



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Lukacic-Marinkovic, über die Revision

1. der SUB3 KG, 2. der SU GmbH, und 3. der Verlassenschaft nach F-L, alle in W und vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater in 1220 Wien, Stadlauer Straße 39/1/Top 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18. Oktober 2023, Zl. RV/7101368/2013, betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die revisionswerbenden Parteien haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von jeweils € 110,64 (insgesamt € 331,92) binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung:

- 1 Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung bei der G GmbH & atypisch stille Gesellschaft vom 6. November 2009 wurde u.a. ausgeführt, die G GmbH sei im Juni 2006 errichtet und im August 2006 in das Firmenbuch eingetragen worden. In mehreren Beteiligungsrounds hätten sich viele Personen als atypisch stille Gesellschafter an der G GmbH (als Geschäftsherrin) beteiligt. Mit näherer Begründung wurde dargelegt, es sei festgestellt worden, dass keine einkunftsquellenrelevante Tätigkeit vorliege und daher eine Feststellung gemäß § 188 BAO unterbleibe.
- 2 Wie aus einem in den Verfahrensakten befindlichen Firmenbuchauszug hervorgeht, wurde betreffend die G GmbH mit Beschluss des Gerichts vom Juni 2010 der Konkurs mangels Vermögens nicht eröffnet, die Gesellschaft sei gemäß § 39 FBG aufgelöst; im Dezember 2010 wurde die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht.
- 3 Nachdem Erledigungen des Finanzamtes vom 11. November 2009 mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 17. Februar 2011



als unwirksam erkannt wurden, sprach das Finanzamt mit Erledigungen vom 27. Juli 2011 aus, dass eine Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 188 BAO für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 betreffend die G GmbH & (angeführte ehemalige) stille Gesellschafter für sodann jeweils näher angeführte Personen bzw. Personengemeinschaften unterbleibe. Der Bescheid für das Jahr 2008 enthielt jeweils eine nähere Begründung; in den die anderen Jahre betreffenden Bescheiden wurde jeweils auf jene für das Jahr 2008 verwiesen. Das Finanzamt kam dabei mit näherer Begründung zum Ergebnis, dass in der G GmbH & atypisch stillen Gesellschaft keine einkommensteuerbaren Einkünfte erzielt worden seien; es lägen damit die Voraussetzungen für eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO nicht vor.

- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht gegen diese Bescheide erhobene - nunmehr als Beschwerden zu behandelnde - Berufungen als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig sei.
- 5 Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht - soweit für die Revisionsverfahren von Bedeutung - im Wesentlichen aus, während des gesamten Zeitraums ihrer Existenz habe die G GmbH für jeweils verhältnismäßig kurze Zeiträume nur zwei Arbeitnehmer gehabt; diese seien zeitweise auch Geschäftsführer der G GmbH gewesen. An der G GmbH als Geschäftsherrin hätten sich in den Jahren 2006 bis 2008 in mehreren Beteiligungsrunden Anleger als atypisch stille Gesellschafter beteiligt (im Jahr 2006: 100 still Beteiligte, im Jahr 2007: 155; in den Jahren 2008 und 2009 jeweils 170). Bei einem der stillen Beteiligten handle es sich um die SUB3 KG (Erstrevisionswerberin). Diese Gesellschaft sei eine sogenannte Publikums-KG, an der die SU GmbH (Zweitrevisionswerberin) als Komplementärin und die ST GmbH als Kommanditistin beteiligt gewesen seien. Die Kommanditistin habe als Treuhänderin die Anteile an der KG für treuhänderisch beteiligte Anleger gehalten. Die treuhänderisch beteiligten Anleger der SUB3 KG seien den anderen atypischen Gesellschaftern der G GmbH nicht bekannt gewesen.



- 6 Die G GmbH sei Teil eines großen Anlegerbetrugs gewesen. Anlegern, die sich im Rahmen eines Verlustbeteiligungsmodells als stille Gesellschafter beteiligten, seien angebliche Geschäftsmodelle vorgetäuscht worden. Die G GmbH habe zu keinem Zeitpunkt - abgesehen von der betrügerischen Einwerbung der Anlegergelder - eine tatsächliche Geschäftstätigkeit entfaltet. Durch die Verbuchung von nicht werthaltigen Leistungen seien in der Gesellschaft vermeintlich hohe Verluste generiert worden. In den Feststellungserklärungen für die Jahre 2006 und 2007 seien diese Verluste den Anlegern (natürlichen Personen sowie der SUB3 KG) anteilig zugerechnet worden. In den Feststellungserklärungen seien weder die Komplementär-GmbH, noch die Kommanditistin und auch nicht die treuhänderischen Anleger der SUB3 KG genannt worden. Die Feststellungserklärungen hätten darauf abgezielt, betreffend die G GmbH & atypisch stille Gesellschafter eine Ergebnistangente für die SUB3 KG festzustellen. Diese Ergebnistangente sollte offenbar in einem zweiten nachgelagerten Feststellungsverfahren an die Anleger der SUB3 KG aufgeteilt werden. Für die Jahre 2008 und 2009 seien von der Gesellschaft bzw. ihrem steuerlichen Vertreter keine Feststellungserklärungen abgegeben worden.
- 7 Die gutgläubigen Anleger hätten aufgrund der von den Betrügern behaupteten falschen Tatsachen das Ziel verfolgt, in ein erfolgversprechendes, wenn auch riskantes Unternehmen zu investieren. Sie hätten den Willen gehabt, sich an einer betrieblich tätigen Mitunternehmerschaft zu beteiligen. Darüber hinaus sollten erwartete Anfangsverluste aufgrund der Zuweisung von Verlusttangenten in Höhe der mehrfachen Einlage durch den Steuervorteil auf Ebene der Anleger abgedeckt werden.
- 8 Aus objektiver Sicht sei aber von Anbeginn damit zu rechnen gewesen, dass die vermeintliche Geschäftstätigkeit niemals einen Gesamtgewinn erzielen werde.
- 9 Zum Beschwerdeeinwand, die angefochtenen Bescheide seien unwirksam, sei darauf zu verweisen, dass die angefochtenen Bescheide allen atypisch stillen Gesellschaftern und somit auch der SUB3 KG zugestellt worden seien. Den





Gesellschaftern der SUB3 KG, insbesondere den treuhänderisch beteiligten Anlegern, seien die Bescheide hingegen nicht zugestellt worden. Eine Unterbeteiligung mit den Merkmalen einer Mitunternehmerschaft bewirke aber nur dann eine Mitunternehmerschaft der Unterbeteiligten im Verhältnis zur Hauptgesellschaft, wenn die Unterbeteiligten den Gesellschaftern der Hauptgesellschaft bekannt seien. In einem solchen Fall wären die Unterbeteiligten in den Bescheid über die einheitliche Feststellung der Hauptgesellschaft aufzunehmen. Im vorliegenden Fall seien aber die treuhänderisch beteiligten Anleger den Gesellschaftern der G GmbH & atypisch stille Gesellschaft nicht bekannt gewesen. Daher habe der Bescheid neben den direkt beteiligten natürlichen Personen nur an die SUB3 KG ergehen können. Bei doppelstöckigen Personengesellschaften seien zwei getrennte Feststellungsverfahren durchzuführen. In einem ersten Feststellungsverfahren seien die Ergebnistangenten der unteren Personengesellschaft festzustellen, es sei also der atypisch still beteiligten Kommanditgesellschaft eine Ergebnistangente zuzuweisen. Im zweiten, nachgelagerten Feststellungsverfahren betreffend die SUB3 KG sei sodann die Ergebnisverteilung auf die Mitunternehmer der KG festzustellen.

10 Wäre die G GmbH & atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren, wäre die Ergebnistangente im Feststellungsverfahren der G GmbH & atypisch stille Gesellschaft zunächst für die SUB3 KG festgestellt worden. Diese Ergebnistangente wäre sodann in das nachgelagerte Feststellungsverfahren auf Ebene der SUB3 KG eingeflossen, in dem die Ergebnistangenten in einem nächsten Schritt für die Beteiligten der SUB3 KG festgestellt worden wären. Diese Vorgangsweise decke sich auch mit den eingereichten Feststellungserklärungen für die Jahre 2006 und 2007, in denen auch lediglich eine Feststellung von Verlusttangenten für die SUB3 KG gesamt beantragt worden sei. Die Adressaten der angefochtenen Bescheide seien daher ident mit den Gesellschaftern laut den eingereichten Feststellungserklärungen.

11 Es sei daher ausreichend, dass in diesem Fall der Nichtfeststellungsbescheid nur an die SUB3 KG ergangen sei und nicht auch sämtliche Gesellschafter/Anleger der SUB3 KG in den Bescheid aufgenommen worden



seien. Ein Verweis gemäß § 101 Abs. 3 zweiter Satz BAO sei nicht notwendig, da die Zustellfiktion gerade nicht angewendet worden sei und eine Zustellung an alle atypisch stillen Gesellschafter erfolgt sei. Die angefochtenen Bescheide seien daher als rechtswirksam zu qualifizieren.

- 12 Die Gesellschaft habe weder beschaffungsseitig noch absatzseitig eine nachhaltige Betätigung entfaltet und habe nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen. Eine Einkunftsquelle iSd § 23 EStG 1988 und somit eine Mitunternehmerschaft sei sohin zu verneinen. Für die Beurteilung, ob eine Einkunftsquelle vorliege, seien nicht die subjektiven Ziele der einzelnen (gutgläubigen) Anleger entscheidend, sondern die tatsächliche Geschäftsaktivität der G GmbH. Die Nichtfeststellungsbescheide seien daher wirksam und rechtmäßig ergangen.
- 13 Es bestehe keine explizite Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, ob es im Fall einer mehrstöckigen Personengesellschaft, bei der den Gesellschaftern der Hauptgesellschaft die Beteiligten eines anderen Hauptgesellschafters nicht bekannt seien, ausreichend sei, dass bei Verzicht auf die Zustellfiktion gemäß § 101 Abs. 3 BAO der Bescheid lediglich an die Hauptgesellschafterin selbst ergehe und nicht an die an ihr treuhänderisch beteiligten Gesellschafter.
- 14 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision.
- 15 Das Finanzamt hat eine gemeinsame Revisionsbeantwortung zu diesem Verfahren und zu der zu Ro 2024/13/0010 bis 0011 anhängigen Revision eingebracht, in der u.a. die Zurückweisung der Revision begehrt wird.
- 16 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.



- 17 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.
- 18 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden.
- 19 Der Revisionswerber hat auch bei Erhebung einer ordentlichen Revision von sich aus die Zulässigkeit der Revision darzulegen, wenn er der Ansicht ist, dass die Begründung des Verwaltungsgerichts für die Zulässigkeit der Revision nicht ausreicht oder er andere Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung für relevant erachtet. Die vom Verwaltungsgerichtshof vorzunehmende Kontrolle einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung stützt sich für außerordentliche und ordentliche Revisionen in gleicher Weise jeweils auf eine Darlegung der Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Revision (vgl. z.B. VwGH 19.4.2023, Ro 2022/13/0018, mwN).
- 20 Auf eine Rechtsfrage, die das Verwaltungsgericht bei der Zulassung der Revision als grundsätzlich erachtet hat, die in der Revision aber nicht angesprochen wird oder der in der Revision gar die Eignung als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abgesprochen wird, ist vom Verwaltungsgerichtshof nicht einzugehen (vgl. VwGH 21.6.2022, Ro 2021/15/0022, mwN).
- 21 Im Rahmen des Zulässigkeitsvorbringens machen die Revisionswerber geltend, die Zulassungsbegründung des Bundesfinanzgerichts treffe nicht zu; richtigerweise hätten sich andere Fragen gestellt. Zu folgenden Fragen liege keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor: Wer (die G GmbH, das Finanzamt oder das Bundesfinanzgericht) trage die Verantwortung dafür, dass die damaligen Treuhand-Kommanditisten in sämtlichen Erledigungen des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts unberücksichtigt geblieben seien und warum? Mache es einen relevanten Unterschied aus, dass die damaligen Anleger an der SUB3 KG über die ST GmbH treuhänderisch und nicht direkt beteiligt gewesen seien? In welchem Verhältnis stehe § 188 BAO zu





§ 23 Z 2 EStG 1988 und zur Einkünftezurechnung zum Treugeber in Anlehnung an § 24 Abs. 1 lit. b und c BAO? Die Revisionswerber bringen dazu näher vor, in den Erledigungen des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichtes hätten an Stelle der SUB3 KG richtigerweise die damaligen Treuhand-Kommanditisten aufscheinen müssen. Dies sei unterblieben mit dem Ergebnis, dass die Erledigungen keine Bescheidqualität erlangt hätten. Zur Frage, wie das Bundesfinanzgericht vorzugehen habe, wenn es Zweifel an der Wirksamkeit der Anfechtungsobjekte habe, liege ebenfalls keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Der im Parallellfall der D GmbH ergangene „Ablehnungsbeschluss“ des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.10.2023, Ra 2023/13/0007 bis 0011) werfe Fragen auf. Diese Entscheidung habe die bisherige Rechtsprechung gegen sich, was im Ergebnis eine Judikaturdivergenz bedeute. Dazu komme noch die fehlende Klarstellung durch den Gerichtshof, dass es sich bei den Adressaten des § 188 BAO und des § 23 Z 2 EStG 1988 um denselben Personenkreis handle. Die Abgabenerklärung sei in der Zurechnungsfrage völlig ungeeignet; diese mache auch keinen Beweis für deren Richtigkeit. Die diese Verfahren auslösenden Feststellungserklärungen 2006 bis 2009 seien ermittlungs- und beweisfrei geblieben. Die Unterscheidung in einheitliche oder doppelstöckige Mitunternehmerschaft sei aus dem Blickwinkel der BAO fragwürdig. Zudem stünden sämtliche Erledigungen des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichtes sowohl im Parallellfall (D GmbH) als auch hier mit sich selbst in unüberbrückbarem Widerspruch: Bei der Zielgesellschaft werde richtigerweise auf die an ihr beteiligten Personen durchgegriffen, während bei der Untergesellschaft mit ihr das Auslangen gefunden worden sei und solcherart der Durchgriff auf den Anleger unterblieben sei. Im Übrigen habe sich auch der „Ablehnungsbeschluss vom 19.10.2023“ selbst nicht an seine eigene Vorgabe gehalten, die „Gesamtheit der einschreitenden Rechtssubjekte zu erreichen“; die dort an der SUB1 bis SUB3 KG beteiligten Personen (wie der dortige Einschreiter Dr. G) seien gerade nicht erreicht worden, weil sämtliche Erledigungen bereits bei den drei SUBs geendet hätten.



Bundesfinanzgericht aufgeworfene Frage ist im Hinblick auf das Vorbringen der Revisionswerber, die Zulassungsbegründung des Bundesfinanzgerichts treffe nicht zu, nicht einzugehen.

- 23 Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte u.a. aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Nach § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.
- 24 Nach § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen (u.a. gemäß § 188 BAO) die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.
- 25 Nach § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.
- 26 Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat gemäß § 191 Abs. 2 BAO der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.
- 27 Soweit eine Personenvereinigung unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte der Personenvereinigung), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos (vgl. VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024; 19.10.2023, Ra 2023/13/0007, mwN).
- 28 Gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind, sind diejenigen Personen die Gesellschafter (Mitglieder)



iSd § 191 Abs. 1 und 3 BAO, denen, falls das sich als Gesellschaft (Gemeinschaft) gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären. Ein solcher Bescheid muss wiederum die Gesamtheit der einschreitenden Rechtssubjekte erreichen, denen die Abgabenerklärung (oder das Rechtsmittel) zuzurechnen ist (vgl. VwGH 27.1.2021, Ra 2020/13/0085, mwN).

- 29 Im vorliegenden Fall kamen das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht für die Streitjahre jeweils zur Ansicht, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden waren. Der Bescheid des Finanzamts und das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts hatten sich demnach an die Gesellschafter (Mitglieder) der behaupteten Gesellschaft (Gemeinschaft) zu richten.
- 30 In den Feststellungserklärungen waren neben der G GmbH jeweils (nur) jene Personen angeführt (und es wurden nur für diese Personen Anteile am Gewinn/Verlust geltend gemacht), die sich unmittelbar an der G GmbH als atypisch stille Gesellschafter beteiligt hatten, darunter auch die SUB3 KG. Deren Komplementärin (SU GmbH), ihre Kommanditistin (ST GmbH) sowie die insoweit wiederum treuhänderisch beteiligten Anleger wurden darin nicht erwähnt. Insoweit unterscheidet sich der hier vorliegende Sachverhalt auch von jenem Sachverhalt, der der - in der Revision wiederholt erwähnten - Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 2021, Ra 2020/15/0091, zu Grunde lag (dort erfolgte eine Zuordnung des Gewinnes an den Komplementär, den Kommanditisten und die atypisch stillen Gesellschafter; vgl. aaO Rz 2). Die in der Revision behauptete, aber nicht näher dargelegte Judikaturdivergenz ist somit nicht erkennbar.
- 31 Der „negative Feststellungsbescheid“ muss die Gesamtheit der einschreitenden Rechtssubjekte erreichen. Er muss sich also an all jene wenden, für die in der Abgabenerklärung die Zuteilung eines Anteils am Ergebnis geltend gemacht wird. Die Erledigung muss also an jene Personen ergehen, hinsichtlich derer der Zufluss von Einkünften in Streit steht (vgl. VwGH 19.12.2002, 99/15/0051). Andere Rechtssubjekte, für die nicht einmal behauptet wird, dass ihnen (gemeinschaftliche) Einkünfte zugeflossen wären, müssen in eine



derartige negative Feststellung nicht aufgenommen werden, was schon daraus folgt, dass andernfalls der Adressatenkreis unbeschränkt wäre.

32 Die revisionswerbenden Parteien machen geltend, im Rahmen eines Feststellungsbescheides könnten nur natürliche oder juristische Personen als Rechtssubjekte berücksichtigt werden, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen seien, Personenvereinigungen (ohne eigene Rechtspersönlichkeit) könnten aber keine Einkünfte zugewiesen werden. Zutreffend ist insoweit, dass auch Personen, die im Wege einer weiteren Personengesellschaft mittelbar an einer anderen Personengesellschaft beteiligt sind, bei Vergütungen von dieser Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (vgl. zu einem behaupteten Darlehen VwGH 17.6.1992, 87/13/0157; zu einem behaupteten Dienstverhältnis VwGH 15.1.1991, 87/14/0053). Es ist aber in der Rechtsprechung anerkannt, dass bei einer Beteiligung einer Personengesellschaft an einer anderen Personengesellschaft die Feststellung der Einkünfte auch in der Weise erfolgen kann, dass Einkünfte aus der einen Personengesellschaft der anderen Personengesellschaft (insgesamt) zugewiesen werden (vgl. z.B. VwGH 16.9.1987, 85/13/0142; vgl. dazu auch *Stoll*, BAO-Kommentar, § 188, 1981). Der Gesetzgeber geht (jedenfalls seit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2006, BGBl. I Nr. 99) auch explizit davon aus, dass „gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet“ werden können (§ 191 Abs. 5 BAO; sowie seit dem Abgabenverwaltungsreformgesetz, BGBl. I Nr. 20/2009, § 188 Abs. 5 BAO).

33 Wenn in der Revision ergänzend darauf verwiesen wird, dass weder die Erledigungen des Finanzamts noch nunmehr das angefochtene Erkenntnis einen Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO enthalten, so ist - wie auch die Revision zutreffend darlegt - ein Verweis auf diese Bestimmung nicht zwingend; der Behörde und dem Verwaltungsgericht steht es frei, sämtliche Beteiligte anzusprechen (vgl. z.B. VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091, mwN). Entgegen dem Revisionsvorbringen wurden aber von der Behörde und dem Verwaltungsgericht sämtliche Beteiligte, nämlich die in den Feststellungserklärungen Genannten, angesprochen. Gegenüber Personen, für



die eine Zurechnung von Gewinnanteilen gar nicht geltend gemacht wurde, musste - wie bereits dargelegt - nicht ausgesprochen werden, dass entsprechende gesonderte Feststellungen zu unterbleiben haben. Im Übrigen könnte ein Hinweis auf § 101 Abs. 3 BAO - wie die Abgabenbehörde in der Revisionsbeantwortung zutreffend aufzeigt - auch nicht zur Wirksamkeit der Erledigungen gegenüber den an der SUB3 KG Beteiligten führen. § 101 Abs. 3 BAO normiert nur eine Zustellfiktion, die der Vereinfachung der Zustellung an Personengemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit dienen soll (vgl. VwGH 5.10.1994, 94/15/0004). Voraussetzung für eine Wirksamkeit gegenüber diesen Personen wäre aber nicht nur, dass die Erledigungen diesen Beteiligten zugestellt würden (oder gemäß § 101 Abs. 3 BAO als zugestellt gälten), sondern weiters, dass diese Beteiligten in den Erledigungen als (behauptete) Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO) bezeichnet würden. Für in der Erledigung nicht genannte Personen könnte aber auch die Aufnahme eines Hinweises nach § 101 Abs. 3 BAO zu keiner Wirkung führen.

- 34 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.
- 35 Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014. Haben mehrere revisionswerbende Parteien in einer Revision dasselbe Erkenntnis angefochten, haben sie im Falle der Kostenersatzpflicht die rechtmäßig geltend gemachten Aufwendungen der obsiegenden Verfahrenspartei anteilig zu ersetzen (vgl. z.B. VwGH 16.11.2022, Ro 2022/06/0018, mwN). Wird zu mehreren Revisionen gegen ein Erkenntnis - wie hier - eine gemeinsame Revisionsbeantwortung erstattet, ist Aufwandsersatz nur in einfacher Höhe zuzusprechen (vgl. VwGH 31.1.2024, Ro 2022/04/0007). Im Hinblick darauf, dass das Erkenntnis von zwei weiteren revisionswerbenden Parteien angefochten wurde (Ro 2024/13/0010 und 0011), haben die Revisionswerber jeweils ein Fünftel des Schriftsatzaufwandes für die Revisionsbeantwortung (553,20 €; daher jeweils 110,64 €) zu ersetzen.



W i e n , am 26. September 2024

