

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Niederösterreich GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Bahnhofplatz 1a/1/3, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 15. September 2016 gegen den Bescheid des FA vom 14. April 2016 betreffend Antrag auf Aufhebung des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 gemäß § 295 Abs. 4 BAO, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2005 (Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO) vom 7. November 2013 wird aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im Jahr 2005 an der ***1*** als Mitunternehmerin beteiligt. Die im Kalenderjahr 2005 erzielten Einkünfte wurden zunächst gem. § 188 BAO festgestellt. Aufgrund einer bei der ***2*** durchgeführten Außenprüfung erging am 07.11.2013 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichtigter Feststellungsbescheid für 2005 an die Bf.

Am 29.12.2015 stellte die Bf. einen Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO zur Aufhebung des berichtigten Feststellungsbescheides vom 07.11.2013. Der Antrag wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 14.04.2016 abgewiesen und das gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerdeverfahren bis zur Erledigung des BFG-Verfahrens RV/2100002/2017 gemäß § 271 Abs. 1 BAO ausgesetzt. Mit Beschluss vom 07.11.2017 stellte das BFG fest, dass der den Einkünften der Bf. zugrundeliegende, berichtigte Feststellungsbescheid der ***2*** aufgrund fehlerhafter Adressierung ein Nichtbescheid ist und keine Rechtskraftwirkung entfaltet.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 30.03.2018 wies das zuständige Finanzamt die Beschwerde vom 15.09.2016 mit der Begründung ab, dass zwischenzeitlich bereits ein neuer (inhaltsgleicher) Bescheid, datiert mit 15.12.2017, für die ***2*** ergangen ist und auch der Feststellungsbescheid 2005 vom 07.11.2013 der Bf. kein Nichtbescheid sei.

Gegen die neuerlichen Feststellungsbescheide ist ein Rechtsmittel anhängig.

Strittig ist einerseits, ob der gegenständliche Feststellungsbescheid gemäß § 295 Abs. 4 BAO aufgehoben werden muss, da er ursprünglich auf einem Nichtbescheid basiert, obwohl zwischenzeitlich inhaltlich ein dem Nichtbescheid gleichlautender Feststellungsbescheid an die ehemals Beteiligten der ***2*** ergangen ist.

Strittig ist zudem, ob es sich beim gegenständlich bekämpften Feststellungsbescheid, adressiert an die ***3*** iL vom 07.11.2013, um einen wirksam ergangenen Bescheid handelt.

In der Beschwerde vom 15.09.2016 gegen die Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Feststellungsbescheides 2005 wurde im Wesentlichen eingewendet, dass die Rechtsansicht der belangten Behörde im Ergebnis dazu führen würde, dass § 295 Abs. 4 BAO keinerlei faktische Rechtswirkung zukomme und somit totes Rechts darstelle.

„[...] Die von der Behörde vertretene Rechtsansicht führt zu einer faktischen Nichtanwendung der Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO und einem damit verbundenen Verlust einer wesentlichen Rechtsschutzbestimmung zugunsten von Abgabepflichtigen.

§ 6 ABGB sagt aus, dass ein Gesetz nicht anders ausgelegt werden darf, als dies „aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhange und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet.“

Stehen sich nun, wie im vorliegenden Fall, einzelne Bestimmungen einer Norm im Wortlaut gegenüber (einerseits Aufhebung eines abgeleiteten Bescheides erst dann, wenn der Grundlagenbescheid als Nichtbescheid qualifiziert wurde und andererseits die Pflicht zur Antragstellung vor Eintritt der Verjährung) ist zunächst auf die Absicht des Gesetzgebers abzustellen.

§ 295 BAO ist in Abschnitt 7 der BAO eingearbeitet worden, dieser trägt den Titel Rechtsschutz. Der Gesetzgeber hat somit durch diese systematische Zuordnung klar zum Ausdruck gebracht, dass die Normen des § 295 BAO im Allgemeinen und die des Abs. 4 leg cit im Speziellen dem Rechtsschutz der Normunterworfenen dient.

Die Abweisung des Antrages gem. § 295 Abs. 4 BAO ohne die Entscheidung in der Vorfrage abzuwarten (die - wie nachfolgend aufgezeigt wird - wäre sie schon getroffen, mit Sicherheit zu einer anderen Entscheidung führen würde), negiert völlig die klar dokumentierte Absicht des Gesetzgebers Normunterworfenen vor ebensolchen Verfahrensmängel zu schützen. Wie oben

aufgezeigt findet sich in der BAO selbst in § 271 Abs. 1 leg cit eine weitere Norm, die eine verfahrensrechtliche Lösung für genau solche nicht entscheidungsreife Fälle bietet.

Der bekämpfte Bescheid ist daher unseres Erachtens als rechtswidrig anzusehen.“

Was den Antrag betreffe, den Feststellungsbescheid 2005 vom 07.11.2013 selbst als Nichtbescheid zu qualifizieren, weil er an eine nicht mehr existente Personengesellschaft adressiert wurde, habe das FA diesen Antrag mit der Begründung abgelehnt, dass gemäß ständiger Rechtsprechung des VwGH die Auflösung einer Personengesellschaft und ihre Löschung im Firmenbuch solange die Parteifähigkeit nicht beeinträchtigt, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten (u.a. Bund, wenn Abgabenerhebungsverfahren noch offen sind) noch nicht abgewickelt sind.

„Dem ist folgendes entgegenzuhalten:

Wie dem Antrag auf Anmeldung der Auflösung und Liquidation der Gesellschaft vom 8.10.2012 (siehe Beilage) zu entnehmen ist, war die Liquidation zu diesem Zeitpunkt bereits beendet, in Folge wurde auch die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch am 13. Dezember 2012 eingetragen.

Dem Steuerakt 2011 der Bf. (siehe Beilage) ist zu entnehmen, dass die Abgabenerklärungen 2011 am 5. bzw. 6. Dezember 2012 elektronisch eingebracht wurden und jeweils am 7. Dezember 2012 veranlagt wurden. Auch das Abgabenkonto der Gesellschaft endet im Jahre 2012, für das Jahr 2012 selbst waren keine Abgabenerklärungen mehr abzugeben (siehe Steuerakt 2011 und 2012 sowie Abgabenkonto als Beilagen).

Die Gesellschaft war damit jedenfalls noch im Jahre 2012 final liquidiert, das Vermögen verteilt und auch sämtliche Abgabenerhebungsverfahren beendet. Die KG hat damit im Jahre 2012 auch im abgabenrechtlichen Sinne aufgehört zu existieren, eine rechtsfähige Personengesellschaft war spätestens ab zu diesem Zeitpunkt auch im abgabenrechtlichen Sinne nicht mehr gegeben.

Erst aufgrund eines in einem vorgelagerten Feststellungsverfahren ergangenen Bescheides wurde im November 2013 der hier verfahrensgegenständliche Bescheid erlassen, somit lange nach Bestehen der rechtsfähigen Personengesellschaft. Es ist keinerlei Rechtsnorm bekannt, die ein Wiederaufleben einer einmal bereits final abgewickelten (inkl. Sämtlicher Abgabenverfahren!) rechtsfähigen Personengesellschaft aufgrund eines nachträglich aufkommenden Abgabenverfahrens bewirkt.

Das österreichische Abgabenverfahrensrecht kennt für Fälle, in denen eine vormals existierende rechtsfähige Personengesellschaft, die bereits inklusive aller Abgabenverfahren zur Gänze beendet wurde, keine Regelung hinsichtlich der nach finaler Beendigung der

Personengesellschaft zu erfolgenden ordnungsgemäßen Bescheiderstellung. Es liegt somit offenbar eine Gesetzeslücke vor.

Für solche Fälle sehen die Auslegungsnormen des § 7 ABGB vor, dass „auf ähnliche, in den Gesetzen bestimmt entschiedene Fälle,...“ Rücksicht zu nehmen ist.

Mittels eines Analogieschlusses kann diese Lücke sehr einfach geschlossen werden. Analog zu den Bestimmungen des § 191 Abs. 2 BAO war der Feststellungsbescheid vom 7. November 2013 nicht an die bereits ein Jahr zuvor final beendeten und somit nicht mehr existenten Personengesellschaft sondern an die einzelnen Gesellschafter zu adressieren.

Nachdem die einzelnen Gesellschafter nicht als Bescheidadressaten angeführt wurden, ist der Feststellungsbescheid vom 7. November 2013 als Nichtbescheid zu qualifizieren.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 30.03.2018 wurde die Beschwerde vom 15.09.2016 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass der vorliegende Sachverhalt jenem gleiche, über den der VwGH am 19.12.2007, 2006/13/0115, entschieden und die Rechtsaussage getroffen habe, dass § 295 Abs. 1 BAO gewährleisten soll, dass abgeleitete Bescheide dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid (und der materiellen Rechtslage) entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift bestehe darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen. Nach Rechtsansicht des VwGH stehe somit die materielle Richtigkeit im Vordergrund der Beurteilung. Auch der durch das AbgÄG 2011 erweiterte Rechtsschutzgedanke gemäß § 295 Abs. 4 BAO zwingt nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht zur Aufhebung, solange die inhaltliche Rechtmäßigkeit im ordentlichen Beschwerdeverfahren ausgetragen werden könne. Komme es im Rahmen des Beschwerdeverfahrens gegen den aktuellen Grundlagenbescheid zu einer Abänderung oder Aufhebung, wirke sich dies mittels § 295 Abs. 1 BAO auch auf das Ergebnis der Bf. aus.

Da der gegenständliche Feststellungsbescheid der Bf., dessen Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO beantragt werde, inhaltlich dem aktuell vorliegenden Feststellungsbescheid an die ehemaligen Gesellschafter der ***4*** entspreche und dessen inhaltliche Rechtmäßigkeit im noch anhängigen Rechtsmittelverfahren erst zu klären sei, war in Anlehnung an die Rechtsauffassung des VwGH (2006/13/0115 vom 19.12.2007) der gegenständliche Bescheid nicht aufzuheben.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass es sich bei dem an die Bf. erlassenen Feststellungsbescheid vom 07.11.2013 selbst um einen Nichtbescheid handle, werde auf die Begründung des gegenständlich bekämpften Abweisungsbescheides vom 14.04.2016 und die dort angeführte VwGH-Judikatur verwiesen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH beeinträchtigt die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten noch nicht abgewickelt sind. Zu

diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zähle auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO.

Teile man allerdings die Ansicht der Bf., dass die Personengesellschaft bereits im November 2013 abgabenrechtlich nicht mehr existent war, hätte dies konsequenterweise zur Folge, dass der Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO vom 29.12.2015 von einer nicht legitimierten Person eingebracht wurde. Schließlich sei die steuerliche Vertretung selbst im Namen der Bf. aufgetreten. Nach Vollbeendigung könne die KG mangels Partei-, Rechts- und Handlungsfähigkeit keine Anträge mehr stellen. Mangels Handlungsfähigkeit könnte auch keine wirksame Bevollmächtigung der steuerlichen Vertretung vorliegen. Demnach wäre die steuerliche Vertretung im Namen einer nicht mehr existierenden Person aufgetreten und ihr Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO mangels Aktivlegitimation zurückzuweisen gewesen.

Mit Schreiben vom 06.06.2018 brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein und führte ergänzend aus:

[...]

Ergänzende Begründung dieses Vorlageantrages und Entgegnung zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung vom 30. März 2018:

1. Materielle Richtigkeit des Grundlagenbescheides im Vordergrund der Beurteilung:

*In der Beschwerdevorentscheidung argumentiert die belangte Behörde im Wesentlichen damit, dass zwischenzeitlich auf Ebene der ***2*** neue Feststellungsbescheide erlassen wurden, die inhaltsgleich mit den Bescheiden sind, die vom Bundesfinanzgericht als Nichtbescheide qualifiziert wurden. Gemäß Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit Nennung einiger Judikate würde hier die materielle Richtigkeit im Vordergrund der Beurteilung stehen, wonach auch der Feststellungsbescheid unserer Klientin daher nicht aufzuheben war.*

Die vom Finanzamt zitierte Judikatur lässt jedoch einen anderen Schluss zu, als in der Beschwerdevorentscheidung erläutert. In seiner Entscheidung vom 9.7.1997, 95/13/0044 stellt der Verwaltungsgerichtshof fest: „Die in § 295 Abs. 1 BAO vorgesehene Abänderung rechtskräftiger Bescheide, die von einem Feststellungsbescheid abzuleiten sind, setzt nämlich die nachträgliche Abänderung, Aufhebung oder Erlassung jenes Feststellungsbescheides voraus, von welchem der Bescheid abgeleitet ist, um dessen Abänderung der Streit geht.“ Genau dies wäre vorliegend aber nicht der Fall, weil der später abgeänderte Feststellungsbescheid eben nicht den Grundlagenbescheid für den abgeleiteten Bescheid darstellt, sondern dieser nach wie vor auf dem Nichtbescheid beruht.

In einer weiteren einschlägigen Entscheidung vom 24.11.1998, 93/14/0203 entschied der Verwaltungsgerichtshof wie folgt:

„Eine Abänderung nach § 295 Abs. 1 BAO ist nur zulässig, wenn die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre von Feststellungsbescheiden abzuleiten sind. Sind die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre ins Leere gegangen, so fehlen taugliche Feststellungsbescheide für eine Abänderung nach § 295 Abs. 1 BAO. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass nach Erlassung des Bescheides nach § 295 Abs. 1 BAO Feststellungsbescheide mit dem gleichen Inhalt wie die ins Leere gegangenen Feststellungsbescheide erlassen worden sind. Mit diesen Bescheiden wird die unzulässige Abänderung nach § 295 Abs. 1 BAO nicht saniert.“

Dieses zu § 295 Abs. 1 BAO ergangene Erkenntnis zeigt, wie auch § 295 Abs. 4 BAO zu verstehen ist.

Dadurch, dass der in diesem Verfahren zugrundeliegende Feststellungsbescheid 2005 vom 7. November 2013 gemäß der belangten Behörde aktuell auf einem Nichtbescheid beruht, sehen wir die Begründungen der belangten Behörde als nicht zutreffend an.

2. Rechtsschutzgedanke

Zu den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeverentscheidung, dass auch der durch das Abgabenrechtsänderungsgesetz 2011 erweiterte Rechtsschutzgedanke gemäß § 295 Abs. 4 BAO die Abgabenbehörde nicht zur Aufhebung des Bescheides zwingt, da die inhaltliche Rechtmäßigkeit im ordentlichen Beschwerdeverfahren ausgetragen werden kann, möchten wir auf unsere Ausführungen in unserer Beschwerde vom 15. September 2016 verweisen und ergänzend anführen:

*Mit der gegenständlichen Beschwerdeverentscheidung wurde über das Verfahren eines Antrages auf Aufhebung des Feststellungsbescheid 2005 vom 7. November 2013 gemäß § 295 Abs. 4 BAO abgesprochen. Grundlage eines solchen Verfahrens ist ein Nichtbescheid. Die belangte Behörde stützt jedoch den Spruch auf einen am 15. Dezember 2017 erlassenen Grundlagenbescheid an die ***2***, welcher bisher nicht als Nichtbescheid festgestellt wurde.*

*Wenn der Feststellungsbescheid 2005 vom 7. November 2013 unserer Klientin im Rechtsbestand gelassen würde, wie dies in dieser Beschwerdeverentscheidung folgend die Absicht der belangten Behörde ist, würden sich im Falle der Aufhebung des zugrunde liegenden Feststellungsbescheides 2005 der ***2*** folgende Fragen stellen:*

a. Ist die belangte Behörde gemäß § 295 Abs. 1 BAO verpflichtet, den hier bekämpften Feststellungsbescheid 2005 vom 7. November 2013 unserer Klientin aufzuheben, da dieser nach wie vor auf dem Nichtbescheid und nicht auf dem neuen Grundlagenbescheid beruht?

b. Ist unsere Klientin in diesem Fall berechtigt, einen Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO zu stellen, obwohl in derselben Sache ein solcher Antrag bereits abgelehnt wurde (mit der

hier bekämpften Entscheidung) und sich der bekämpfte Nichtbescheid inhaltlich nicht geändert hat?

Durch die in dieser Beschwerdevorentscheidung beschriebene Vorgangsweise, welche den Feststellungsbescheid 2005 vom 7. November 2013 unserer Klientin formell auf einem Nichtbescheid beruhen lässt, materiell aber durch einen anderen Grundlagenbescheid begründet, ergibt sich somit ein Rechtsschutzdefizit für unsere Klientin. Dies kann in keiner Weise der Absicht des Gesetzgebers entsprechen und erscheint auch verfassungswidrig.

Die einzige Möglichkeit dem Rechtsschutzgedanken Rechnung zu tragen ist den Feststellungsbescheid 2005 vom 7. November 2013 gemäß § 295 Abs. 4 BAO als Nichtbescheid festzustellen,

- damit in der Folge einerseits der Behörde die Möglichkeit zu geben einen neuen, rechtskraftfähigen Bescheid zu erlassen*
- und andererseits dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit zu geben, gegen diesen neuen Feststellungsbescheid allfällige Rechtsmittel zu erheben.*

3. Vorliegen eines Nichtbescheides beim Feststellungsbescheid 2005 vom 7. November 2013 unserer Klientin

Zu den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung, dass der Feststellungsbescheid 2005 vom 7. November 2013 der Klientin selbst kein Nichtbescheid ist, möchten wir auf unsere Beschwerde vom 15. September 2016 verweisen.

[...]

Mit Vorlagebericht vom 17.07.2018 wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Schreiben vom 14.12.2020 zog die Bf. den zuvor gestellten Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung über die Beschwerde im Senat zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Bf. war im Jahr 2005 neben einer Kapitalgesellschaft an der ***5*** als atypisch stille Gesellschafterin beteiligt.

Mit Bescheid vom 07.02.2007 stellte die belangte Behörde die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bf. mit € -3.224.802,94 fest.

Am 13.12.2012 wurde die Löschung der Bf. im Firmenbuch eingetragen.

Im Juli 2013 wollte das für die atypisch stille Gesellschaft zuständige Finanzamt die Verteilung des Verlusts abändern und im Zuge einer Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens einen neuen Feststellungsbescheid erlassen. Das für die atypisch stille Gesellschaft zuständige Finanzamt teilte der belangten Behörde im Juli 2013 mit, dass der Einkünfteanteil der Bf. an der atypisch stillen Gesellschaft nunmehr mit € -126.300,06 festgestellt wurde.

Am 07.11.2013 erließ die belangte Behörde einen geänderten Feststellungsbescheid 2005, in dem die Erledigung des für die atypisch stille Gesellschaft zuständigen Finanzamtes mit der verminderten Verlustzuweisung berücksichtigt wurde.

Am 29.12.2015 beantragte die Bf., den Feststellungsbescheid 2005 vom 07.11.2013 aufzuheben. Dieser Antrag wurde von der belangten Behörde am 14.04.2016 abgewiesen und die Entscheidung über die Beschwerde vom 15.09.2016 gegen den Abweisungsbescheid bis zum Abschluss des Rechtsmittelverfahrens der ***5*** gegen die Erledigung vom Juli 2013 ausgesetzt. Mit Beschluss vom 07.11.2017 hat das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen die Erledigung vom Juli 2013 als unzulässig zurückgewiesen, weil dieser Erledigung keine Bescheidqualität zukam.

Am 15.12.2017 erließ das für die atypisch stille Gesellschaft zuständige Finanzamt einen Feststellungsbescheid 2005, der an die zwei ehemaligen Gesellschafter gerichtet ist und wies der Bf. erneut einen Verlust von € -126.300,06 zu.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.03.2018 hat die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 14.04.2016 als unbegründet abgewiesen. Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 06.06.2018.

Sämtliche Erledigungen der belangten Behörde sind wie folgt adressiert:

6 iL

zu Händen der steuerlichen Vertreterin.

Beweiswürdigung

Die Feststellung zur Beteiligung der Bf. an der ***5*** als atypisch stille Gesellschafterin ergibt sich einerseits aus den Angaben der Bf. im Antrag vom 29.12.2015, in dem auch auf eine Außenprüfung bei der ***5*** hingewiesen wurde und andererseits aus der als Feststellungsbescheid bezeichneten Erledigung des für die atypisch stille Gesellschaft zuständigen Finanzamtes ***7*** vom 22.07.2013.

Die Feststellungen zu den Erledigungen vom Juli 2013 durch das für die atypisch stille Gesellschaft zuständige Finanzamt ***7*** ergeben sich einerseits aus den Entscheidungsgründen des Bundesfinanzgerichts im Beschluss vom 07.11.2017 zur Geschäftszahl RV/2100002/2014 und andererseits hat die Bf. in ihrer Eingabe vom 15.09.2016 darauf hingewiesen, dass durch den Beschluss des Bundesfinanzgerichts hervorgekommen ist,

dass es sich bei diesen Erledigungen um Nichtbescheide handelt. Auch die belangte Behörde hat in ihrer Beschwerdevorentscheidung darauf hingewiesen, dass es sich beim „Feststellungsbescheid“ vom 22.07.2013 um einen Nichtbescheid handelt.

Rechtsgrundlagen

§ 93 BAO lautet:

§ 93. (1) Für schriftliche Bescheide gelten außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

(2) Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;

b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

(4) Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erklärt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.

(5) Ist in dem Bescheid eine kürzere oder längere als die gesetzliche Frist angegeben, so gilt das innerhalb der gesetzlichen oder der angegebenen längeren Frist eingebrachte Rechtsmittel als rechtzeitig erhoben.

(6) Enthält der Bescheid keine oder eine unrichtige Angabe über die Abgabenbehörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist das Rechtsmittel richtig eingebracht, wenn es bei der Abgabenbehörde, die den Bescheid ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Abgabenbehörde eingebracht wurde.

§ 191 BAO lautet:

§ 191. (1) Der Feststellungsbescheid ergeht

a) in den Fällen des § 186: an denjenigen, dem die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) zugerechnet wird, wenn jedoch am Gegenstand der Feststellung mehrere beteiligt sind, an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, an der die Beteiligung im Feststellungszeitpunkt bestanden hat;

(Anm.: lit. b) aufgehoben durch BGBl. I Nr. 14/2013)

c) in den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind;

(Anm.: lit. d) aufgehoben durch BGBl. I Nr. 14/2013)

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.

(3) Einheitliche Feststellungsbescheide (§ 186) wirken gegen alle, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind. Feststellungsbescheide (§ 188) wirken gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

(4) Ein Feststellungsbescheid, der gemäß § 186 über eine zum Grundbesitz zählende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) oder über eine Gewerbeberechtigung erlassen wird, wirkt auch gegen den Rechtsnachfolger, auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem Feststellungszeitpunkt übergegangen ist oder übergeht. Das gleiche gilt bei Nachfolge im Besitz.

(5) Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so steht dies der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den Übrigen, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

§ 295 BAO lautet:

§ 295. (1) 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.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(2a) Ist ein Bescheid von einem Bescheid gemäß § 48 Abs. 2 oder 4 abzuleiten, ist er ungeachtet des Eintritts der Rechtskraft oder der Verjährung im Fall der nachträglichen Erlassung oder Aufhebung des Bescheides von Amts wegen aufzuheben oder insoweit abzuändern, als der Bescheid sich auf den Spruch des abgeleiteten Bescheides auswirkt.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen.

Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

(4) Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines
- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines
- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

(5) Die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 3 steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des aufzuhebenden bzw. zu ändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

§ 304 BAO lautet:

§ 304. Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie

a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder

b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

Rechtliche Erwägungen

Zur Bescheidqualität der Erledigung vom 07.11.2013

Der Bescheidadressat, also die Person, an die der Bescheid ergeht, ist im Spruch des Bescheides namentlich zu nennen, wobei eine Nennung im Adressfeld genügt (VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0024). Nach ständiger Rechtsprechung wird dem Gebot des § 93 Abs 2 BAO nur entsprochen, wenn die im Spruch bezeichneten Adressaten, jene Person(en), an die der Bescheid gerichtet ist, gesetzmäßig bezeichnet wird/werden. Die mit der Personenumschreibung eines Bescheides getroffene Wahl des Normadressaten ist konstituierendes Merkmal des individuellen Verwaltungsaktes (zB VwGH 28.6.2012, 2008/15/0332). Die Behörde hat deutlich und klar zum Ausdruck zu bringen, welchen Personen gegenüber sie die in Betracht kommende Verwaltungsangelegenheit in förmlicher Weise gestalten will.

Die Personenbeschreibung ist notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruchs mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch, zu dem auch das Adressfeld zählt, kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. VwGH 23.1.2019, Ra 2017/13/0033).

Die Wirkung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO tritt nur beim kumulativen Vorliegen folgender Voraussetzungen ein (VwGH 30.1.2013, 2012/13/0027):

1. der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs 1 lit c bzw § 191 Abs 2 BAO iVm § 93 Abs 2 BAO);
2. der Bescheid muss seinem Adressaten zugestellt sein oder kraft Zustellfiktion ihm gegenüber als zugestellt gelten (§ 97 Abs 1 BAO iVm § 101 Abs 3 und 4 BAO). Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen.

Ist die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid gem. § 191 Abs 2 BAO an diejenigen namentlich zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Wird ein Feststellungsbescheid an eine nicht mehr bestehende und somit beendigte Gemeinschaft gerichtet, so entfaltet er keine Rechtswirkung (vgl. *Drapela/Knecht/Moser/Wagner*, Die Personengesellschaft in der Steuererklärung 2018, 9).

Die Auflösung einer Personengesellschaft des Unternehmensrechtes und ihre Löschung im Firmenbuch beeinträchtigt ihre Parteifähigkeit nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO jedenfalls so lange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - zu denen auch der Bund als Abgabengläubiger zählt - noch nicht abgewickelt sind (vgl. zB - eine OEG betreffend - VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161). Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (zB VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131). Die Wiederaufnahme des Verfahrens und Erlassung eines

neuen Feststellungsbescheides ist auch hinsichtlich einer bereits im Firmenbuch gelöschten OG/KG möglich (UFS Wien 1.9.2011, RV/3595-W/09).

Im Erkenntnis vom 25.4.2019, Ro 2019/13/0014 hatte der Verwaltungsgerichtshof über einen Sachverhalt zu entscheiden, in dem nach Löschung einer KG im Firmenbuch ein *“Bescheid über einen Prüfungsauftrag”* ergangen ist und hat ausgesprochen, dass eine solche Erledigung keine unwirksame *“Nicht-Erledigung”* ist. Sachverhaltsmäßig betraf diese Entscheidung eine KG, die bereits im Jahr 2011 im Firmenbuch gelöscht wurde, sodann bis April 2015 einer Außenprüfung unterzogen wurde und Bescheide im Anschluss an die Außenprüfung erlassen wurden; im Jahr 2017 wurde auch die Komplementärin (eine GmbH) im Firmenbuch gelöscht. Dennoch erging im Jahr 2017 ein Bescheid über einen Prüfungsauftrag hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellungsverfahren an die KG (§ 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs 2 FinStrG). Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt sein kann, ist ein *“Abwicklungsbedarf”* im Sinne dieser Rechtsprechung gegeben (VwGH 25.4.2019, Ro 2019/13/0014). Im Hinblick auf diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann der Ansicht der Bf., dass die Erledigung vom 07.11.2013 ein Nichtbescheid wäre, weil sie direkt an die Bf. und nicht an deren ehemalige Gesellschafter gerichtet ist, nicht gefolgt werden. Ein Veranlagungs- bzw. Abwicklungsbedarf kann sich auch als Ergebnis einer Außenprüfung ergeben, die in zeitlicher Hinsicht - gewöhnlich - erst nach Abschluss der zu prüfenden Zeiträume durchgeführt wird.

Liegt - wie im gegenständlichen Fall - eine doppelstöckige Personengesellschaft vor, kann sich ein Abwicklungsbedarf selbst dann ergeben, wenn eine obere Ebene betreffende Feststellungen (hier: die atypisch stille Gesellschaft(en) mit der ****5****) getroffen werden, die auf Ebene eines Beteiligten (hier: die Bf.) bindend umzusetzen sind.

Die Erledigung der belangten Behörde vom 07.11.2013, nämlich der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2005 ist an die *„***8***“*, somit an die Personengesellschaft selbst, adressiert. Die Erledigung ist dem Empfänger auch zugekommen und sie ist damit wirksam geworden, worauf auch schon die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid hingewiesen hatte. Es liegt kein Nichtbescheid vor.

Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO

§ 295 Abs. 1 BAO erfasst Fälle, in denen ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abhängig ist. Er gilt also, wenn ein Feststellungsbescheid auf einem anderen Feststellungsbescheid beruht oder wenn ein Abgabenbescheid auf einem Feststellungsbescheid beruht (*Stoll*, BAO, 2856). Eine Folgeänderung nach § 295 BAO kann nur in Verfolgung einer vorgegebenen Bindung stattfinden, die nur von Spruch zu Spruch bestehen kann (*Stoll*, BAO, 2860).

Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet (VwGH 27.6.2017, Ro 2015/13/0016). In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden nach § 192 BAO diesen Bescheiden zu Grunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist (VwGH 25.6.2008, 2006/15/0094).

Die Funktion des § 295 Abs. 1 BAO, nämlich abgeleitete Bescheide mit den Inhalten von Feststellungsbescheiden in Einklang zu bringen, kann nur dann entfaltet werden, wenn die (formellen) Voraussetzungen für eine Bescheiderlassung nach § 295 Abs. 1 BAO vorliegen.

Eine Abänderung (oder Aufhebung) nach § 295 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass nachträglich (nach Erlassung des "abgeleiteten" Bescheides) ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064; BFG 5.4.2017, RV/7105235/2014). Eine Änderung der Begründung ist zuwenig, um von einer Änderung des abgeleiteten Bescheides sprechen zu können (BFG 27.06.2018, RV/7106259/2015).).

Die Rechtsfolge des Vorliegens der Befugnis (und Obliegenheit) der Abgabenbehörde, einen abgeleiteten Bescheid wegen erstmaliger Erlassung, Aufhebung oder Abänderung eines Grundlagenbescheides abzuändern, von dem er abgeleitet ist, besteht in der der Abgabenbehörde damit eröffneten Möglichkeit (und Verpflichtung), einen an die Stelle des abgeänderten (abgeleiteten) Bescheides tretenden neuen Bescheid zu erlassen, welcher dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid und der materiellen Rechtslage entspricht. Die grundsätzliche Funktion der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen, steht einer Abänderung des abgeleiteten Bescheides, die über die durch die Abänderung, Aufhebung oder erstmalige Erlassung des Grundlagenbescheides bewirkten Folgen hinausgeht, nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht entgegen, weil der bisherige abgeleitete Bescheid mit der auf § 295 BAO gestützten Abänderung zur Gänze außer Kraft tritt (VwGH 31.3.2004, 2000/13/0017). Anlässlich einer Maßnahme nach § 295 Abs. 1 BAO können abgeleitete Bescheide auch in anderen Punkten geändert werden.

Bezogen auf den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt setzt § 295 Abs. 1 BAO als Tatbestand voraus, dass nach einem Feststellungsbescheid (im Sinne einer wirksam gewordenen behördlichen Erledigung) an die Bf. ein Feststellungsbescheid bei der ***2*** abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird. Die Berechtigung der belangten Behörde zu einem Vorgehen nach § 295 Abs. 1 BAO - und somit zur Erlassung des Bescheides vom 07.11.2013 – hängt somit davon ab, dass

- ein Feststellungsbescheid an die ***2*** bzw. deren ehemaligen Gesellschafter (wenn es die atypisch stille Gesellschaft(en) nicht mehr gibt) erlassen wurde und
- dieser an die ***2*** bzw. deren ehemaligen Gesellschafter erlassene Bescheid Feststellungen enthält, die von dem bis dahin im Rechtsbestand gewesenen Feststellungsbescheid an die Bf. abweichen.

Letztlich hat sich durch den Beschluss BFG 07.11.2017, RV/2100002/2014, herausgestellt, dass die intendierte Erledigung des Finanzamtes ***7*** vom 22.07.2013 keinen Bescheidcharakter aufweist. Dennoch hat die belangte Behörde diese Erledigung im November 2013 zum Anlass genommen, den Feststellungsbescheid 2005 vom 07.02.2007 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern und als Begründung auch die Erledigung vom 22.07.2013 angeführt. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen sind aber – wie sich erst nachträglich herausgestellt hat – dafür nicht vorgelegen, weil die Erledigung vom 22.07.2013 nicht "erlassen", somit nicht wirksam, wurde.

Der ändernde Bescheid iSd § 295 BAO tritt grundsätzlich an die Stelle des früheren Bescheides und ist daher in vollem Umfang anfechtbar (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 295 Anm 13; *Ritz*, BAO⁶, § 251 Tz 3), allerdings nicht mit der Begründung, dass die im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend wären. Hingegen kann in einem Rechtsmittel gegen den Änderungsbescheid sehr wohl vorgebracht werden, dass sich dieser Änderungsbescheid auf einen "Nichtbescheid" oder nicht wirksam gewordenen Bescheid stützt (vgl. ErläutRV 1212 BlgNR XXIV. GP, 31; VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0005, VwGH 1.6.2017, Ra 2015/15/0031). Geht ein "Feststellungsbescheid" ins Leere, hat der für den abgeleiteten Bescheid taugliche Feststellungsbescheid gefehlt. Ein auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Bescheid wäre aus dem Grunde des Fehlens eines Feststellungsbescheides anfechtbar gewesen und hätte in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren aufgehoben werden müssen (vgl. VwGH 16.12.2009, 2007/15/0294 mwN).

Auch eine in einem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vorgenommene Änderung oder ersatzlose Aufhebung bzw. eine Aufhebung des Feststellungsbescheides durch den VwGH verpflichtet die Abgabenbehörde zur Änderung des abgeleiteten Bescheides (vgl. *Lenneis*, Die Änderung und Zurücknahme von Bescheiden im Abgabenverfahren in *Holoubek/Lang*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde, 135 (142); *Ritz*, BAO⁶, § 295 Tz 3).

Ein Rechtsmittel gegen den ändernden (abgeleiteten) Bescheid (vom 07.11.2013) wurde nicht erhoben. Wird hingegen kein Rechtsmittel erhoben, entsteht für den Fall einer späteren Zurückweisung des Rechtsmittels gegen die als Grundlagenbescheid herangezogene Erledigungen das Erfordernis einer Rechtskraftdurchbrechung. § 295 Abs. 4 BAO stellt eine verfahrensrechtliche Möglichkeit zur Rechtskraftdurchbrechung dar.

Die belangte Behörde begründet ihre Abweisung des beschwerdegegenständlichen Antrages unter anderem damit, dass der vorliegende Sachverhalt jenem gleiche, über den der VwGH am 19.12.2007, 2006/13/0115 entschieden habe und argumentiert, dass nach der Rechtsprechung des VwGH die materielle Richtigkeit im Vordergrund der Beurteilung zu stehen hat. Zutreffend schildert die belangte Behörde den Sachverhalt jenes Verfahrens dahingehend, dass "Feststellungsbescheide erlassen" wurden, daraufhin abgeleitete (Einkommensteuer)Bescheide (zum Nachteil des Steuerpflichtigen) angepasst wurden und sich in der Folge herausstellte, dass die "Feststellungsbescheide" ins Leere gingen (Nichtbescheide waren). In der Folge hat die Abgabenbehörde sodann tatsächlich Feststellungsbescheide am 13.12.2001 - inhaltsgleich mit den Nichtbescheiden - erlassen. Als Reaktion darauf, dass sich erst später herausgestellt hatte, dass die "Feststellungsbescheide", die den geänderten (nachteiligen) Einkommensteuerbescheiden zugrunde gelegt wurden, tatsächlich Nichtbescheide waren, wurde eine Änderung dieser Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 BAO beantragt. Dem Begehren wurde nicht nachgekommen.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof folgendes (auszugsweise) erwogen:

"§ 295 Abs. 1 BAO soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide - hier die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1985 bis 1991 - dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid (und der materiellen Rechtslage) entsprechen. [...]

Zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides [Anmerkung: UFS-Entscheidung betreffend des Antrages auf Änderung der Einkommensteuerbescheide] (und im Übrigen sogar schon im Zeitpunkt der Stellung des gegenständlichen Abänderungsantrages) existierten die Bescheide vom 13. Dezember 2001. Mit diesen Feststellungsbescheiden, denen zufolge die Einkünfte [...] mit "Null" anzusetzen sind, korrelieren die aufrechten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1985 bis 1991, sodass es keinen Anpassungsbedarf gab, dem mit Bescheid nach § 295 Abs. 1 BAO Rechnung zu tragen gewesen wäre. An diesem Ergebnis hat sich auch in der Folge nichts geändert, weshalb die ohnehin den aktuellen Grundlagenbescheiden entsprechenden Einkommensteuerbescheide (vom 18. März bzw. vom 18. April 1996) nach dem oben Gesagten nicht Gegenstand einer Entscheidung nach § 295 Abs. 1 BAO sein konnten."

Aus der Begründung der VwGH-Entscheidung ergibt sich somit, dass eine Bescheidänderung nach § 295 Abs. 1 BAO als Reaktion auf das - nachträgliche Hervorkommen von Nichtbescheiden - nicht möglich ist.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist dieses Erkenntnis so zu verstehen, dass die darin erwähnten Feststellungsbescheide vom 13.12.2001 zwar nachträglich erlassen wurden, jedoch die weitere Voraussetzung, dass die sich im Rechtsbestand befunden habenden Einkommensteuerbescheide von den Entscheidungen im Feststellungsverfahren abweichen müssen und demzufolge angepasst werden müssen, nicht vorlag. Schließlich hätte die Bindungswirkung des § 192 BAO auch zur Folge, dass bei einer Bescheidänderung nach § 295 Abs. 1 BAO auch die Feststellungsbescheide vom 13.12.2001 zu berücksichtigen wären.

Insofern liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch kein Widerspruch zum Erkenntnis des VfGH vom 19.12.2007, 2006/13/0115 vor.

Im Übrigen unterscheidet sich dieser von der belangten Behörde als vergleichbar eingestufte Sachverhalt dahingehend, dass es dort um ein Anbringen ging, das sich - offenbar - auf § 295 Abs. 1 BAO stützte, während es im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt primär um ein Anbringen nach § 295 Abs. 4 BAO geht (den es damals noch gar nicht gab).

Allerdings könnte der letzte Satz des beschwerdegegenständlichen Antrages vom 29.12.2015 ein (zusätzlicher) „Antrag nach § 295 Abs. 1 BAO“ sein. Dieser letzte Satz lautet:

"Wir beantragen daher, sämtliche Rechtswirkungen des Feststellungsbescheid 2005 unseres o.a. Klienten vom 7. November 2013 - insbesondere die Ergebnistangenten der beteiligten Gesellschafter - dahingehend zu berichtigen, dass der Veranlagungsstand vor diesem „Nichtbescheid“ wiederhergestellt wird."

Der angefochtene Bescheid spricht jedoch nur über den Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO ab, was sich wohl auch daraus ergibt, dass in § 295 Abs. 1 BAO ein Antragsrecht nicht vorgesehen ist, zumal es sich dabei um eine amtswegige Maßnahme handelt (BFG 20.6.2018, RV/3100521/2015 [Behandlung einer VfGH-Beschwerde mit Beschluss vom 24.9.2018, E 3071/2018 abgelehnt]).

In ständiger Rechtsprechung gehen der Verwaltungsgerichtshof (vgl VfGH 24.11.1998, 93/14/0203; VfGH 24.9.2014, 2011/13/0061) und das Bundesfinanzgericht (vgl zB. BFG 24.07.2017, RV/7101274/2008; BFG 30.10.2018, RV/7103608/2010) davon aus, dass eine Abänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO nur zulässig ist, wenn Bescheide von Feststellungsbescheiden abzuleiten sind. Geht der Feststellungsbescheid ins Leere, weil es sich um einen Nichtbescheid handelt, hat im Zeitpunkt der Erlassung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten Bescheides (hier: Feststellungsbescheid gemäß § 188 für 2005 vom 07.11.2013) ein tauglicher Feststellungsbescheid (hier: Grundlagenbescheid bei der ***2***) gefehlt. Mit dem (nachträglich) erlassenen Grundlagenbescheid vom 15.12.2017, der sich an die ehemaligen Gesellschafter der ***2*** richtet, wird die unzulässige Abänderung vom 07.11.2013 nicht (nachträglich) saniert.

Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2011, mit dem § 295 Abs. 4 BAO in die Bundesabgabenordnung eingefügt wurde, lauten (auszugsweise):

"Stellt sich erst im Laufe eines Berufungsverfahrens (oder eines VfGH-Beschwerdeverfahrens) heraus, dass eine als Feststellungsbescheid (Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO) intendierte Erledigung ein absolut nichtiger Verwaltungsakt (ein „Nichtbescheid“) ist, aber von der rechtlichen Existenz eines Feststellungsbescheides ausgehende Änderungsbescheide (§ 295 Abs. 1 BAO) erlassen und formell rechtskräftig wurden, so erscheint ein Antragsrecht auf Beseitigung solcher zu Unrecht von den Tatbestandsvoraussetzungen für ihre Erlassung ausgehender (rechtswidriger) Bescheide zweckmäßig. [...]"

§ 295 Abs. 4 BAO sieht vor, dass Abänderungsbescheide, die auf Grund der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO ergangen sind (und sich noch im Rechtsbestand befinden) auf Antrag der Partei aufzuheben sind, wenn eine Bescheidbeschwerde gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides bzw. Nichtfeststellungsbescheides hat, als nicht zulässig zurückgewiesen wird, weil das Dokument kein Bescheid ist. Diese Aufhebung, die nicht im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, hat auch dann zu erfolgen, wenn einer neuerlichen Änderung (§ 295 Abs. 1 BAO) eines Abgabenbescheides bei nachträglicher Erlassung eines wirksamen Grundlagenbescheides der Eintritt der Verjährung entgegensteht (*Ritz*, BAO⁶, § 295 Tz 21e).

Die Voraussetzungen für eine Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO liegen vor, zumal

- der Feststellungsbescheid vom 07.11.2013 der auf den Nichtbescheid vom 22.07.2013 gestützte Änderungsbescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO ist;
- die Bescheidbeschwerde gegen das "Dokument" vom 22.07.2013 (als Feststellungsbescheid an die ***2*** intendierte Erledigung) vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 7.11.2017, GZ. RV/2100002/2014 als unzulässig zurückgewiesen wurde.

Unschädlich ist im vorliegenden Sachverhalt auch die Tatsache, dass der Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO zu einem Zeitpunkt gestellt wurde, zu dem die Voraussetzungen noch nicht vorlagen. Auch im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Abweisungsbescheides vom 14.04.2016 lagen die Voraussetzungen noch nicht vor. Sowohl der Wortlaut des § 295 Abs. 4 BAO als auch der Zweck der Regelung stellen darauf ab, dass zu Unrecht ein Verfahrenstitel zur Änderung eines wirksamen Bescheides (nämlich § 295 Abs. 1 BAO) angenommen wurde und daher der zu Unrecht erlassene Bescheid (unter den näheren Voraussetzungen des § 295 Abs. 4 BAO) behoben werden soll (VwGH 26.2.2015, 2012/15/0127).

Gegen eine wirksam erlassene Beschwerdeverentscheidung kann ein Vorlageantrag gestellt werden. Gemäß § 263 Abs. 3 BAO gilt bei rechtzeitiger Einbringung eines Vorlageantrages die Bescheidbeschwerde wiederum als unerledigt. Auf Grund eines eingebrachten Vorlageantrages hat das Verwaltungsgericht über die Beschwerde, nicht jedoch über die Beschwerdeverentscheidung zu entscheiden, weil die Beschwerdeverentscheidung nicht der bekämpfte Bescheid ist (VwGH 25.11.2010, 2010/16/0221). Erst eine Entscheidung in der Sache selbst (§ 279 BAO) durch das Verwaltungsgericht beendet die Wirksamkeit der Beschwerdeverentscheidung.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht in der Sache zu entscheiden und ist berechtigt, den angefochtenen Bescheid abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. In der Sache selbst entscheidende Erkenntnisse wirken extunc. Maßgeblich ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses, es sei denn, dass für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit eines angefochtenen

Bescheides nur die Sachlage im Zeitpunkt seiner Erlassung relevant ist (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 279 Anm 11). Eine Entscheidung in der Sache kann beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 295 Abs. 4 BAO nur darin bestehen, dass dem Antrag der Bf. nachzukommen ist und der Änderungsbescheid (Feststellungsbescheid an die Bf. vom 07.11.2013) aufgehoben wird.

Die Aufhebung hat jedoch zur Folge, dass die Entscheidungen, die im Feststellungsbescheid 2005 vom 15.12.2017 an die ehemaligen Gesellschafter der ***2*** getroffen wurden, nämlich die geänderte Verteilung der Verluste, nicht mit dem nun wieder im Rechtsbestand befindlichen Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für 2005 vom 07.02.2007 wirken und mit diesem Bescheid in Einklang stehen. War ein abgeleiteter Bescheid aufzuheben, weil die Berechtigung für die Durchführung einer Bescheidänderung gem. § 295 Abs. 1 BAO nicht vorlag und liegen aber weiterhin die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 295 Abs. 1 BAO vor (etwa wegen eines in der Zwischenzeit wirksam ergangenen Grundlagenbescheides), wird die Abgabenbehörde "unvorgreiflich der Frage der Verjährung [...] gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderte Bescheide [...] zu erlassen haben" (siehe VwGH 24.11.1998, 93/14/0203). Gemäß § 295 Abs. 1 BAO kann mit einer Abänderung des abgeleiteten Bescheides gewartet werden, bis der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Da die Voraussetzungen zur Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO im Zeitpunkt dieses Erkenntnisses vorlagen, war der Beschwerde Folge zu geben.

Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere den Entscheidungen vom 24.11.1998, 93/14/0203 und vom 26.2.2015, 2012/15/0127. Es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 26. Jänner 2021