin unzweifelhaft einen Gewinn erzielt, weil der wertlosen eigenen Tätigkeit (Einräumung von wertlosen stillen Beteiligungen) der Zufluss von Geldbeträgen gegenüberstand. Da es sich dabei nicht um sogenannte Zufallsgewinne

handelte, lag die Gewinnabsicht bei der Geschäftsherrin jedenfalls vor. Jedoch stellte die tatsächliche Tätigkeit der Geschäftsherrin keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dar: Reine Vermögensdelikte wie Veruntreuung begründen für sich allein keine Teilnahme am Güter- und Leistungsaustausch (*Doralt/Kauba*, EStG<sup>10</sup>, § 23 Tz 80). Erforderlich für eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wäre das Anbieten einer im wirtschaftlichen Verkehr begehrten und als solche geltenden Leistung (*Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 23 Tz 6); da aber niemand Bedarf daran hat, betrogen zu werden, handelte es sich bei der Einräumung der wertlosen stillen Beteiligungen um keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

Dem Bw und den anderen stillen Beteiligten war es daher nie – insbesondere nicht im Streitzeitraum 2006 bis 2008 – möglich, als Mitunternehmer an einem – nach außen hin von der Geschäftsherrin betriebenen – Gewerbebetrieb iSd [§ 23 Z 1 EStG 1988](#) und [§ 28 BAO](#) beteiligt zu sein.

Nun könnte zwar eingewendet werden, dass es die Absicht der stillen Beteiligten inkl. des Bw gewesen wäre, Gewinne unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu erzielen. Dem steht jedoch entgegen, dass die stillen Beteiligten ohne die Geschäftsherrin untereinander nicht verbunden war. Nur durch eine – notwendigerweise von der Geschäftsherrin abhängende – Mitunternehmerschaft hätten die ansonsten eine Personengruppe ohne jede Rechtsfähigkeit darstellenden stillen Beteiligten zu Beteiligten an einem Gebilde (Mitunternehmerschaft) werden können, welches Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen hätte können.

Eine Einkünftefeststellung gemäß [§ 188 Abs. 1 lit. b BAO](#) kann mangels Einkünften (Gewinnen) aus Gewerbebetrieb und folglich mangels daran möglicher Beteiligung nicht vorgenommen werden. Darüber hinaus wäre dem Wortlaut nach auch der Ausschluss einer Einkünftefeststellung gemäß [§ 188 Abs. 4 lit. b BAO](#) erfüllt: Die Geschäftsherrin und ihre stillen Beteiligten stellten als 'schlichte Personengruppe' kein Gebilde dar, das als solches irgendeine Geschäftsleitung oder irgendeine Betriebsstätte gehabt hätte, mangels eines von allen Personen dieser Gruppe abgeschlossenen gemeinsamen Gesellschaftsvertrages wurde auch kein Sitz vereinbart – soweit ein Sitz einer 'schlichten Personengruppe' überhaupt denkbar wäre. Somit gab es auch keine(n) Geschäftsleitung/Sitz/Betriebsstätte im Inland.

Die Unzulässigkeit einer Einkünftefeststellung kann – aber muss nicht unbedingt – die Vornahme einer Einkünftenichtfeststellung gebieten. Da im vorliegenden Fall wegen der Nichtigkeit der vermeintlichen Einkünftenichtfeststellungsbescheide ohnehin keine Einkünftenichtfeststellung durchgeführt worden ist, kann hier dahingestellt bleiben, ob die Erlassung von Einkünftenichtfeststellungsbescheiden geboten (gewesen) wäre, d.h. ob

Entscheidungspflicht bestand oder die Einkünftefeststellungserklärungen für 2006 und 2007 als für ein rechtliches Nichts eingebracht nichtig waren, und/oder ob die Erlassung von Einkünftenichtfeststellungsbescheiden im öffentlichen Interesse läge (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 92 Tz 13 und 15) oder zweckmäßigerweise im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten direkt im Einkommensteuerverfahren des jeweiligen Beteiligten die bisher berücksichtigten negativen, vermeintlichen Einkunftsanteile zu neutralisieren wären.

d) Zur 1. Variante des angesprochenen Bescheidadressaten

Die Firma Geschäftsherrin GmbH und die Personen, die mit dieser Verträge über jeweils eine atypisch stille Gesellschaft abgeschlossen haben, und welche (inklusive Geschäftsherrin) im Folgenden als 'schlichte Personengruppe' bezeichnet werden, stellen aus folgenden Gründen keine 'Personenvereinigung oder Personengemeinschaft iSd § 81 Abs. 1 BAO' dar, sondern nur eine Gruppe von Personen, wobei dieser Gruppe als solcher keine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit, die auch die für die Eignung als Bescheidadressat wesentliche Parteifähigkeit umfasst, zukommt:

- Zivilrechtlich bestand eine stille Gesellschaft gemäß [§§ 178 ff HGB](#) aus einem einzigen stillen Gesellschafter und dem Inhaber des Handelsgewerbes (Geschäftsherrn). Gemäß § 179ff UGB besteht 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 atypische stille Gesellschaft unterscheidet sich von der Standardform der stillen Gesellschaft 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*, HGB<sup>3</sup>, § 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 eindeutig in der Schaffung eines Beirates der Stillen und dessen erweiterten Mitverwaltungsrechten zeige. Aber nichts deutet darauf hin, dass *Straube/Torggler* und *Rebhahn*, die eine mehrgliedrige stille Gesellschaft für zulässig halten, von ihrer Einstufung als reiner Innengesellschaft

abrücken. Im vorliegenden Fall haben die stillen Gesellschafter im Übrigen nicht an der Verwaltung des behaupteten Betriebes der Geschäftsherrin mitgewirkt, was daraus zu schließen ist, dass den stillen Gesellschaftern zunächst gar nicht aufgefallen ist, dass es einen solchen Betrieb nicht gegeben hat.)

- Weder die zweigliedrigen stillen Gesellschaften noch eine Ansammlung mehrerer stiller Gesellschaften mit demselben Geschäftsherren sind zivilrechtlich rechtsfähig.
- Aus [§ 79 BAO](#), wonach (grundsätzlich) für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes gelten, kann daher keine abgabenrechtliche Rechtsfähigkeit (inkl. Parteifähigkeit) für die gegenständliche 'schlichte Personengruppe' abgeleitet werden.
- Eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der gegenständlichen 'schlichten Personengruppe' als solche wird weder behauptet noch wäre sie bei einer Innengesellschaft möglich. Die gegenständliche 'schlichte Personengruppe' kann daher nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer aufgrund des UStG 1994 gemäß [§ 77 Abs. 1 BAO](#) Abgabepflichtiger gewesen sein (vgl hierzu *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 77 Tz 2), sodass für die gegenständliche 'schlichte Personengruppe' 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 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 auf den vorliegenden Fall:

- [§ 191 Abs. 2 BAO](#) sieht gegebenenfalls das Ergehen von Feststellungsbescheiden an die früheren Beteiligten und eben nicht an eine Personenvereinigung/Personengemeinschaft vor. Aus § 191 Abs. 2 iVm [§ 78 Abs. 2 lit. a BAO](#) kann daher keine abgabenrechtliche Parteifähigkeit (und insoweit Rechtsfähigkeit) für eine 'schlichte Personengruppe' resultieren.
- [§ 191 Abs. 1 lit. c BAO](#) setzt voraus, dass gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Dies ist hier nicht der Fall, sodass aus § 191 Abs. 1 lit. c iVm § 78 Abs. 2 lit. BAO keine abgabenrechtliche Parteifähigkeit (und insoweit Rechtsfähigkeit) für die 'schlichte Personengruppe' resultieren kann.
- [§ 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, 'schlichte Personengruppen', 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 eine 'schlichte Personengruppe' abzuleiten.
- [§ 188 Abs. 5 BAO](#) (iVm [§ 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#)) 'saniert' nicht Fälle, in denen die Personenvereinigung, in deren Rahmen behaupteterweise gemeinschaftliche Einkünfte erzielt worden sind, nicht existiert. Vielmehr kann diese Norm nur Fälle 'sanieren', in denen einzelne beteiligte Personen bzw. beteiligte Personenvereinigungen nicht mehr existieren oder nicht mehr handlungsfähig sind.
- [§ 190 Abs. 1 BAO](#): *„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](#) auch [§ 191 Abs 1 lit c BAO](#) umfasste, würde dies bedeuten, dass ein solcher Nichtfeststellungsbescheid an die 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](#) in sinngemäßer Anwendung bewirken, dass der gegenständlichen Personengruppe (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 Einkünftefeststellung und laut *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 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 zugrundeliegen dürfte).

- 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 bestünde.

Die sinngemäße Anwendung der Vorschriften für Einkünftefeststellungsbescheide auf Nichtfeststellungsbescheide beinhaltet auch [§ 191 Abs. 1 lit. e BAO](#). Nichtfeststellungsbescheide ergehen daher nicht an eine bloß behauptete Personenvereinigung (Personengemeinschaft) iSd [§ 81 Abs. 1 BAO](#), sondern unter sinngemäßer Anwendung von [§ 191 Abs. 1 lit. e BAO](#) an die von der Nichtfeststellung Betroffenen, d.h. an jeden von der Nichtfeststellung Betroffenen.

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



BGBl 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 BGBl 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 BGBl 201/1996 die vorherrschende Ansicht in der Rechtsprechung und damit die Begründung der vorliegenden Entscheidung umfasst.

Im vorliegenden Fall stellen die Geschäftsherrin und die stillen Gesellschafter keine Mitunternehmerschaft dar (vgl. oben Punkt c), sodass es kein aus ihnen zusammengesetztes rechtsfähiges Gebilde gibt.

e) zur 2. Variante des angesprochenen Bescheidadressaten:

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 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 (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.

Die gegenständlichen vermeintlichen Feststellungsbescheide hätten nach dem Wortlaut des jeweiligen Adressfeldes – im Sinne der hier behandelten 2. Variante – nur an die Geschäftsherrin gerichtet sein können, während „& atypisch Stille“ niemanden bestimmten ansprechen konnte. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob diese Bescheide gegenüber der Geschäftsherrin im Falle der Erfüllung des [§ 96 BAO](#) wirksam geworden wären, obwohl die Einkünftenichtfeststellung dann nicht einheitlich, sondern nur für eine einzige Person, nämlich



die Geschäftsherrin, wirksam geworden wäre. Der Hinweis in der Ausfertigung, der Bescheid habe Wirkung gegenüber allen beteiligten Personen bzw. Personengesellschaften, geht im Falle der Wirksamkeit des Bescheides (nur) gegenüber der Geschäftsherrin ins Leere. Jedenfalls konnten die Feststellungsbescheide gegenüber keinem der stillen Beteiligten wirksam werden, sodass diesen gegenüber der gleiche Effekt – nämlich die Nichtwirkung der Bescheide – einträte wie wenn die Bescheide auch gegenüber der Geschäftsherrin nicht wirkten und somit gänzlich nichtig wären.

Ein weiterer Grund für Nichtigkeit als Bescheide bzw. Nichtwirkung gegenüber den stillen Gesellschaftern der am 12. November 2009 dem herrP übergebenen Ausfertigungen im Falle der 2. Variante ist, dass kein gemeinsamer Vertreter für die 'schlichte Personengruppe' der stillen Beteiligten plus Geschäftsherrin ersichtlich ist. Der aus dem Firmenbuch ersichtliche Vertreter (handelsrechtliche Geschäftsführer) war nur für die Geschäftsherrin selbst vertretungsbefugt.

[§ 81 Abs. 6 BAO](#) kann nur dann für die zuletzt beteiligten Gesellschafter/Mitglieder einer beendeten Personenvereinigung/Personengemeinschaft wirken, wenn eine Personenvereinigung/Personengemeinschaft iSd [§ 81 Abs. 1 BAO](#) jemals bestanden hat, was hier nicht der Fall ist.

[§ 81 Abs. 7 BAO](#) kann nur dann für die Gesamtheit der Gesellschafter/Mitglieder (in dieser ihrer Eigenschaft) einer Personenvereinigung/Personengemeinschaft wirken, wenn eine Personenvereinigung/Personengemeinschaft iSd [§ 81 Abs. 1 BAO](#) besteht oder bestanden hat, was hier nicht der Fall ist.

J) Aus der Nichtigkeit der vermeintlichen Feststellungsbescheide vom 11. November 2009, die aus der Nichterfüllung des [§ 96 BAO](#) (vgl insb Pkt H) und aus der ungeeigneten Benennung des Bescheidadressaten (vgl insb Pkt I) resultiert, wobei jede der beiden Ursachen für sich die Nichtigkeit bedeutete, sind folgende Konsequenzen hinsichtlich der anhängigen Berufungen des Bw zu ziehen:

1) Zu den gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2006 u. 2007:

[§ 295 Abs. 1 BAO](#) bestimmt: „Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.“

Bei den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 und 2007 vom 18. Dezember 2009 handelt sich – wie aus dem ersten Satz von [§ 295 Abs. 1 BAO](#) hervorgeht – um neu erlassene Bescheide, die die vorherigen, in der jeweiligen Angelegenheit ergangenen Bescheide (für 2006 Einkommensteuerbescheid vom 29. November 2007 und für 2007 die Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Einkommensteuer vom 15. Mai 2009) aus dem Rechtsbestand verdrängten und sohin ihre Rechtskraft durchbrachen. Derartiges ist nur zulässig, wenn dafür die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen vorliegen. Wenn hingegen die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für das nochmalige Ergehen eines Bescheides in derselben Angelegenheit nicht vorliegen, ist dieser mit der Berufungsentscheidung jedenfalls aufzuheben.

Die vom Finanzamt A als Grundlage für die Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide vom 18. Dezember 2009 herangezogenen Feststellungsbescheide des Finanzamtes A vom 11. November 2009 zu Steuernummer Q , d.h. in Sachen FirmaGeschäftsherrinGmbH & atypisch Stille, sind jedoch nichtig, wie bereits gezeigt worden ist. Nichtige 'Bescheide' existieren rechtlich nicht und können daher keine Maßnahme gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) auslösen.

Die unter D angeführten, über die zentrale EDV (Bundesrechenzentrum) erstellten, rein internen 'Bescheide' vom Dezember 2009, können schon wegen ihrer Zustelladressierung an das Finanzamt C nicht wirksam zugestellt sein. Ihre Nichtigkeit (rechtliche Nichtexistenz) ist unstrittig; auch das Finanzamt A als Amtspartei hat in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. September 2010 der Nichtigkeit der internen EDV- 'Bescheide' vom 14. bzw. 18. Dezember 2009 zugestimmt; weder sei eine Zustellung vorgesehen noch tatsächlich vorgenommen worden; es werde kein Bescheidcharakter der internen 'Bescheide' behauptet; diese „dienten lediglich dem internen Aufbau der automationsunterstützten § 295-BAO-Verfahren bei den Beteiligten, da ansonsten eine elektronische Mitteilung über das AIS nicht anders möglich war.“

Für das Jahr 2006 ist neben den nichtigen und vermeintlichen Bescheiden nichts ersichtlich, was eine Maßnahme gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) auch nur denkbar gemacht hätte.

Zeitlicher Bezugspunkt zur Beurteilung, ob ein Fall der „*nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung*“ eines Feststellungsbescheides vorliegt, ist der jeweils davorliegende bescheidmäßige Abspruch über die Einkommensteuerveranlagung, hier also hinsichtlich des Jahres 2007 die Erlassung der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Einkommensteuer 2007 vom 15. Mai 2009.

Die im November 2008 vorgenommene Einkünftefeststellung des Finanzamtes F, wonach dem Bw aus seiner Beteiligung an der unter der Steuernummer G geführten Gesellschaft/Gemeinschaft ein Einkünfteanteil aus Vermietung und Verpachtung iHv -633,04 € zukommt, wobei dieser Anteil in der Steuererklärung und der Einkommensteuerveranlagung -633,05 € beträgt, wäre auch im Hinblick auf das Kriterium der 'Änderung' (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 295 Tz 9) ein Anlass zur Erlassung eines 'geänderten' Einkommensteuerbescheides 2007 (genaugenommen: eines neuen Einkommensteuerbescheides 2007 mit anderem Inhalt als dem Vorbescheid) gewesen, denn auch 1 Cent ist eine Änderung.

Da es sich bei Maßnahmen gemäß [§ 295 BAO](#) nicht um Ermessensentscheidungen handelt, sind sie gegebenenfalls zwingend vorzunehmen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 295 Tz 12).

Im vorliegenden Fall ist die Erlassung des Feststellungsbescheides durch das Finanzamt F im November 2008 – bezogen auf die BVE in Sachen ESt 2007 vom 15. Mai 2009 nicht nachträglich und daher kein Anlass mehr für eine Maßnahme gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) im Einkommensteuerverfahren 2007 des Bw. Es kann daher hier dahingestellt bleiben, ob die Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2007 vom 18. Dezember 2009, die aufgrund der in seiner Begründung angegebenen Einkünftefeststellung jedenfalls nicht zulässig ist, durch die zweitinstanzliche Heranziehung der vor seiner Erlassung vorgenommenen Einkünftefeststellung vom November 2008 saniert werden könnte.

Die Einkünftefeststellung für 2007 betreffend die Z. GmbH & Co KG mit Bescheid vom 20. September 2010 kann laut VwGH 24.11.1998, [93/14/0203](#), die mangelnden Voraussetzungen zur Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2007 vom 18. Dezember 2009 nicht sanieren. Die mangelnden Voraussetzungen zur Erlassung des ESt-Bescheides vom 18. Dezember 2009 können somit nicht rückwirkend hergestellt werden. Die neuerliche Erlassung eines Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) aufgrund der vorgenannten Einkünftefeststellung vom 20. September 2010 ist eine nur vom Finanzamt A als Abgabenbehörde erster Instanz zu beurteilende Maßnahme.

Auch wenn die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2007 durch die Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2009 vorläufig erfolgte, ändert dies nichts an deren Rechtskraft. Die Auswechslung des Titels zur Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2007 vom 18. Dezember 2009 in Richtung [§ 200 Abs 1 letzter Satz BAO](#) oder [§ 200 Abs 2 erster Satz BAO](#) in der Berufungsentscheidung ist schon deshalb unmöglich, weil damit die Abänderungsbefugnis gemäß [§ 289 Abs 2 BAO](#), die nur innerhalb derselben „Sache“ besteht, überschritten würde. Im Übrigen ist nicht ersichtlich, was sich an der Ungewissheit, die zur vorläufigen Festsetzung der Einkommensteuer 2007 geführt hat, geändert hätte.

2) Zu den am 20. April 2010 zugestellten Bescheiden vom 30. März 2010:

a) Die Zurückweisung der gegen die vermeintlichen Feststellungsbescheide eingebrachten Berufung hat nicht wegen Ablauf der Berufungsfrist, sondern wegen Unzulässigkeit infolge rechtlicher Nichtexistenz der angefochtenen Bescheide zu erfolgen. Die diesbezügliche, mit dem Spruchpunkt 2/a der vorliegenden Berufungsentscheidung vorgenommene Abänderung liegt innerhalb der Abänderungsbefugnis des [§ 289 Abs 2 BAO](#), weil – wie unter Punkt b ausgeführt werden wird – die Abänderung von Abweisung auf Zurückweisung zulässig ist, und dies umso mehr für eine Abänderung innerhalb der Zurückweisung gelten muss.

b) Die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wird durch den Spruchpunkt 2/b der vorliegenden Berufungsentscheidung gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) in eine Zurückweisung umgeändert, weil die vermeintlichen Berufungsfristen, in deren vorigen Stand die Wiedereinsetzung beantragt wurde, nicht existieren, denn die innerhalb der vermeintlichen Berufungsfristen abzufechtenden Bescheide existieren rechtlich nicht.

Die Abänderung gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) von Abweisung auf Zurückweisung ist zulässig (vgl VwGH 21.10.1999, [98/15/0195](#)).

c) Die Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) wird durch den Spruchpunkt 2/c der vorliegenden Berufungsentscheidung gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) in eine Zurückweisung umgeändert, weil die (vermeintlichen) Feststellungsbescheide, deren Aufhebung beantragt wurde, rechtlich nicht existieren und somit keinesfalls das Objekt einer Bescheidaufhebung sein können.

Ergeht auch an Finanzamt A zu St.Nr. B

Wien, am 17. Februar 2011