



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 4

GZ. RV/2195-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., geb. Datum1, 1XXX Wien, D-Gasse, vertreten durch G-Rechtsanwälte, 1xxx Wien, N-Straße, vom 5. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vom 3. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist für den berufungsgegenständlichen Zeitraum u.a. als atypisch stille Gesellschafterin an der T-GmbH_atyp. beteiligt.

Darüber hinaus ist die Bw. als atypisch stille Gesellschafterin an der D-GmbH&atyp_still sowie jeweils als Kommanditistin an den nachstehend bezeichneten Gesellschaften beteiligt: K1-KEG, K2-KEG, K3-KEG, K4-KEG sowie an der K5-KEG.

Aus den vorstehenden Beteiligungen wurden in den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2007 vom 3. Februar 2010 die nachstehenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt:

Einkünfte der Jahre 2003 bis 2005:

Bezeichnung:	2003	2004	2005
D-GmbH&atyp_still		- 21.909,00	
K1-KEG	2.016,67	1.199,10	708,56

Bezeichnung:	2003	2004	2005
K5-KEG	-	-	-
K3-KEG	1.526,13	981,08	1.471,62
K2-KEG	-		-
T-GmbH_atyp.	- 43.534,16	- 25.237,13	- 9.130,00
K4-KEG	1.635,14	654,06	817,57
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA:	-38.356,22	-44.311,89	- 6.132,25

Einkünfte der Jahre 2006 und 2007:

Bezeichnung:	2006	2007
D-GmbH&atyp_still		310,00
K1-KEG	2.943,25	
K5-KEG	1.126,43	
K3-KEG	2.071,18	1.253,61
K2-KEG		1.526,12
T-GmbH_atyp.	20.000,00	
K4-KEG	2.834,24	2.452,71
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA:	28.975,10	5.542,44

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2003 bis 2007 bei der T-GmbH_atyp. wurde hinsichtlich der Bescheide vom 11. November 2009 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 und 2004 das Verfahren von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2007 erlassen.

Die mit 11. November 2009 datierten Feststellungsbescheide 2003 bis 2007 gemäß § 188 BAO des Finanzamtes Neunkirchen-Wiener Neustadt weisen als materiellen Bescheidadressaten jeweils die T-GmbH_atyp. auf und wurden an die T-GmbH mit Sitz in 2xxx F., K-Gasse, zuge stellt (s. UFS 1.3.2012, GZ. RV/2142-W/10).

Nach Auffassung des Finanzamtes Neunkirchen-Wiener Neustadt seien mit dem Bescheid adressaten T-GmbH_atyp. sowohl die T-GmbH als auch jeder *einzelne* stille Gesellschafter angesprochen worden. Damit wäre nach Auffassung des Finanzamtes Neunkirchen-Wiener Neustadt auch § 191 Abs. 2 BAO erfüllt, dass der Feststellungsbescheid im Falle der Beendigung der Personengesellschaft an diejenigen zu ergangen sei, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt gewesen seien.

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die – aus T-GmbH mitsamt den an ihr still Beteiligten als Personenmehrheit – gemeinschaftlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt haben.

Gegen die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 vom 3. Februar 2010 wurde mit Eingabe vom 5. März 2010 berufen und eine antragsgemäß Abänderung der Bescheide beantragt. Diese Berufung wurde wie folgt begründet:

1. Rechtzeitigkeit der Berufung:

Der Feststellungsbescheid des Finanzamtes Neunkirchen-Wiener Neustadt betreffend T-GmbH_atyp. vom 11. November 2009, St.Nr. St.Nr1., sei der Bw. niemals zugestellt worden. Vielmehr seien die in diesem Bescheid getroffenen Feststellungen der Bw. erstmals im Zuge der Erlassung gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteter Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2007 zur Kenntnis gebracht worden. Es werde daher eine neuerliche Zustellung des Feststellungsbescheides vom 11. November 2009 beantragt.

2. unrichtige (rechtliche) Beurteilung und unrichtige Feststellungen betreffend die T-GmbH_atyp.

Die weiteren Berufungsausführungen beziehen sich darauf, dass die bescheiderlassende Behörde rechtsirriger und unzulässigerweise den einheitlichen Gewerbebetrieb der T-GmbH, an der die Bw. als stille Gesellschafterin beteiligt sei, in zwei voneinander unabhängige "Bereiche" getrennt habe.

Unter "Bereich 1" habe die Betriebsprüfung die Entwicklung des Geomarketingsystems "N." subsumiert, welche durch die strafrechtlich zu verfolgende Veruntreuung des Gesellschaftsvermögens durch die Organe der T-GmbH vereitelt worden sei. Aufgrund der Feststellungen der BP seien das Finanzamt Neunkirchen sowie das folgende Finanzamt Wien 1/23 davon ausgegangen, dass niemals beabsichtigt gewesen sei, das Produkt "N." zu entwickeln.

Der "Bereich 2" soll nach Auffassung der BP den Handel mit Navigationsgeräten und dazugehöriger Kartensoftware der Fa. O., sowie die Weiterverrechnung von Büro- und Personalaufwendungen an Dritte umfassen. Diese Betätigungen seien darauf gerichtet gewesen, Gewinne zu erzielen.

Inhaltlich bringt die Bw. insbesondere Argumente gegen die Aufspaltung des einheitlichen Gewerbebetriebes der T-GmbH_atyp. sowie die unterschiedliche Beurteilung deren Tätigkeiten vor. Nach Auffassung der Bw. seien Veruntreuungshandlungen der Organe der T-GmbH betreffend die Einlage der Bw. in die Organe der T-GmbH_atyp. im Rahmen des steuerlichen Betriebsvermögens erfolgt und auch im steuerlichen Betriebsvermögen entsprechend zu berücksichtigen. Entgegen der ständigen Rspr des VwGH seien Verluste der Bw., die ihr aufgrund der (kriminell organisierten) Veruntreuung des Gesellschaftsvermögens durch die Organe der T-GmbH erwachsen seien, nicht berücksichtigt worden. Insbesondere habe der VwGH seine frühere Auffassung aufgegeben, dass die Unterschlagung von Gesellschaftsvermögen durch einen Gesellschafter anteilmäßig allen Gesellschaftern als Entnahme zuzurechnen sei. ... Da die T-GmbH gemäß den Annahmen der Bescheid erlassenden Behörden über keine liquiden Mittel verfüge, sei der Rückforderungsanspruch der Bw. wertlos. Im Hinblick auf die von Organen der T-GmbH veruntreute Einlage betrage der Verlust der Bw. -€ 20.000,-- zuzüg-

lich der entgangenen Zinsen einer alternativen Veranlagung dieses Betrages, welche mit 8% über dem jeweiligen Basiszinssatz der EZB seit Einlagetag zu berechnen seien, zuzügl. der vorgeschriebenen Anspruchszinsen 2003 von € 3.197,10 und Anspruchszinsen 2004 iHv € 2.015,45, welche andernfalls nicht angefallen wären.

Es werde daher eine antragsgemäße Abänderung der angefochtenen Bescheide beantragt. In Eventu werde beantragt, die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 vom 3. Februar 2010 zu St.Nr. St.Nr.1., aufzuheben und an die erste Instanz mit dem Auftrag zurückzuweisen, in einem weiteren Ermittlungsverfahren festzustellen, in welchem Jahr/in welchen Jahren der Schadenersatz- und Rückforderungsanspruch iZm der veruntreuten Einlage in die T-GmbH_atyp. seinen Wert verloren habe.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2010 als unbegründet abgewiesen. Nach den Ausführungen des Finanzamtes könne gemäß § 252 BAO ein Bescheid, dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden seien, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Die Berufung gegen die gemäß § 295 geänderten Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 sei daher abzuweisen.

Mit Eingabe vom 26. April 2010 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wurde ausgeführt, die Begründung der abweislichen Berufungsvorentscheidung verkenne, dass auch gegen den Feststellungsbescheid betreffend T-GmbH_atyp. Berufung erhoben und eine Zustellung dieses Bescheides beantragt worden sei. Die bislang unüberprüfbaren Feststellungen des Feststellungsbescheides und der Feststellungsbescheid selbst seien nicht rechtskräftig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ist gemäß § 295 Abs. 1 BAO 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.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs. 1 lit. c in diesen Fällen des § 188 leg.cit. an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

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

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

Nach § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Erlassung gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 zu Recht erfolgte, wenn die diesen Bescheiden zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide der T-GmbH_atyp. Nichtbescheide darstellen. Darüber hinaus sind in den Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2007 einheitlich und gesondert festgestellte Einkünfte der K1-KEG, K5-KEG, K2-KEG und K3-KEG enthalten, die hinsichtlich der dabei erlassenen Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide auf Nichtbescheiden beruhen.

Die Erlassung auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Bescheide setzt die Abhängigkeit (somit ein Verhältnis Grundlagenbescheid zu abgeleitetem Bescheid) voraus. Ein auf § 295 BAO gestützter Bescheid darf daher nur ergehen, wenn ein Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) nachträglich erlassen oder **abgeändert** und wenn dieser nachträgliche Bescheid dem Adressaten gegenüber **wirksam** ist. Bestehen diese Bindungen bzw. Wirkungen nicht, liegt eine Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde gemäß § 295 Abs. 1 BAO nicht vor (vgl. VwGH 6.4.1995, ZI. 93/15/0088).

Als "**Nichtbescheide**" sind behördliche Dokumente anzusehen, die zwar Form und Inhalt eines Bescheides haben, aber als Folge fehlerhafter Adressierung, mangelhafter tatsächlicher Zustellung, fehlenden Hinweises auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO oder einer Zustellung nicht an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person zur Gänze unwirksam sind (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 209a Rz. 21).

Nach ständiger Rspr des VwGH ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch – zu dem auch das Adressfeld zählt – kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. VwGH 12.12.2007, Zl. 2005/15/0040; 9.2.2005, Zl. 2000/13/0116).

Die Beendigung der – zivilrechtlich zweigliedrigen – atypischen stillen Gesellschaften, auf denen eine Mitunternehmerschaft aufgebaut hat, beendet die aus Geschäftsherr und stillen Gesellschaftern zusammengesetzte Mitunternehmerschaft (vgl. VwGH 24.9.2008, Zl. 2008/15/0204).

Das Unmöglichwerden des Erreichens des Gesellschaftszweckes bewirkt gemäß § 185 Abs. 2 HGB/UGB jedenfalls das Ende einer stillen Gesellschaft. Das Ende der zivilrechtlich nicht rechts- und parteifähigen Mitunternehmerschaft bedeutet die sofortige Beendigung der abgabeberechtlichen Rechts- und Parteifähigkeit der Mitunternehmerschaft. Das bei OG und KG zu beachtende Auseinanderfallen von Auflösung, Löschung und Beendigung kann hier nicht vorliegen (vgl. Ritz, BAO, § 79, Tz 11).

Soweit daher ein Feststellungsbescheid an eine rechtlich nicht mehr existente Mitunternehmerschaft ergeht und nur diese im Adressfeld des Feststellungsbescheides bezeichnet wird, hat dieser Feststellungsbescheid dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen und **keine Bescheidqualität** erlangt – es liegt daher ein "**Nichtbescheid**" vor. Der Umstand der Beendigung einer Mitunternehmerschaft nimmt ihr weiters auch die Parteifähigkeit vor dem Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 24.9.2008, Zl. 2008/15/0204; 9.2.2005, Zl. 2000/13/0116).

Die über die Einkünfte der vormaligen Personengesellschaft absprechende Erledigung wäre daher an die damaligen Mitglieder dieser Personengesellschaft zu richten gewesen (vgl. VwGH 24.9.2008, Zl. 2008/15/0204).

Ebenso rechtlich wirkungslos bleibt ein Feststellungsbescheid, der nicht an alle beteiligten Mitunternehmer ergeht und somit gegen das bei Grundlagenbescheiden iSd § 188 BAO geltende Gebot der **Einheitlichkeit** verstößt (vgl. VwGH 5.9.2012, Zl. 2011/15/0024).

Wird ein Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassen, obwohl der für hiefür herangezogene Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) ins Leere gegangen ist (somit

rechtlich nicht existent war), so ist diese Rechtswidrigkeit nicht dadurch sanierbar, dass nachträglich der Grundlagenbescheid erlassen wird. Es hat daher eine aufhebende Berufungserledigung und allenfalls danach eine neuerliche Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu erfolgen (vgl. VwGH 24.11.1998, Zl. 93/14/0203; Ritz, BAO-Kommentar, § 295, Rz. 13).

Ein Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) ist als "**Nichtbescheid**" im Falle einer fehlerhaften Adressierung, mangelnder tatsächlicher Zustellung, des fehlenden Hinweises auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO sowie im Falle keiner Zustellung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person anzusehen (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 295, Rz 27). Ebenso rechtlich wirkungslos bleibt ein Feststellungsbescheid, der nicht an alle beteiligten Mitunternehmer ergeht, als somit gegen das bei Grundlagenbescheiden iSd § 188 BAO geltende Gebot der **Einheitlichkeit** verstoßen wird. Demnach hat bei einer Personengesellschaft, welche gegenüber dem Finanzamt unter Benennung ihrer Gesellschafter mit dem Begehr auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO (durch Einreichung einer Erklärung betreffend der Einkünfte von Personengesellschaften) auftritt, eine einheitliche bescheidmäßige Erledigung zu erfolgen (vgl. VwGH 5.9.2012, Zl. 2011/15/0024).

Als sog. "Nichtbescheid" bzw. als absolut nichtiger Verwaltungsakt entfaltet der Feststellungsbescheid bzw. Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass hinsichtlich der Kommanditisten eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat, keine rechtlichen Wirkungen (vgl. 30.5.2012, Zl. 2008/13/0074).

Im vorliegenden Fall erweist sich die Erlassung gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderter und abgeleiteter Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 aus den nachstehenden Gründen als rechtswidrig:

1. atypische Beteiligung an T-GmbH_atyp.:

Im vorliegenden Fall geht das Finanzamt Neunkirchen-Wiener Neustadt davon aus, dass mit Vornahme der Hausdurchsuchungen die erwerbswirtschaftliche Betätigung der T-GmbH_atyp. eingestellt wurde (s. UFS 1.3.2012, GZ. RV/2142-W/10).

Mit 12. November 2009 hatte die frühere – aus der T-GmbH und den an ihr beteiligten atypisch still Beteiligten bestehende – Mitunternehmerschaft keine abgabenrechtliche Rechts- und Parteifähigkeit mehr, sodass § 191 Abs. 2 BAO anzuwenden war.

Insbesondere kann aus der Bezeichnung des Bescheidadressaten in dem – (bei Bescheidwirksamkeit) einen Spruchbestandteil darstellenden – Adressfeld mit Geschäftsherr "und Mitges." geschlossen werden, dass damit die in der Einkünfteaufteilung genannten Personen zu Bescheidadressaten würden. Dasselbe muss im vorliegenden Fall für (vermeintliche) Fest-

stellungsbescheide gelten, die lt. Adressfeld an den Geschäftsherrn "& atypisch Stille" ergehen.

Hinsichtlich der mit 11. November 2009 datierten, ebenfalls an T-GmbH_atyp. gerichteten Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 und 2004 kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Bw. zur Bescheidadressatin geworden wäre.

Die mit 11. November 2009 datierten vermeintlichen Feststellungsbescheide der Jahre 2003 bis 2007 an die mit 12. November 2009 bereits beendete Mitunternehmerschaft der T-GmbH_atyp. haben daher keine Bescheidqualität erlangt (vgl. VwGH 24.9.2008, Zl. 2008/15/0204).

Die mit 11. November 2009 datierten Ausfertigungen der vermeintlichen Feststellungsbescheide 2003 bis 2007 wurden mit einem Textverarbeitungsprogramm erstellt und von einem Teamleiter des Finanzamtes Salzburg-Land, vermeintlich für die Vorständin des Finanzamtes Neunkirchen-Wiener Neustadt unterschrieben bzw. approbiert.

Mangels einer konkreten Übertragung der Approbationsbefugnis seitens des Finanzamtes Neunkirchen-Wiener Neustadt auf den Teamleiter des Finanzamtes Salzburg-Land war diese Übertragung der Approbationsbefugnis im Außenverhältnis unwirksam. Somit waren die Herrn Z. am 12. November 2009 übergebenen Ausfertigungen auch mangels Unterfertigung durch einen für das Finanzamt Neunkirchen-Wiener Neustadt approbationsbefugten Organwalter nichtig.

2. Kommanditbeteiligungen an K1-KEG, K2-KEG, K5-KEG und K3-KEG

Im vorliegenden Fall wurde in den Fällen der K1-KEG, K2-KEG, K5-KEG und K3-KEG darüber hinaus gegen das bei Feststellungs- bzw. Grundlagenbescheiden geltende Gebot der **Einheitlichkeit** der Entscheidung verstößen. Demnach hat bei einer Personengesellschaft, welche gegenüber dem Finanzamt unter Benennung ihrer Gesellschafter mit dem Begehr auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO (durch Einreichung einer Erklärung betreffend der Einkünfte von Personengesellschaften) auftritt, eine einheitliche bescheidmäßige Erledigung zu erfolgen (vgl. VwGH 5.9.2012, Zl. 2011/15/0024).

In den Fällen der vorstehend bezeichneten Gesellschaften wurden bei der Erlassung der ersten Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2007 die Einkünfte ausschließlich den Komplementären zugewiesen. Diese Feststellungsbescheide enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten.

Mit weiteren Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2007 wurde jeweils festgestellt, dass in Bezug auf die Kommanditisten eine Feststellung zu unterbleiben habe.

2.1 Kommanditbeteiligung an K1-KEG:

Mit Feststellungsbescheiden vom 5. Dezember 2007 betreffend 2002 bis 2005 wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte der K1-KEG festgestellt und diese ausschließlich den Komplementären, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Diese Feststellungsbescheide enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten (s. UFS 23.11.2012, GZ. RV/0581-K/07).

Mit weiterem Feststellungsbescheiden vom 24. Juni 2008 wurde für die Jahre 2002 bis 2005 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten der K1-KEG zu unterbleiben habe (s. UFS 23.11.2012, GZ. RV/0581-K/07).

Somit sind hinsichtlich der Feststellungsbescheide der K1-KEG für die Jahre 2002 bis 2005 **"Nichtbescheide"** gegeben.

2.2 Kommanditbeteiligung an K2-KEG:

Mit Feststellungsbescheiden vom 5. Dezember 2007 betreffend 2002 bis 2005 wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte der K2-KEG festgestellt und diese ausschließlich den Komplementären, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Diese Feststellungsbescheide enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten (s. UFS 9.11.2012, GZ. RV/0785-K/07).

Mit weiterem Feststellungsbescheiden vom 29. Jänner 2008 wurde für die Jahre 2002 bis 2005 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten der K2-KEG zu unterbleiben habe (s. UFS 9.11.2012, GZ. RV/0785-K/07).

2.3 Kommanditbeteiligung an K5-KEG:

Mit Feststellungsbescheiden vom 4. Dezember 2007 betreffend 2002 bis 2005 wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte der K5-KEG festgestellt und diese ausschließlich den Komplementären, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Diese Feststellungsbescheide enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten (s. UFS 15.11.2012, GZ. RV/0102-K/08).

Mit weiterem Feststellungsbescheiden vom 29. Jänner 2008 wurde für die Jahre 2002 bis 2005 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten der K5-KEG zu unterbleiben habe (s. UFS 15.11.2012, GZ. RV/0102-K/08).

2.4 Kommanditbeteiligung an K3-KEG:

Mit Feststellungsbescheiden vom 5. Dezember 2007 betreffend 2002 bis 2005 wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte der K3-KEG festgestellt und diese ausschließlich den Komplementären, nicht aber den Kommanditisten dieser Gesellschaft zugewiesen. Diese Feststellungsbescheide enthalten keine Feststellungen in Bezug auf die Kommanditisten (s. UFS 13.11.2012, GZ. RV/0316-K/07).

Mit weiterem Feststellungsbescheiden vom 21. Jänner 2008 wurde für die Jahre 2002 bis 2005 festgestellt, dass eine Feststellung von Einkünften betreffend die Kommanditisten der K3-KEG zu unterbleiben habe (s. UFS 13.11.2012, GZ. RV/0316-K/07).

Damit wurde bei Erlassung der Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2005 betreffend K1-KEG, K2-KEG, K5-KEG und K3-KEG gegen das Gebot der **Einheitlichkeit** der Entscheidung verstoßen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Jänner 2013