

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. als beisitzenden Richter, Kommerzialrat Ing. Friedrich Nagl als fachkundigen Laienrichter und Mag. Johannes Denk als fachkundigen Laienrichter über die Beschwerden des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom 21. Jänner 2014 und vom 23. April 2014 gegen die Bescheide des (damaligen) Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 18. Dezember 2013 und 13. März 2014 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 nach der am 28. Juni 2021 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei in Anwesenheit des Beschwerdeführers und von Mag. Stefanie Rauchecker sowie Dr. Harald Landl für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der Einkommensteuerbescheid 2003 bleibt unverändert.
Die Einkommensteuerbescheide 2004, 2005 und 2006 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Bericht vom 20.2.2014 hat das Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf eine Außenprüfung bei der („***CD*** [SUB I KEG]) abgeschlossen. Dabei traf der Prüfer die Feststellung, dass "****CD*** im September 2003 gegründet wurde. Kommanditistin der SUB I war in der Gründungsphase die "****AB***. Die ***AB*** erwarb und hielt die weiteren Kommanditeinlagen ausschließlich für Treugeber, mit denen sie jeweils einen Treuhand- und

Verwaltungsvertrag abschloss. Der Treugeber beauftragte und bevollmächtigte ***AB*** sämtliche Rechte, die dem Treugeber aus dem KEG-Gesellschaftsverhältnis zustünden, wie wenn er selbst direkter KEG - Gesellschafter wäre, auszuüben.

Im Jahr 2004 wurde von der ***EF*** und der ***AB*** die ***GH*** (in der Folge SUB II) und im Jahr 2006 die ***IJ*** (in der Folge SUB III) gegründet, bei denen ebenfalls eine Außenprüfung stattfand.

Bescheide

Im Dezember 2013 und im März 2014 erließ das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg (Rechtsvorgänger des Finanzamtes Österreich – Dienststelle Wien 4/5/9/10/18/19 Klosterneuburg; belangte Behörde) geänderte Einkommensteuerbescheide gem. § 295 Abs 1 BAO, die an den Beschwerdeführer gerichtet sind. In diesen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2003 – 2006 wurden Verlustzuweisungen aus einer atypisch stillen Beteiligung („***CD*** [SUB I KEG]) auf Grund von Mitteilungen jenes Finanzamtes, das Einkünftefeststellungsbescheide erlassen hatte, berücksichtigt. Dies führte zu Nachforderungen, zumal die zunächst erklärten und berücksichtigten Verluste nicht mehr in den entsprechenden Jahren anerkannt wurden.

2003:

Der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 10.6.2005, mit dem die Einkommensteuer 2003 mit € - 5.340,90 festgesetzt wurde, wurde am 10.12.2013 gem § 295 Abs 1 BAO abgeändert; die Einkommensteuer wurde mit € - 2.186,82 festgesetzt.

Mit Bescheiden vom 18.12.2013 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 10.12.2013 gemäß § 299 BAO aufgehoben und ein neuer Einkommensteuerbescheid 2003 erlassen, wobei die Einkommensteuer mit € - 1.232,81 neu festgesetzt wurde. Zu dieser verminderten Verlustberücksichtigung kam es, da im Bescheid vom 18.12.2013 die Verluste aus der atypisch stillen Beteiligung als nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs 2a EStG) behandelt wurden.

2004:

Der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 18.10.2005, mit dem die Einkommensteuer 2004 mit € - 4.732,89 festgesetzt wurde, wurde am 13.3.2014 gem § 295 Abs 1 BAO abgeändert; die Einkommensteuer wurde mit € - 4.683,79 neu festgesetzt.

2005:

Der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 30.5.2006, mit dem die Einkommensteuer 2005 mit € - 698,51 festgesetzt wurde, wurde am 13.3.2014 gem § 295 Abs 1 BAO abgeändert; die Einkommensteuer wurde mit € - 407,35 neu festgesetzt.

2006:

Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 21.5.2007, mit dem die Einkommensteuer 2006 mit

€ -3.263,15 festgesetzt wurde, wurde am 13.3.2014 gem § 295 Abs 1 BAO abgeändert; die Einkommensteuer wurde mit € 13,30 neu festgesetzt.

Beschwerde

Am 21.1.2014 langte die mit 19.1.2014 datierte Beschwerde bei der belangten Behörde ein.
Diese Beschwerde lautet:

„Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 bzw. Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003

Innerhalb offener Frist erhebe ich gegen folgende Bescheide:

*geänderter Einkommensteuerbescheid 2003 vom 18.12.2013, zugestellt am 24.12.2013 bzw.
Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 vom 18.12.2013, zugestellt am
24.12.2013 das Rechtsmittel der*

Berufung/Bescheidbeschwerde

*Die Berufung bzw. Bescheidbeschwerde richtet sich gegen die Änderung der Höhe der Einkünfte aus der Beteiligung an der ehemaligen ***CD*** (***CD_Steuernummer***) sowie gegen die Qualifikation von Einkünften aus der Beteiligung an der ehemaligen ***CD*** (***CD_Steuernummer***) als nicht ausgleichsfähig gemäß § 2 Abs 2a EStG.*

Anträge

*Ich beantrage daher die Aufhebung des geänderten Einkommensteuerbescheides 2003 bzw. die Berücksichtigung der Einkünfte aus der Beteiligung an der ehemaligen „***CD*** (***CD_Steuernummer***) in der ursprünglichen Höhe sowie in der Folge die Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003.*

Begründung

*Als Begründung für die Rechtsmittel ist anzuführen, dass die Änderung der Einkünfte selbst rechtswidrig ist bzw. einem rechtswidrigen Feststellungsbescheid 2003 zur StNr ***CD-Steuernummer*** vom 13.12.2013 beruht, der im Übrigen selbst mittels Ergreifung eines Rechtsmittels bekämpft wird. Weiters wird bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2003 im Bescheid vom 18.12.2013 angeführt, „bisher war vorgeschrieben 2.186,82 €; dabei wurde Bezug genommen auf einen Bescheid vom 10.12.2013, welcher wieder mit einem Bescheid vom 18.12.2013 ebenfalls eingelangt am 24.12.2013 (bzw. Begründung desselben vom 17.12.2013 – eingelangt am 31.12.2013!!) von der Behörde aufgehoben wurde. Eine Zusammenrechnung, basierend auf einem aufgehobenen Bescheid ist ebenfalls als rechtswidrig zu betrachten.*

Weitere Anträge

Im Sinne der Verwaltungsökonomie ersuche ich, die Erledigung der Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid abzustimmen.

Bei Entscheidung durch die Behörde 2. Instanz beantrage ich die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.“

Am 23.4.2014 langte die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 vom 21.4.2014 bei der belangten Behörde ein. Die Beschwerde lautet:

„Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004

“ “ “ “ 2005

“ “ “ “ 2006

“ “ Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006

Anträge gem. § 295 Abs 4 BAO für 2003, 2004, 2005 u. 2006

Innerhalb offener Frist erhebe ich gegen folgende Bescheide

** geänderter Einkommensteuerbescheid 2004 vom 13.3.2014 zugestellt am 28.3.2014*

** geänderter Einkommensteuerbescheid 2005 vom 13.3.2014 zugestellt am 28.3.2014*

** geänderter Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13.3.2014 zugestellt am 28.3.2014*

Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 vom 13. 3.2014 zugestellt am 28.3.2014

das Rechtsmittel der

Beschwerde.

*Die Beschwerde richtet sich gegen die Änderung der Höhe der Einkünfte aus der Beteiligung an der ehemaligen „***CD*** (***CD_Steuernummer***) in den oben genannten Einkommensteuerbescheiden.*

Anträge

Ich beantrage die Aufhebung der geänderten Einkommensteuerbescheide 2004, 2005 und 2006 sowie des Festsetzungsbescheides über die Anspruchszinsen 2006.

Begründung

*Als Begründung für die Rechtsmittel ist anzuführen, dass in den als Grundlage für die vorliegenden Bescheidänderungen herangezogenen gesonderten Feststellungen eine mir gegenüber unrichtige Zurechnung der Einkünfte erfolgt und somit die gesonderten Feststellungen zur Abgabenkonto Nr. ***CD-Steuernummer*** mir gegenüber nicht wirken.*

Weitere Anträge

Bei Entscheidung durch die 2. Instanz beantrage ich die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

*Für den Fall, dass es sich bei den Feststellungsbescheiden 2003, 2004, 2005 und 2006 zur Abgabekontonummer ***CD-Steuernummer*** vom 13.12.2013 bzw. 20.2.2014 um Nichtbescheide handelt, stelle ich den Antrag auf Aufhebung meiner geänderten Einkommensteuerbescheide 2003, 2004, 2006 und 2006 gem. § 295 Abs 4 BAO.*

Ergänzung

Der von mir geforderte Betrag wurde ohne Anerkennung der Rechtmäßigkeit desselben von mir eingezahlt.“

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5.5.2014 wurden die Beschwerden vom 21.1.2014 und vom 23.4.2014 als unbegründet abgewiesen. Die Beschwerdevorentscheidung ist wie folgt begründet:

„Gemäß § 252 (1) BAO kann ein Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass er auf Entscheidungen basiert, die in einem anderen Feststellungsverfahren getroffen wurden. Ein Finanzamt ist an die Feststellungsmitteilung eines anderen Finanzamtes hinsichtlich eines Beteiligungsertrages gebunden.

Ihre Berufung war dementsprechend abzuweisen.“

Vorlageantrag

Der Vorlageantrag vom 4.6.2014 lautet:

„Ich beantrage die Beschwerdevorentscheidungen über meine Beschwerden vom 11.1.2014 bzw 23.4.2014 gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Der Antrag erfolgt innerhalb offener Rechtsmittelfrist.

*Ergänzend füge ich hinzu, dass ich kein Rechtsmittel gegen die Bescheide des ***CD_Steuernummer*** habe, auf welche Sie sich in der Begründung indirekt berufen. Es ist mir nur möglich, gegen ihre Bescheide vorzugehen!“*

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 die Änderung auf Grund der bescheidmäßigen Feststellung vom 13.12.2013 und hinsichtlich der Änderungen 2004-2006 auf Grund der bescheidmäßigen Feststellungen vom 20.2014 erfolgten und diese bescheidmäßigen Feststellungen die

AB als Rechtsnachfolger der Sub I KEG (vormals ***CD***), St.Nr. ***CD-Steuernummer***, betrafen.

Nachreichung des Finanzamtes

Am 18.12.2014 gab die belangte Behörde gegenüber dem Bundesfinanzgericht folgendes bekannt:

*„Tangenten ***GH*** (Steuernummer ***GH_Steuernummer***) betr. Jahre 2004 bis 2006 vom 14.11.2014 und Tangente ***IJ*** (Steuernummer ***IJ_Steuernummer***) betr. Jahr 2006 vom 11.11.2014.*

Aufgrund § 300 BAO können obige Tangenten in den dem BFG (Gz RV/7102705/2014) vorgelegten Jahren ESt 2004-2006 vom Finanzamt nicht verarbeitet werden und werden daher dem BFG zur Verarbeitung in dessen Entscheidung weitergeleitet.

*1) Werte neue Tangente ***GH*** (Steuernummer ***GH_Steuernummer***) v 14 11 2014: [bei "Bem Kz" bzw. Beilagen: E106b zu Tangente Sub II]*

Jahr 2004: Kz 330: -3.275,01 EUR Kz 342: 3.275,01 EUR

Jahr 2005: Kz 330: - 745,49 EUR Kz 342: 745,49 EUR

Jahr 2006: Kz 330: 538,04 Kz 342: 754,26 Kz 346: 1.292,30

*2) Werte Tangente ***IJ*** (Steuernummer ***IJ_Steuernummer***) vom 11.11.2014: [bei "Bem Kz" bzw. Beilagen: E106b zu Tangente Sub III]*

Jahr 2006: Kz 330: - 1.856,08 EUR Kz 342: 1.856,08 EUR

*Die Verlängerungshandlungen bei den jeweiligen F-Akten sind den beigefügten Unterlagen zu entnehmen (insb. e-mail Mag. ***MN*** vom 17.12.2014).“*

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 3.5.2017 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Beschluss 3.3.2021

Mit Beschluss vom 3.3.2021 gab das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer den auf Grund von vorliegenden Unterlagen angenommenen Sachverhalt bekannt und räumte die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme dazu ein. Insbesondere wurde der Beschwerdeführer über die Nachreichung des Finanzamtes vom 18.12.2014 informiert. Der Beschluss lautet:

„Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird (derzeit) von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

*Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2003 bis 2006 an mehreren Mitunternehmerschaften beteiligt. Im Jahr 2003 war der Beschwerdeführer unter anderem an der „ , ***CD***“ (Str. Nr. ***CD-Steuernummer***) wirtschaftlich als Kommanditist beteiligt. In den Jahren 2004 bis 2006 war der Beschwerdeführer auch an der „ , ***GH***“ (Str. Nr. ***GH_Steuernummer***)*

und im Jahr 2006 zusätzlich an der „*****IJ*****“ (Str. Nr. *****IJ_Steuernummer*****) beteiligt. Bei allen drei Gesellschaften trat nach außen als einziger Kommanditist die „*****AB*****“ auf, welche die Kommanditanteile unter anderem für den Beschwerdeführer treuhändig hielt.

In den Jahren 2008 bis 2014 fanden bei den drei Mitunternehmerschaften durch die Finanzverwaltung Außenprüfungen statt.

Am 13.12.2013 erließ das Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf einen Feststellungsbescheid 2003, in dem die Einkünfte des Beschwerdeführers an der „*****CD*****“ (SUB I) mit € -2.266,19 festgestellt wurden, wobei ebenfalls festgestellt wurde, dass es sich bei diesem Einkunftsanteil um einen nicht ausgleichsfähigen Verlust (§ 2 Abs 2a EStG) handelt.

Am 18.12.2013 erließ die belangte Behörde den angefochtenen, gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten, Einkommensteuerbescheid 2003.

Am 20.2.2014 erließ das Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf Feststellungsbescheide für die Jahre 2004-2006 für die „*****CD*****“ (SUB I), in denen negative Einkünfte dem Beschwerdeführer zugewiesen wurden, wobei es sich bei diesen Einkunftsanteilen um nicht ausgleichsfähige Verluste (§2 Abs 2a EStG) handelt.

Am 13.3.2014 erließ die belangte Behörde die angefochtenen, gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten, Einkommensteuerbescheide 2004-2006.

Die Beschwerden vom 21. Jänner 2014 und vom 23. April 2014 gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 – 2006 vom 18.12.2013 bzw. 13.3.2014 richten sich gegen die Berücksichtigung der geänderten Feststellungsbescheide der „*****CD*****“ (SUB I).

Mit Nachreichung vom 18.12.2014 - also nach Beschwerdevorlage - gab die belangte Behörde gegenüber dem Bundesfinanzgericht bekannt, dass auch hinsichtlich der „*****GH*****“ (SUB II) für die Jahre 2004 bis 2006 und hinsichtlich der „*****IJ*****“ (SUB III) für das Jahr 2006 neue Feststellungsbescheide erlassen wurden und dem Beschwerdeführer darin wiederum nicht ausgleichsfähige Verluste in nachfolgenden Höhen zugewiesen wurden:

Betreffend der „*****GH*****“ (SUB II) wurden nicht ausgleichsfähige Verluste in Höhe von 3.275,01 für 2004 und 745,49 für 2005 zugewiesen. Für das Jahr 2006 wurden dem Beschwerdeführer Einkünfte in Höhe von € 538,04, nicht verrechenbare Verluste in Höhe von € 754,26 und verrechenbare Verluste aus Vorjahren in Höhe von € 1.292,30 zugewiesen.

Betreffend der „*****IJ*****“ (SUB III) wurden für das Jahr 2006 nicht ausgleichsfähige Verluste in Höhe von € 1.856,08 zugewiesen.

*Die (verminderten) Verlustzuweisungen der „ ,***GH***“ (SUB II) und „ ,***IJ***“ (SUB III) auf Grund der Feststellungsbescheide vom 11.11.2014 sind in den angefochtenen Bescheiden noch nicht enthalten.*

Über die Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide wurde noch nicht entschieden. Es ist auch nicht absehbar, wann es zu einer diesbezüglichen Entscheidung kommt.

Dem Beschwerdeführer wird die Möglichkeit gegeben, dazu Stellung zu nehmen.“

Der Beschwerdeführer gab dazu keine Stellungnahme ab.

Mündliche Verhandlung

Der Beschwerdeführer gab an, dass die mündliche Verhandlung nicht hätte stattfinden müssen, wenn man ihm am Finanzamt über seine Rückfrage eine Auskunft erteilt hätte. Er habe die Anlagen auf Anraten seiner Anlageberatung vorgenommen, mit der er in der Vergangenheit immer sehr zufrieden gewesen sei. Offenbar habe das Finanzamt nicht so genau geschaut, denn entweder sei der ursprüngliche Bescheid unzutreffend oder der jetzige. Für den Anleger sei es durchaus von Bedeutung, ob er erst nach einer langen Zeit von einer Rückforderung erfährt. Weiters berufe er sich auf Treu und Glauben. Es könne nicht sein, dass zunächst das Finanzamt die Beträge ausgezahlt hat und diese nachher zurückfordere.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf die Grundlagenbescheide, die in den abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden umzusetzen gewesen wären. Darüber hinaus seien in der Zwischenzeit geänderte Grundlagenbescheide ergangen, die dem Erkenntnis des BFG zugrunde zulegen wären.

Die belangte Behörde beantragte, das Bundesfinanzgericht möge über die Beschwerde abweisend entscheiden.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2003 bis 2006 an mehreren Mitunternehmerschaften beteiligt. Im Jahr 2003 war der Beschwerdeführer unter anderem an der "****CD*** (Str. Nr. ****CD-Steuernummer****) wirtschaftlich als Kommanditist beteiligt. In den Jahren 2004 bis 2006 war der Beschwerdeführer auch an der ***GH*** (Str. Nr. ***GH_Steuernummer****) und im Jahr 2006 zusätzlich an der ***IJ*** (Str. Nr. ***IJ_Steuernummer****) beteiligt. Nach

außen trat als einziger Kommanditist aller drei Gesellschaften die „***AB*** auf, welche die Kommanditanteile unter anderem für den Beschwerdeführer treuhändig hielt.

In den Jahren 2008 bis 2014 fand bei der der "****CD**** eine Außenprüfung statt.

Am 13.12.2013 erließ das Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf einen Feststellungsbescheid 2003, in dem die Einkünfte des Beschwerdeführers an der "****CD**** mit € -2.266,19 festgestellt wurden, wobei es sich bei diesem Einkunftsanteil um einen nicht ausgleichsfähigen Verlust (§ 2 Abs 2a EStG) handelt.

Am 18.12.2013 erließ die belangte Behörde den angefochtenen, gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten, Einkommensteuerbescheid 2003.

Am 20.2.2014 erließ das Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf Feststellungsbescheide für die Jahre 2004-2006 für die "****CD****, in denen negative Einkünfte dem Beschwerdeführer zugewiesen wurden, wobei es sich bei diesen Einkunftsanteilen um nicht ausgleichsfähige Verluste (§ 2 Abs 2a EStG) handelt.

Am 13.3.2014 erließ die belangte Behörde die angefochtenen, gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten, Einkommensteuerbescheide 2004-2006.

Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide wurden erhoben.

Am 11.11.2014 erließ das Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf Feststellungsbescheide für die ***GH*** (SUB II) für die Jahre 2004 bis 2006. Dem Beschwerdeführer wurden darin nicht ausgleichsfähige Verluste in Höhe von 3.275,01 für 2004 und 745,49 für 2005 zugewiesen. Für das Jahr 2006 wurden dem Beschwerdeführer darin Einkünfte in Höhe von € 538,04, nicht verrechenbare Verluste aus dem Jahr 2006 in Höhe von € 754,26 und verrechenbare Verluste aus Vorjahren in Höhe von € 1.292,30 zugewiesen.

Übersicht:

	2003	2004	2005	2006
GH_Steuernummer				
KZ 330	-----	- 3.275,01	- 745,49	538,04
KZ 342	-----	- 3.275,01	- 745,49	745,26
KZ 346	-----	-----	-----	1.292,30

Ebenfalls am 11.11.2014 erließ das Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf einen Feststellungsbescheid für die ***IJ*** (SUB III) für 2006. Dem Beschwerdeführer wurden darin nicht ausgleichsfähige Verluste in Höhe von € 1.856,08 zugewiesen.

Übersicht:

	2003	2004	2005	2006
IJ_Steuernummer				
KZ 330	-----	-----	-----	- 1.856,08
KZ 342	-----	-----	-----	1.856,08

Die (verminderten) Verlustzuweisungen der ***GH*** und ***IJ*** auf Grund der Feststellungsbescheide vom 11.11.2014 sind in den angefochtenen Bescheiden noch nicht enthalten.

Strittig ist, ob die gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide zu Recht ergingen.

Für Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide 2003-2006 aller drei „***KL***“-Beteiligungen ist eine andere Gerichtsabteilung zuständig, wobei nicht abzuschätzen ist, wann über diese Beschwerden vom Bundesfinanzgericht entschieden werden kann.

Beweiswürdigung

Aus dem Firmenbuchauszug der "****CD*** (FN ***CD_Nr***) ist ersichtlich, dass an dieser KEG nur ein Kommanditist, nämlich die "****AB***, beteiligt war, die im Jahr 2007 auch das Vermögen der KEG nach § 142 UGB übernommen hatte.

Aus dem Firmenbuchauszug der ***GH*** (FN ***GH_Nr***) ist ersichtlich, dass auch an dieser KEG nur ein Kommanditist, nämlich die "****AB***, beteiligt war, die im Jahr 2007 auch das Vermögen der KEG nach § 142 UGB übernommen hatte.

Aus dem Firmenbuchauszug der ***IJ*** (FN ***IJ_Nr***) , die bis 2011 noch den Rechtsformzusatz „KEG“ trug, ist ersichtlich, dass auch an dieser KEG nur ein Kommanditist, nämlich die "****AB***, beteiligt ist.

Aus den Berichten über die Außenprüfungen bei allen drei Mitunternehmerschaften (BP-Bericht vom 20.2.2014 für die "****CD***; BP-Bericht vom 14.11.2014 für die ***GH***; BP-Bericht vom 14.11.2014 für die ***IJ***) geht nachvollziehbar hervor, dass der Zweck der „****AB*** darin lag, die Kommanditanteile für die wirtschaftlich berechtigten treuhändig zu halten.

In der Feststellungserklärung 2003 der "****CD*** ist der Beschwerdeführer mit einem Verlustanteil von € - 9.555.71 genannt. Im Einkommensteuerbescheid vom 6.11.2004 für das Jahr 2003 wurde dieser Betrag auch als Verlustanteil aus der Beteiligung an der "****CD*** angesetzt.

Die Feststellungen zu den Feststellungsbescheiden gründen sich auf die Einsichtnahme in diese Erledigungen durch das Bundesfinanzgericht. Im Feststellungsbescheid 2003 vom 13.12.2013 ist der Beschwerdeführer unter der laufenden Nummer „033“ genannt. Der Beschwerdeführer ist – wie auch die übrigen Mitunternehmer – auch ausdrücklich im Adressfeld des Bescheides angeführt. In der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2003 vom 19.12.2013, eingebracht durch eine Wirtschaftstreuhandskanzlei, werden ausschließlich Einwendungen gegen die Einkünftehöhe vorgebracht.

Im Feststellungsbescheid 2004 ist der Beschwerdeführer unter der laufenden Nummer „050“ (Einkünfteanteil € - 1.471,62), im Feststellungsbescheid 2005 unter der Nummer „050“ (Einkünfteanteil € - 594,44) und im Feststellungsbescheid 2006 unter der Nummer „050“ (Einkünfteanteil € - 18,42) genannt. In allen drei Bescheiden ist der Beschwerdeführer auch im Adressfeld der genannt. In der Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide 2004-2006, in die ebenfalls Einsicht genommen wurde, ist angeführt, dass diese Erledigungen an einem Mangel bezüglich der Bescheidadressierung leiden. Sämtliche Feststellungsbescheide wurden zu Händen einer Wirtschaftstreuhandskanzlei zugestellt.

Mit Nachreichung vom 18.12.2014 hat die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht bekannt gegeben, dass hinsichtlich der ***GH*** und der ***IJ*** vom zuständigen Finanzamt am 11.11.2014 Feststellungsbescheide erlassen wurden, diese jedoch auf Grund der Bestimmung des § 300 BAO nicht von der belangten Behörde umgesetzt werden können.

Die Feststellung, dass aus derzeitiger Sicht nicht abschätzbar ist, wann vom Bundesfinanzgericht über die Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide entschieden werden kann, gründet sich auf dem Verfahrensstand dieser Rechtsmittelverfahren, der vom Leiter der zuständigen Gerichtsabteilung bekannt gegeben wurde.

Die Feststellungen zu den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden ergeben sich einerseits aus den vorgelegten Verwaltungsakten und gründen sich andererseits auf die Angaben des Beschwerdeführers in seinen beiden Beschwerden.

Die Feststellung, dass Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide erhoben wurden, gründet sich einerseits auf die Einsichtnahme der Beschwerde gegen Feststellungsbescheide 2003-2006 der „***CD***“ vom 19.12.2013 und vom 14.3.2014 sowie auf die Eingabe der steuerlichen Vertreterin vom 8.5.2015 und andererseits auf das diesbezügliche Vorbringen des Beschwerdeführers. Bereits in der per FinanzOnline eingebrachten Beschwerde (damals noch: Berufung) heißt es, dass das Rechtsmittel „im Namen der ***AB*** sowie im Namen der als Adressaten genannten Treugeber der ***AB***“ erhoben wurde.

Rechtsgrundlagen

§ 192 BAO lautet:

§ 192. In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

§ 252 BAO lautet:

§ 252. (1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ist ein Bescheid gemäß § 295 Abs. 3 geändert oder aufgehoben worden, so kann der ändernde oder aufhebende Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem zur Änderung oder Aufhebung Anlass gebenden Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 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 unzulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, sind auf das Dokument gestützte Bescheide auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Der an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Abgabensfestsetzung steht, soweit sie im das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt. § 209a Abs. 2 erster Satz gilt sinngemäß, wenn gegen den das Dokument ersetzenden Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben wird.

(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.

Rechtliche Beurteilung

Es ist aus dem Normengefüge und der Systematik der Bundesabgabenordnung hinsichtlich der Feststellung von Einkünften auf den Willen des Gesetzgebers zu schließen, dass alle Feststellungen, die die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung betreffen, im Feststellungsverfahren mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden sollen, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann (VwGH 25.6.2020, Ra 2019/15/0016 mwN). Die im Bescheid nach § 188 BAO enthaltenen Feststellungen sind gemäß § 192 BAO den Einkommensteuerbescheiden der Beteiligten zugrunde zu legen.

§§ 192 und 295 BAO stellen sicher, dass die Anteile eines Mitunternehmers am Gewinn oder Verlust einer Mitunternehmerschaft in der im Feststellungsbescheid nach § 188 BAO ausgewiesenen Höhe in den Einkommensteuerbescheid des Mitunternehmers Eingang finden.

Änderungen von Bescheiden nach § 295 BAO haben gegebenenfalls zwingend (kein Ermessen) zu erfolgen. § 295 BAO ermöglicht auch, den abgeleiteten Bescheid in Belangen abzuändern, die über den Änderungsgrund hinausreichen, denn der bisherige Bescheid tritt zur Gänze außer Kraft. Der neue Bescheid ist aber folgerichtig dann auch in vollem Umfang, also nicht nur hinsichtlich des Änderungsgrundes oder der tatsächlich durchgeführten Änderung anfechtbar,

allerdings gemäß § 252 BAO nicht mit Gründen, die gegen den vorangehenden Grundlagenbescheid zu richten gewesen wären (VwGH 19.10.2006, 2006/14/0027).

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 19.1.2014 führt der Beschwerdeführer an, dass die Änderung der Einkünfte auf einem rechtswidrigen Feststellungsbescheid beruht. In der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 vom 21.4.2014 führt der Beschwerdeführer an, dass in den als Grundlage für die (angefochtene) Bescheidanpassung nach § 295 Abs 1 BAO herangezogenen Feststellungsbescheiden eine ihm gegenüber unrichtige Zurechnung von Einkünften erfolgt wäre und somit diese Feststellungen ihm gegenüber nicht wirken würden.

Die Begründung in der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2004-2006, wonach die Zurechnung von Einkünften gegenüber dem Beschwerdeführer falsch wäre, richtet sich gegen den jeweiligen Feststellungsbescheid und ist in einem Rechtsmittelverfahren gegen den jeweiligen Feststellungsbescheid vorzubringen.

Zur Ansicht des Beschwerdeführers, dass eine falsche Einkünftezurechnung, die in einem Feststellungsbescheid vorgenommen wurde, gegenüber dem Beschwerdeführer nicht gelten würde, ist auf § 192 BAO zu verweisen, wonach die in einem Bescheid nach § 188 BAO enthaltenen Feststellungen den (abgeleiteten) Einkommensteuerbescheiden der Beteiligten zugrunde zu legen sind (zB *Drapela/Knecht/Moser/Wagner* in SWK-Spezial Die Personengesellschaft in der Steuererklärung 2020, 45).

§ 252 Abs 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt.

§ 252 Abs 1 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein.

Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können.

Die Anfechtung eines Steuerbescheides, die lediglich mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Feststellungsbescheides begründet ist, ist in der Sache abzuweisen (VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069; VwGH 23.3.2000, 2000/15/0001). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (vgl. VwGH 22.3.1983, 82/14/0210; *Ritz*, BAO⁶, § 252 Tz 3). Dabei handelt es sich um eine Art Vorfrage, die zu entscheiden ist. Zu berücksichtigen ist dabei, dass der Beschwerdeführer, obwohl die Beschwerden in den Feststellungsverfahren auch in seinem Namen eingebracht wurden, kein Vorbringen erstattet, worin eine Unwirksamkeit der Feststellungsbescheide bestehen sollte.

Die als Feststellungsbescheid 2003 in Betracht kommende Erledigung des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf ist gerichtet an „***EF*** und „***AB*** als ehemalige Gesellschafter der „***CD***“, wobei „***AB*** auch als Treuhänderin für [namentliche Nennung sämtlicher Treugeber]“ angeführt ist. Schließlich erfolgte die Zustellung an „zH

Stb_1“ an deren Geschäftsanschrift. Die Erledigung wurde am 16.12.2013 von der ***Stb_1*** übernommen. Die Erledigung enthält auch einen Hinweis, dass der Bescheid gegenüber allen Beteiligten Wirkung hat, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind und dass mit der Zustellung des Bescheides an eine vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen gilt.

In der Beschwerde vom 14.3.2014, die von der steuerlichen Vertretung der „im Namen der ,***AB*** sowie im Namen der als Bescheidadressaten genannten Treugeber der ,***AB*** als ehemalige Gesellschafter“ erhoben wurde, wird angeführt, dass es sich bei der Erledigung um einen Nichtbescheid handle, weil die Feststellung und Verteilung von Einkünften an nicht genannte Erben und Miterben sowie an bereits eingetragene Verlassenschaften rechtswidrig wäre. In der Ergänzung zur Beschwerde vom 8.5.2015, die als Reaktion auf ein Schreiben der Abgabenbehörde vom 8.4.2015 erfolgte, werden nur noch materiellrechtliche Einwendungen erhoben (warum nach Ansicht der Beschwerdeführer die ursprünglich beantragten Verlustzuweisungen – entgegen der Ansicht der Außenprüfung – zutreffend seien). Einwendungen gegen die Wirksamkeit der Bescheide, wie sie in der der Beschwerde vom 14.3.2014 erhoben wurden, werden hingegen nicht mehr angeführt. Dabei ist zu bedenken, dass mit dem Schreiben der Abgabenbehörde vom 8.4.2015 den Beschwerdeführern eine Stellungnahme der Außenprüfung übermittelt wurde, die auf genau jene Fragen der Bescheidadressierung eingeht, die in der Beschwerde vom 14.3.2015 thematisiert wurden.

Gemäß § 191 Abs 5 BAO steht es der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen, wenn in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen zugerechnet werden, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den Übrigen, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden. § 191 Abs 5 BAO verhindert somit die Nichtigkeit eines als Feststellungsbescheid beabsichtigten Schriftstückes (Dokumentes) und normiert die Wirksamkeit als Feststellungsbescheid gegenüber den dort genannte Einkünftebeziehern (abgesehen von jenen Personen, die im Zeitpunkt der Zustellung nicht oder nicht mehr rechtlich existent oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind).

In den Feststellungsbescheiden 2003 bis 2006 ist der Beschwerdeführer sowohl als Adressat dieser Erledigung als auch im Rahmen der Verteilung der Einkünfte mit Vornamen und Nachnamen bezeichnet.

Im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde vom 14.3.2014, die von der steuerlichen Vertretung der Mitunternehmerschaft erhoben wurde, hat das Bundesfinanzgericht an die Beschwerdeführer (vertreten durch die steuerliche Vertretung, die auch die Beschwerde verfasst hatte) und an die belangte Behörde (damals: Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf) im März 2018 einen Vorhalt gerichtet, der bislang offenbar unbeantwortet blieb;

darin heißt es unter anderem:

„Praktisch wird im vorliegenden Fall also das abgabenverfahrensrechtliche Ende der Personenvereinigung (verbunden mit dem Verlust der Parteifähigkeit) unproblematischerweise in jedem Fall ca. um den 31.12.2006 und somit bereits vor Erlassung der angefochtenen Bescheide eingetreten sein.

Unter diesen (und weiteren) Voraussetzungen erscheint die (materielle) Adressierung der Bescheide (aber nicht unbedingt die formelle Adressierung/Zustellverfügung; vgl. unten) als eher unproblematisch:

Die materielle Adressierung der angefochtenen Bescheide, d.h. die Nennung der Bescheidadressaten, kann gesetzeskonform (§ 191 Abs. 2) so interpretiert werden, dass diejenigen angesprochen werden, denen im jeweiligen Jahr gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. In der Regel sprechen gute Gründe dafür, Bescheide gesetzeskonform zu interpretieren.

*Die Zustellung der angefochtenen Bescheide erfolgte an die ***Stb_1***, was auf einer der folgenden zwei Prämissen beruhen müsste:*

- Entweder (1): Die ***Stb_1*** ist die Vertreterin der Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit („sub 1“) gemäß § 81 BAO mittels Namhaftmachung als gemeinsamer Bevollmächtigter (§ 81 Abs. 2 BAO) gewesen; nach Beendigung der Personenvereinigung (ca. Ende 2006) ging gemäß § 81 Abs. 6 und 7 BAO die Vertretungsbefugnis in eine Vertretungsbefugnis für die zuletzt Beteiligten über.*

*Gegen das Zutreffen dieser Prämisse spricht, dass über FinanzOnline bei der gegenständlichen Steuernummer ***CD-Steuernummer*** die ***Stb_1*** ihre Bevollmächtigung erst am 28.11.2008 geltend gemacht hat; hingegen war die Geltendmachung der Bevollmächtigung durch die ***Stb_2***, vom 30. Juni 2004 bis zum 28. November 2008, d.h. auch zum Zeitpunkt der Beendigung der Personenvereinigung (ca. Ende 2006), aufrecht.*

- Oder (2): Jemand anderer als die ***Stb_1***, war Vertreter gemäß § 81 BAO der Personenvereinigung „sub 1“; nach Beendigung der Personenvereinigung (ca. Ende 2006) ging gemäß § 81 Abs. 6 und 7 BAO die Vertretungsbefugnis in eine Vertretungsbefugnis für die zuletzt Beteiligten und die Stellung als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter über. Und dieser Vertreter gemäß § 81 BAO bevollmächtigte (rechtsgeschäftlich) die ***Stb_1***.“*

*Die Beschwerde vom 14.3.2014 wurde von der „***Stb_1***“ (FN ***FN_Stb_1***) erhoben. Aus dem Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung ist ersichtlich, dass die ***Stb_1*** von sich aus via FinanzOnline der Abgabenbehörde am 28.11.2008 bekannt gegeben hat, dass sie die Zustellungsbevollmächtigte der „***CD***“ wäre.*

Aus dem – ebenfalls im Firmenbuch hinterlegten – Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 21.12.2018 geht hervor, dass die „***Stb_1***“ (FN ***FN_Stb_1***) die übertragende Gesellschaft und die „***Stb_2_neuer_Name***“ eine der übernehmenden Gesellschaften ist. Die Vermögensübertragung erfolgte im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger über.

Somit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass es sich bei der ***Stb_2_neuer_Name*** um jene Gesellschaft handelt, die – in Bezug auf die „***KL***“ [...] SUB I, SUB II und SUB III – Gesellschaften als Gesamtrechtsnachfolgerin der ***Stb_1*** anzusehen ist. Insofern erscheint es denkbar, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen der ersten Prämisse (laut Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 18.3.2018) erfüllt sind.

Zur zweiten Prämisse des Vorhalts des Bundesfinanzgerichts vom 18.3.2018 ist anzuführen, dass es sich bei allen drei Gesellschaften (KEGs bzw KG) um Personengesellschaften handelt, die zivilrechtlich aus genau zwei Gesellschaftern gebildet wurden. Einerseits die ***EF*** als Komplementär und andererseits die "***AB*** als Kommanditist. Gemäß § 164 UGB sind die Kommanditisten von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Dies bedeutet, dass eben die gewöhnliche Geschäftsführung exklusiv Recht bzw Verpflichtung der Komplementäre ist, es sei denn, es ist im Gesellschaftsvertrag diesbezüglich Abweichendes determiniert (siehe *Kraus in U. Torggler*, UGB³ § 164 Rz 2). Diesbezüglich wäre die gesellschaftsrechtlich determinierte Geschäftsführungsbefugnis eines Kommanditisten zu nennen (vgl *Zib in Zib/Dellinger*, UGB § 164 Rz 23 sowie *Schörghofer in Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht² Rz 2/912). Weder der Beschwerdeführer hat vorgebracht, dass ein Treugeber-Kommanditist oder er selbst zur Geschäftsführung berechtigt gewesen wäre noch wurde eine solches Vorbringen in der Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide erstattet.

Das wiederum bedeutet, dass einzig und alleine die Komplementärin zu Geschäftsführung berufen war. Es gab somit nur eine einzige Person, die (zivilrechtlich) zur Geschäftsführung berechtigt war. Gemäß § 81 Abs 2 BAO besteht jedoch nur dann die Verpflichtung, eine vertretungsbefugte Person gegenüber der Abgabenbehörde namhaft zu machen, wenn zur Führung der Geschäfte mehrere Personen in Betracht kommen. Da dies nicht der Fall war, kann nur die Komplementärin als Vertreter iSd § 81 BAO anzusehen sein.

Dem Vertreter einer Personenvereinigung iSd § 81 Abs 2 BAO steht es frei, sich seinerseits selbst - zur Empfangnahme von Schriftstücken - vertreten zu lassen (VwGH 28.1.1998, 95/13/0229). Insofern erscheint es nicht nur theoretisch denkbar, sondern sogar höchst wahrscheinlich, dass sich die Komplementärin – etwa zur Empfangnahme der Feststellungsbescheide – durch die ***Stb_1*** vertreten ließ.

Im Sinne einer Vorfragenbeantwortung war somit davon auszugehen, dass die Feststellungsbescheide 2003 bis 2006 betreffend der drei Mitunternehmerschaften wirksam geworden sind.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt der Grundsatz von Treu und Glauben nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zum Tragen; es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen (VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007). Der Grundsatz von Treu und Glauben hindert die Behörde nicht, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später abzugehen (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0087). Die Änderung eines Einkommensteuerbescheides nach § 295 BAO stellt jedenfalls keine Verletzung von Treu und Glauben dar (VwGH 20.9.1988, 86/14/0044).

Wird ein Grundlagenbescheid während eines anhängigen Beschwerdeverfahrens nachträglich geändert oder erstmals (wirksam) erlassen, sind die diesbezüglichen Auswirkungen auch vom BFG in seinem Erkenntnis zu berücksichtigen (VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035, mit Hinweis auf *Lenneis*, Die Beschwerdevorentscheidung, in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht (2014) 1 ff (11)). Es waren daher auch die von der belangten Behörde nachgereichten Tangentenmitteilungen zu berücksichtigen.

Auf den Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs 4 BAO war im Rahmen dieser Entscheidung nicht weiter einzugehen, zumal weder eine diesbezügliche Erledigung durch die belangte Behörde noch eine diesbezügliche Beschwerde bzw. Vorlageantrag aktenkundig sind. Allerdings enthält § 295 Abs 4 BAO idF COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (BGBl I 3/2021) ein Antragsrecht, das im Anschluss an die in einem Rechtsmittelverfahren getroffene Aussage, dass eine als Feststellungsbescheid intendierte Erledigung nicht wirksam werden konnte, ausgeübt werden kann. Aus § 93a BAO ergibt sich, dass auch Erkenntnisse des BFG nach § 295 Abs 4 BAO aufhebbar sind, wobei eine solche Aufhebung durch die Abgabenbehörde zu erfolgen hat (*Ritz*, Aufhebung von Nichtbescheiden abgeleiteter Bescheide, AFS 2012,2; *Drapela/Knechtl/Moser/Wagner* in *SWK-Spezial Die Personengesellschaft in der Steuererklärung 2020*, 46).

Die in rechtswirksam ergangenen Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen sind in Bezug auf den Bf in der sich im Zeitpunkt der Erlassung dieses Erkenntnisses festgestellten Höhe zugrunde zu legen.

Zulässigkeit der 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, es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 30. Juni 2021