

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***stV***, ***stV-Adr***, über die Beschwerde vom 11. Jänner 2018 gegen die Bescheide des (vormaligen) ***E*** vom 20. Dezember 2017 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2010, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 20. Dezember 2017 erließ das Finanzamt ***E*** (Rechtsvorgänger des Finanzamtes Österreich – Dienststelle ***E***; idF: belangte Behörde) für die Jahre 2007 bis 2010 geänderte Einkommensteuerbescheide gem. § 295 Abs. 1 BAO, die an den Beschwerdeführer (Bf.) gerichtet sind. In diesen Bescheiden wurden Verlustzuweisungen an den Bf. aus einer atypisch stillen Beteiligung (der ***XY*** GmbH&Atypisch Stille Ges. – *Steuer Nr. ***xy**** und zwar für die Jahre 2007 bis 2010) auf Grund von Mitteilungen jenes Finanzamtes, das die Einkünftefeststellungsbescheide erlassen hatte, nicht berücksichtigt bzw. entsprechend abgeändert. Dies führte zu Nachforderungen, zumal die zunächst erklärten und berücksichtigten Verluste in den entsprechenden Jahren nicht mehr anerkannt bzw. abgeändert wurden.

2007:

Der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 08.01.2014, mit dem die Einkommensteuer 2007 mit € 180.950,04 festgesetzt worden war, wurde am 20.12.2017 gemäß § 295 Abs.1 BAO abgeändert; die Einkommensteuer wurde für das Jahr 2007 mit € 287.042,90 neu festgesetzt.

2008:

Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 22.10.2014, mit dem die Einkommensteuer 2008 mit € 517.254,86 festgesetzt worden war, wurde am 20.12.2017 gemäß § 295 Abs.1 BAO abgeändert; die Einkommensteuer wurde für das Jahr 2008 mit € 525.758,93 neu festgesetzt.

2009:

Der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 17.02.2014, mit dem die Einkommensteuer 2009 mit € 141.665,82 festgesetzt worden war, wurde am 20.12.2017 gemäß § 295 Abs.1 BAO abgeändert; die Einkommensteuer wurde für das Jahr 2009 mit € € 141.665,82 neu festgesetzt.

2010:

Der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 17.02.2014, mit dem die Einkommensteuer 2010 mit € 363.671,80 festgesetzt worden war, wurde am 20.12.2017 gemäß § 295 Abs.1 BAO abgeändert; die Einkommensteuer wurde für das Jahr 2010 mit € 363.867,25 neu festgesetzt.

In sämtlichen o.a. Einkommensteuerbescheiden wurde als **Begründung** für die Änderung gem. §295 BAO auf die **bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Wien ***F*** zu St.Nr.: ***xy*** vom 03.03.2016** verwiesen.

Gegen die gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2007 – 2010 wendet sich die vorliegende **Beschwerde** mit folgender Begründung:

*„Die Bescheide werden angefochten hinsichtlich der zugewiesenen Ergebnisanteile aus ***XY*** GmbH & Atypisch Stille Gesellschaft aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Wien ***F*** zu Steuernummer ***xy*** vom 03.03.2016.*

*Wir begründen unsere Beschwerde wie folgt: Gegen die Grundlagen- / Feststellungsbescheide vom 03.03.2016 zur Steuernummer ***xy*** BV 23 betreffend - ***XY*** GmbH & atypisch stille Gesellschafter betreffend Feststellung von Einkünften derselben für das Jahr 2010; - ***XY*** GmbH & atypisch stille Gesellschafter betreffend Feststellung von Einkünften derselben für das Jahr 2009; - ***XY*** GmbH & atypisch stille Gesellschafter betreffend Feststellung von Einkünften derselben für das Jahr 2008; - ***XY*** GmbH & atypisch stille Gesellschafter betreffend Feststellung von Einkünften derselben für das Jahr 2007; - ***XY*** GmbH & atypisch stille Gesellschafter betreffend Feststellung von Einkünften derselben für das*

*Jahr 2006; - Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO für das Jahr 2006 BESCHWERDE ein - Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO für das Jahr 2007; - Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 Abs 1 BAO) betreffend die Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO für das Jahr 2008 wurde beim Finanzamt Wien ***F*** fristgerecht eine Beschwerde erhoben. Im Zuge dieses Verfahrens wurden die Feststellungsbescheide 2007-2010 je vom 3.3.2016 durch die **Beschwerdevorentscheidung vom 4.12.2017 des FA ***E***** als absolut nichtig qualifiziert.*

*Aufgrund der Nichtigkeit der betreffenden Feststellungsbescheide vom 03.03.2016 erfolgte die Festsetzung der Einkünfte aus ***XY*** GmbH und atypisch Stille Gesellschaft in den Einkommensteuer-Bescheiden 2007 bis 2010 vom 20.12.2017 zu unrecht.*

*Es wird daher beantragt, die abgeleiteten Tangenten in den Einkommensteuerbescheiden 2007, 2008, 2009 und 2010 aus ***XY*** GmbH und atypisch Stille Gesellschaft aufgrund der Nichtigkeit der Feststellungsbescheide vom 03.03.2016 wieder in der Höhe der ursprünglichen Tangenten anzusetzen. Es wird hiermit weiters beantragt, die Beschwerde dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vorzulegen. Auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung wird verzichtet.“*

Über die Beschwerden gegen die **Feststellungsbescheide** gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007-2010 vom 03.03.2016, St.Nr.: ***xy*** erging seitens des Finanzamtes eine zurückweisende **Beschwerdevorentscheidung** gem. § 260 BAO, die an folgende Bescheidadressaten gerichtet war: „An die im Spruch genannten ehemaligen Gesellschafter der ***XY*** GmbH & Atypisch stille Gesellschafter“ zu Händen Dr. Neumayer Johannes. Die BVE enthält die folgende Begründung:

*„Über das Vermögen der Firma ***XY*** Übertragungssysteme & Entwicklungs- & Vertriebs GmbH (FN ***0000***i) wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 22.09.2015, AZ ***ZZZ***, das Konkursverfahren eröffnet.*

*Die vom Finanzamt an die „***XY*** GmbH & atypisch Stille Ges“ gerichteten Bescheide vom 03.03.2016 (betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO) ergingen nach Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Geschäftsherrin, somit zu einem Zeitpunkt, in dem die atypisch stille Gesellschaft nicht mehr bestanden hatte.*

Die unechte und die echte Stille Gesellschaft enden ohne Abwicklung mit Wirksamkeit eines Auflösungsgrundes. Der Stille Gesellschafter erwirbt einen schuldrechtlichen Auseinandersetzungsanspruch gegen den Inhaber des Unternehmens, ohne dass damit ein Fortbestand der Stillen Gesellschaft verbunden ist. Da die unternehmensrechtliche Beendigung der unechten Stillen Gesellschaft mit dem Ende der Mitunternehmerschaft zusammenfällt, geht

die abgabenrechtliche Parteifähigkeit verloren und es sind daher ab diesem Zeitpunkt im Feststellungsbescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO die ehemaligen Gesellschafter als Bescheidadressaten zu nennen. Dies gilt auch dann, wenn die Stille Gesellschaft gemäß § 185 Abs. 2 UGB durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters aufgelöst wird (UFS 13.12.2007, RV/0353-L/06)"

Nach der hg. Rsp. (vgl. VwGH 21.04.2016, 2013/15/0278) folgt aus § 191 Abs. 1 lit. c BAO in Verbindung mit § 191 Abs. 2 BAO, dass dort, wo der Abgabenbehörde nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse als Gemeinschaften (Vereinigungen) gegenüberreten, der Feststellungsbescheid an eben diese Gemeinschaft (Vereinigung) zu richten ist, solange diese besteht; unzulässig ist es im Hinblick aufs 191 Abs. 2 BAO jedoch, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht (vgl. dazu auch VwGH 14.9.1993, 93/15/0080).

Abgabenrechtliche Feststellungsbescheide, die nach Beendigung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder atypisch stillen Gesellschaft an diese ergehen, können keine Rechtswirkungen entfalten (vgl. mwN VwGH 24.9.2003, 98/13/0211, 24.9.2008, 2008/15/0204).

Die erwähnten Bescheide sind daher unwirksam.

Eine Beschwerde ist nicht zulässig, wenn - wie hier - der angefochtene Bescheid nicht wirksam ist (VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0013). Da die angefochtenen Bescheide nicht wirksam ergangen sind, ist die Beschwerde nicht zulässig und daher gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen (vgl. dazu auch BFG 27.07.2016, RV/5100858/2016)."

Das Finanzamt legte die Beschwerde gegen die gem. § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 mit Vorlagebericht vom 11.04.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war in den Beschwerdejahren an mehreren Mitunternehmerschaften beteiligt, so auch u.a. an der ***XY*** GmbH&Atypisch Stille Ges., St.Nr.: ***xy***.

Das Finanzamt Wien ***F*** erließ als für die Einkünftefeststellung dieser Mitunternehmerschaft zuständige Abgabenbehörde für die Jahre 2007 bis 2010 entsprechende Feststellungsbescheide vom 03.03.2016. Auf Grundlage dieser ergingen im Einkommensteuerverfahren des Bf. am 20.12.2017 entsprechend angepasste Bescheide nach § 295 Abs. 1 BAO, in denen als **Begründung für die Änderung auf die „bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes ***F*** zu St.Nr. ***xy*** vom 03.03.2016“** verwiesen wurde.

Gegen die den beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheiden zugrundegelegten Feststellungsbescheide betreffend die ***XY*** GmbH&Atypisch Stille Ges. vom 03.03.2016 wurde ebenfalls Beschwerde erhoben und erging über diese Beschwerde am **04.12.2017** eine zurückweisende **Beschwerdevorentscheidung**, in der die angefochtenen Feststellungsbescheide als absolut nichtig qualifiziert worden sind. Damit steht fest, dass es sich bei den genannten Feststellungsbescheiden um Nichtbescheide gehandelt hat, die keine Rechtswirkungen entfaltet haben.

Gegen die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide richtet sich die gegenständliche Beschwerde.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu der oben angesprochenen Beteiligung des Beschwerdeführers ergeben sich aus den bei der belangten Behörde eingebrachten Einkommensteuererklärungen 2007 - 2010, die sich im vorgelegten Verwaltungsakt befinden.

Die Feststellungen zu den geänderten Einkommensteuerbescheiden vom 20.12.2017 ergeben sich zweifelsfrei aus den im Verwaltungsakt befindlichen Bescheiden.

Die Feststellungen zu dem Verfahren der ***XY*** GmbH&Atypisch Stille Gesellschafter ergeben sich aus der (im Verfahrensablauf unter Punkt I. darstellten) o.a. rechtskräftigen Beschwerdevorentscheidung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, wenn dieser von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, 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.

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

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der

Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO idgF).

Der Feststellungsbescheid enthält daher in seinem Spruch die Art der Einkünfte, die Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte, den Feststellungszeitraum, die Namen aller Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit.c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Abs. 2 leg.cit. normiert: Ist eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen..... in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Abs. 3 leg.cit. normiert: 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.

Ist nach § 295 Abs. 1 BAO ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist. Der Feststellungsbescheid muss allerdings rechtswirksam erlassen worden sein.

Es ist unzulässig, einen Feststellungsbescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht (vgl. VwGH 29. 3. 2007, 2004/15/0140). Abgabenrechtliche Feststellungsbescheide, die nach Beendigung einer GesbR oder atypisch stillen Gesellschaft an diese ergehen, können keine Rechtswirkungen entfalten (vgl. mwN VwGH 24. 9. 2003, 98/13/0211; sowie VwGH 24. 9. 2008, 2008/15/0204).

Wie den obigen Sachverhaltsfeststellungen zu entnehmen ist, wurden die gegen die Feststellungsbescheide vom 03.03.2016 eingebrachten Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidung des ***E*** vom 04.12.2017 als unzulässig zurückgewiesen, weil es sich bei den genannten Feststellungsbescheiden um Nichtbescheide gehandelt habe, die keine Rechtswirkungen entfaltet hätten. Diesbezüglich wird auf die zutreffende ausführliche Begründung des Finanzamtes verwiesen, der sich das Bundesfinanzgericht vollinhaltlich anschließt.

Mangels Entfaltung der Rechtswirksamkeit dieser Bescheide haben der belangten Behörde aber taugliche Feststellungsbescheide (Grundlagenbescheide) gefehlt, um die bereits gegenüber dem Beschwerdeführer rechtskräftig erlassenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 vom 08.01.2014, Einkommensteuer 2008 vom 22.10. 2014, Einkommensteuer 2009 vom 17.02.2014 und Einkommensteuer 2010 vom 17.02.2014 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern.

Da sich aus den dargestellten Gründen die Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2007 - 2010 als unzulässig erweist, sind die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben (vgl. dazu schon VwGH 24.11.1998, 93/14/0203), wodurch die durch die nunmehr als rechtswidrig erkannte Abänderung verdrängten Einkommensteuerbescheide 2007 - 2010 wieder in Rechtsbestand treten.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im Beschwerdefall war keine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil keine uneinheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt: Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mit Erkenntnis vom 24.11.1998, 93/14/0203, ausgesprochen, dass im Falle einer unzulässigen, weil auf Grundlage von Nichtbescheiden erfolgten Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO der abgeänderte Bescheid aufzuheben ist.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. März 2022