

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek in der Beschwerdesache der A**** KG, [Adresse], vertreten durch Mag. R**** S**** & Partner KG, [Adresse], über die Beschwerden vom 28.2.2018

1. A**** KG, [Adresse], vertreten durch Mag. R**** S**** & Partner KG, [Adresse], sowie
2. des Dr. U**** V****, [Adresse], vertreten durch E**** & Partner Rechtsanwälte GmbH, [Adresse] sowie durch BDO Austria Wirtschaftsprüfung GmbH, 1100 Wien, QBC 4 – Am Belvedere 4/Eingang Karl-Popper-Straße 4,
gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12.2.2018 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 nach einer am 14.10.2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist zulässig.

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist der die A**** KG (idF auch nur kurz A**** KG) betreffende Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015.

Gesellschaften und Verträge

Gesellschafter der A**** KG waren am 12.2.2010 neben der Komplementärin A**** GmbH (idF auch nur kurz A**** GmbH) die Kommanditisten

Dr. U**** V**** sowie
als wirtschaftliche Eigentümer Mag. R**** S**** und die „Kleinkommanditisten“, C****
D****, Mag. F**** G****, L**** M****, N**** M**** und Dr. O**** M****.

Dr. U**** V**** hielt seine Beteiligung persönlich.

Die Beteiligungen des Mag. R**** S**** sowie der Kleinkommanditisten wurden durch den
Treuänder T**** Treuhandges.m.b.H. (idF auch nur kurz: T**** GmbH) gehalten
[Stellungnahme der A**** KG vom 2.6.2023; ein Treuhandvertrag konnte nicht vorgelegt
werden].

Im Firmenbuch eingetragen als Kommanditisten der A**** KG waren folglich Dr. U**** V****
sowie die T**** GmbH.

Gesellschafter der A**** KG waren somit am 12.2.2010 die
A**** GmbH als Komplementärin,
sowie die Kommanditisten
Dr. U**** V**** (€ 6.250 Haftsumme) und
die T**** GmbH (€ 8.125 Haftsumme) [als Treuänderin für Mag. R**** S**** und die
Kleinkommanditisten].

Am 12.2.2010 wurden folgende zwei Verträge abgeschlossen (die Verträge sind mit 10.2.2010
datiert, die notariell beglaubigte Unterfertigung erfolgte jedoch am 12.2.2010):

Zunächst wurde mit der „*VEREINBARUNG über das teilweise Ausscheiden eines
Kommanditisten aus der [A**** KG] (Änderung des Gesellschaftsvertrages)*“ am 12.2.2010 die
T**** GmbH im Umfang von € 5.000 aus der A**** KG ausgeschichtet. Die Haftsumme der
T**** GmbH betrug damit nur mehr € 3.125 und war damit halb so hoch wie die Haftsumme
von Dr. U**** V****.

Sodann verkauften, gleichfalls am 12.2.2010, mit „*KAUFVERTRAG über zwei
Kommanditbeteiligungen*“ die T**** GmbH und Dr. U**** V**** ihre (hinsichtlich T****
GmbH: verbleibende) jeweilige Kommanditbeteiligung an der A**** KG an die K**** GmbH &
Co KG (idF auch nur kurz K**** KG).

Gesellschafter der A**** KG waren somit ab Vertragsabschluss am 12.2.2010 die A**** GmbH
als Komplementärin und die K**** KG als einzige Kommanditistin.

Gesellschafter der K**** KG waren am 12.2.2010
die X**** GmbH als Komplementärin sowie
als Kommanditisten mit einer Haftsumme von jeweils € 2.000
die Y**** GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft als Treuänderin für
Dr. U**** V****,

die Q**** GmbH als Treuhänderin für Mag. R**** S**** und Prof. Dr. P**** J****.

Über das Vermögen der A**** KG wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom **.**.2020 der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom **.**.2021 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben, am **.**.2022 wurde die Löschung der A**** KG im Firmenbuch eingetragen.

Mit „KAUF- UND ABTRETUNGSVERTRAG über Geschäftsanteile und Kommanditbeteiligungen“ vom 20.4.2015 verkaufte Dr. U**** V**** an die T**** GmbH um jeweils € 1,00 ua

- .) seinen Geschäftsanteil an der X**** GmbH
- .) seinen Geschäftsanteil an der A**** GmbH und
- .) seine Kommanditbeteiligung an der K**** KG.

§ 5 Abs 6 des Kauf- und Abtretungsvertrages lautet:

*„[Dr. U**** V****] erklärt über Verlangen von Mag. R**** S****, dass ausgenommen die in der Präambel Abs 3 genannte Treuhandenschaft [betrifft die Z**** Beteiligungsgesellschaft m.b.H. & Co KG (idF auch nur kurz Z**** KG), Anm] weder er noch von ihm vertretene Gesellschaften Anteile an vertragsgegenständlichen Gesellschaften treuhändig für Dritte halten oder gehalten haben und insbesondere dass [die K**** KG] ihre Kommanditbeteiligung an der [A**** KG] zu keinem Zeitpunkt und auch nicht zum Teil treuhändig für ihn oder eine von ihm vertretene Gesellschaft hält oder jemals gehalten hat.“*

Gesellschafter der K**** KG waren am 20.4.2015
die X**** GmbH als Komplementärin
sowie mit einer Haftsumme von jeweils € 2.000
die Q**** GmbH (treuhändig für Mag. R**** S****) und
Dr. U**** V****.

Gesellschafter der X**** GmbH waren am 20.4.2015 zu gleichen Teilen
die T**** GmbH und
Dr. U**** V****.

Gesellschafter der A**** GmbH waren am 20.4.2015 (mit einer jeweiligen Stammeinlage)
Dr. U**** V**** (€ 6.250),
die T**** GmbH (€ 8.125),

die Tr**** GmbH (€ 14.343,76),
 Dr. P**** J**** (€ 6.328,13),
 Ux***** Vy**** (€ 9.703,13) und
 die K**** KG (€ 11.812,51);
 Geschäftsführer der A**** GmbH war am 20.4.2015 Mag. R**** S****.

Verfahrensgang

Mit Datum vom 12.2.2018 erließ das Finanzamt einen die A**** KG betreffenden Feststellungsbescheid für das Jahr 2015 (angefochtener Bescheid), in welchem es Einkünfte aus Gewerbebetrieb von Dr. U**** V****, Mag. R**** S****, C**** D****, Mag. F**** G****, L**** M****, N**** M**** und Dr. O**** M**** jeweils von € 0,00 feststellte. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, aufgrund der Nichtabgabe der Steuererklärungen seien die Bemessungsgrundlagen im Schätzungsweg in Anlehnung an das Jahr 2014 ermittelt worden.

Gegen diesen Bescheid erhoben mit Datum jeweils vom 28.2.2018 die A**** KG durch ihren steuerlichen Vertreter Mag. R**** S**** & Partner KG sowie Dr. U**** V**** Beschwerde, wobei die A**** KG auf die noch einzubringenden Steuererklärungen verwies.

Dr. U**** V**** führte zusammengefasst aus, durch den Verkauf seiner Kommanditbeteiligung an die T**** GmbH am 20.4.2015 sei diese Eigentümerin der Kommanditbeteiligung und damit mittelbar auch der Beteiligung an A**** KG geworden. Dr. U**** V**** sei somit am 21.4.2015 nicht mehr an der A**** KG beteiligt gewesen.

Gemäß § 24 Abs 2 EStG sei im Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers als Veräußerungsgewinn der Betrag des negativen Kapitalkontos zu erfassen, den dieser nicht auffüllen müsse. Umgekehrt führe ein positives Kapitalkonto ohne Gegenleistung zu einem Veräußerungsverlust. Es ergebe sich aufgrund einer näher dargestellten Kapitalkontoentwicklung für ihn ein steuerlicher Veräußerungsverlust für das Jahr 2015 von € -368.336,34.

In dieser Kapitalkontoentwicklung ausgewiesen ist ua die (teilweise) Abschichtung von zwei anderen Kommanditisten (Vy**** und Tr****) im Jahr 2007.

Das Finanzamt führte in der Folge bei der A**** KG ua für das Streitjahr eine abgabenbehördliche Prüfung durch und erließ in der Folge eine den Prüfungsfeststellungen folgende abändernde Beschwerdevorentscheidung, wobei es in der Begründung auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Bericht der Außenprüfung verwies. In ihrem Bericht orientierte sich die Prüferin an den Angaben der A**** KG und stellte Folgendes fest:

Im Zuge der Prüfung seien die laufenden Belege und die elektronische Buchhaltung vorgelegt worden. Im Jahr 2015 habe Dr. U**** V**** seinen Anteil an der A**** KG um € 1,00 an die T**** GmbH verkauft. Der Stand des steuerlichen Kapitalkontos von Dr. U**** V**** habe laut der von ihm eingebrachten Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid € 368.337,14 betragen und wäre somit positiv gewesen.

Laut einer durch Mag. R**** S**** im Zuge der Prüfung vorgelegten Aufstellung hätte das steuerliche Kapitalkonto von Dr. U**** V**** hingegen € -556.184,79 betragen wäre damit negativ gewesen.

Die Differenz der beiden Berechnungen ergebe sich aus der unterschiedlichen Behandlung der Abschichtung zweier Kommanditisten im Jahr 2007; damals seien Ux***** Vy**** teilweise und die Tr**** GmbH zur Gänze abgeschichtet worden.

Dazu sei durch den steuerlichen Vertreter (Mag. R**** S**** & Partner KG) wie folgt Stellung genommen worden:

*„Lediglich im Jahr 2007 hat die BDO [steuerlicher Vertreter von Dr. U**** V****] die Kapitalkonten von Ux***** Vy**** und Tr**** Gesellschaft mbH, welche in diesem Jahr abgeschichtet wurden, auf Dr. U**** V**** übertragen. Dieser Ansicht können wir nicht folgen. Die Abschichtung aus der KG reduziert die Kapitalkonten der abgeschichteten Gesellschafter auf € 0,-, der Mehrbetrag (Abschichtungsbetrag war höher als das Kapitalkonto) ist als Firmenwert in der KG zu erfassen und abzuschreiben (vgl Rz 6014 EStR). Es verbleiben somit keine Kapitalkonten und natürlich auch keine zu übertragenden Kapitalkonten.“*

Dazu seien vorgelegt worden:

- Kto 0800 Beteiligungen aus 2007, darauf sei ersichtlich, dass der Mehrbetrag (Differenz zwischen Kapitalkonto und Abfindung) aktiviert worden sei sowie
- die Konten zu Ux***** Vy**** und Tr**** GmbH, daraus sei ersichtlich, welche Einzahlungen getätigt worden seien sowie der Abfluss der Abfindung.

Übersteige der Abfindungsbetrag das buchmäßige steuerliche Kapital des Ausscheidenden, so entstehe in Höhe des Differenzbetrages abzüglich der Veräußerungskosten ein Veräußerungsgewinn. Da aus Sicht der verbleibenden Gesellschafter die Anschaffungskosten das buchmäßige Kapital des ausscheidenden Mitunternehmers überstiegen, seien die Bilanzansätze der übernommenen Vermögensteile in der Bilanz der KG entsprechend zu erhöhen (Fritz, Die Kommanditgesellschaft (2013), 381 ff).

Durch die Prüferin würden dazu keine Feststellungen getroffen, da die Differenz aktiviert und somit die Bilanzansätze erhöht worden seien. Es ergebe sich daher für das Jahr 2015 ein Veräußerungsgewinn von € 556.149,79 abzüglich eines Freibetrags gemäß § 24 EStG aliquotiert nach Maßgabe der Kapitalbeteiligung.

Die Veranlagung 2015 erfolgte [aufgrund der zwischenzeitig durch die Mag. R**** S**** & Partner KG eingereichten Steuererklärungen] erklärungsgemäß.

Gegen diese Beschwerdeentscheidung brachte Dr. U**** V**** einen Vorlageantrag ein, in welchem er zusammengefasst ausführte, das teilweise Ausscheiden der T**** GmbH am 12.2.2010 im Umfang von € 5.000 habe nach Auskunft von Mag. R**** S**** das Ausscheiden der Kleinkommanditisten bewirken sollen, diese seien daher zu Unrecht weiter in den Feststellungen enthalten.

Die Übertragung der restlichen Kommanditanteile an die K**** KG am 12.2.2010 habe bewirkt, dass er nicht weiter unmittelbar Gesellschafter der A**** KG geblieben sei. Vielmehr sei Dr. U**** V**** seit der Übertragung am 12.2.2010 an die K**** KG nur mehr mittelbar über die K**** KG an der A**** KG beteiligt, wenn auch zu einer anderen Beteiligungsquote. Das (teilweise) Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Mitunternehmerschaft gegen Entgelt stelle einen Veräußerungstatbestand dar.

Nach der in EStR 2000 Rz 5970 vertretenen Rechtsansicht seien, wenn Gesellschafter einer Personengesellschaft (= Basisgesellschaft) eine weitere Personengesellschaft sei, die hinter dieser weiteren Personengesellschaft stehenden Gesellschafter als „Gesellschafter“ der Basisgesellschaft anzusehen. Verkaufe ein Gesellschafter der Basisgesellschaft seinen Mitunternehmeranteil an eine andere Personengesellschaft, an der er bereits beteiligt sei, dann fände laut EStR subjektbezogen eine Veräußerung ertragsteuerlich nur insoweit statt, als am Mitunternehmeranteil die anderen Gesellschafter der erwerbenden Personengesellschaft beteiligt seien.

An der A**** KG seien vor der Übertragung der Kommanditanteile die T**** GmbH als Treuhänderin für Mag. R**** S**** zu einem Drittel und Dr. U**** V**** zu zwei Drittel beteiligt gewesen. An der die Kommanditanteile erwerbenden K**** KG sei Dr. U**** V**** nur zu einem Drittel beteiligt gewesen. Es sei daher ein Verkauf an eine andere Personengesellschaft erfolgt, an welcher Dr. U**** V**** (wenn auch in einem anderen Verhältnis) ebenfalls beteiligt gewesen sei.

Unter Hinweis auf jüngere Rechtsprechung des VwGH, die ein Abgehen von der Bilanzbündeltheorie erkennen lassen und auf das Konzept der Einheitsbilanz sowie in Ablehnung der in EStR 2000 Rz 5970 vertretenen Ansicht sei es daher im Jahr 2010 ertragsteuerlich zu einer vollständigen und nicht nur zu einer anteilmäßigen Veräußerung des Mitunternehmeranteiles von Dr. U**** V**** gekommen; der Veräußerungsgewinn aus Anlass des Ausscheidens von Dr. U**** V**** aus der A**** KG sei daher im Jahr 2010 zur Gänze entstanden und hätte in diesem Jahr besteuert werden müssen. Das steuerliche Kapitalkonto von Dr. U**** V**** in der A**** KG hätte daher am 10.2.2010 (richtig: 12.2.2010) richtigerweise € 0,00 betragen, zum 31.12.2015 betrage das steuerliche Kapitalkonto von Dr. U**** V**** daher € 252.369,07, er habe daher im Jahr 2015 einen Veräußerungsverlust von € -252.368,07 erzielt.

Dr. U**** V**** verwies in diesem Zusammenhang auch auf langjährig bestehende (gerichtliche) Auseinandersetzungen mit Mag. R**** S****.

Sein Vorbringen betreffend die (teilweise) Abschichtung der Kommanditisten Vy**** und Tr**** im Jahr 2007 hielt er nicht mehr aufrecht.

In seinem Vorlagebericht beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde und wies darauf hin, dass die A**** KG keine Stellungnahme zum Vorlageantrag abgeben habe.

Im weiteren Verfahrensverlauf brachte zunächst Dr. U**** V**** am 10.3.2021 einen vorbereitenden Schriftsatz ein.

In weiterer Folge kam es zu einem wiederholten Schriftsatzwechsel zwischen Dr. U**** V**** und der A**** KG (vertreten durch die Mag. R**** S**** & Partner KG); ebenso richtete das Gericht an die Parteien verschiedene Fragen.

Am 26.9.2022 fand eine Besprechung von Dr. U**** V**** mit dem Gericht statt, die Niederschrift wurde der A**** KG und dem Finanzamt zur Äußerung übermittelt.

Das Gericht vertrat in der Besprechung am 26.9.2022 die Ansicht, dass laut EStR für Dr. U**** V**** im Jahr 2010 lediglich zur Hälfte ein Veräußerungsgewinn entstanden wäre (€ 404.258,93). Danach ergäbe sich im Streitjahr ein Veräußerungsgewinn von € 151.890,36). Gegen die rechnerische Richtigkeit dieser Beträge wurden von keiner Partei Einwände vorgebracht, wohl aber inhaltliche.

Am 14.10.2024 fand schließlich die von Dr. U**** V**** beantragte mündliche Verhandlung statt.

Im Verlauf des Verfahrens (einschließlich der mündlichen Verhandlung) brachten die Parteien zusammengefasst im Wesentlichen Folgendes vor:

Dr. U**** V**** brachte vor, die Übertragung der Kommanditanteile am 12.2.2010 an die K**** KG sei nicht treuhändig erfolgt, es habe keine Treuhandabrede gegeben, eine solche hätte auch nicht gesondert erfolgen müssen, sondern hätte durchaus auch im Vertrag vom 12.2.2010 direkt enthalten sein können, dann hätte dieser aber auch nicht den Titel „KAUFVERTRAG über zwei Kommanditbeteiligungen“ erhalten.

Durch den Vertrag vom 12.2.2010 sei die K**** KG zur einzigen Kommanditisten der A**** KG geworden.

Im Jahr 2010 sei die A**** KG in wirtschaftlichen Schwierigkeiten gewesen, es sei daher notwendig gewesen, sie mit Gesellschafterdarlehen zu finanzieren. Die A**** KG sei zum damaligen Zeitpunkt in statu cridae gewesen, denn sie habe einen Bankkredit gehabt, den sie nicht zurückzahlen habe können. Mag. R**** S**** und Dr. U**** V**** hätten gemeinsam beschlossen, den Kredit umzuschulden und die Gesellschaft nachzufinanzieren. Die Kleinkommanditisten seien dazu nicht bereit gewesen, daher sollten diese aus der A**** KG ausgeschichtet werden.

Er verwies in diesem Zusammenhang auch auf ein E-Mail vom 20.1.2010, in welchem er Mag. R**** S**** ua den Vertrag über das teilweise Ausscheiden eines Kommanditisten sowie Muster für die Auflösung der Treuhandverträge und der Zustimmung zum Abschluss des Vertrages über das teilweise Ausscheiden eines Kommanditisten übermittelt hatte.

In diesem E-Mail werden weiters Überlegungen über die geeignetste Gestaltung der Abtretung der Kommanditanteile an die K**** KG angestellt, eine treuhändige Übertragung wird darin jedoch nicht angesprochen.

Die Kleinkommanditisten seien am 12.2.2010 ausgeschichtet worden (Herabsetzung der Haftsumme um € 5.000) und aus der A**** KG ausgeschieden, dies habe ihm etwa C**** D**** anlässlich einer Besprechung im Jahr 2018 bestätigt.

Mag. R**** S**** sei bei Abschluss des Vertrages vom 20.4.2015 anwaltlich vertreten gewesen.

Der Vertrag vom 20.4.2015 regle nicht den Verkauf der Kommanditbeteiligung an der A**** KG, da Dr. U**** V**** an dieser nur mehr mittelbar über die K**** KG beteiligt gewesen sei. Auch sei in diesem Vertrag nicht von einem Treuhandverhältnis die Rede. Der Vertrag vom 20.4.2015 erwähne eine bestehende Treuhand nur iZm einer anderen Beteiligung (an der Z**** KG), betreffend die A**** KG werde eine Treuhand vielmehr ausdrücklich verneint; es sei ausdrücklich davon die Rede, dass keine Treuhand bezüglich der A**** KG vorliege (§ 5 Pkt 6 des Vertrages vom 20.4.2015). Zu dieser Vertragsbestimmung sei es deshalb gekommen, weil der Rechtsanwalt von Mag. R**** S**** ihn angerufen und gesagt habe, da in der Präambel von einer Treuhand betreffend die Z**** KG die Rede sei, wolle Mag. R**** S**** Klarstellung, dass es bei der K**** KG und der A**** KG eben keine Treuhand gebe. In diesem Vertrag werde die Abtretung von Anteilen an der A**** KG gar nicht behandelt.

Dr. U**** V**** habe im Jahr 2017 gegen Mag. R**** S**** auch eine Klage eingebracht, dass dieser persönlich für jeden Schaden hafte, der daraus entstehe, dass er als verantwortlicher Geschäftsführer keine Steuererklärungen für 2015 sowie offensichtlich falsche für 2013 und 2014 eingebracht habe.

Der Vertrag vom 20.4.2015 regle ein Ausscheiden des Dr. U**** V**** aus der A**** KG (einen Verkauf an die T**** GmbH bzw Mag. R**** S****) nicht.

Wäre die K**** KG Treuhänderin von Dr. U**** V**** gewesen, wäre er auch nach Unterzeichnung des Vertrages vom 20.4.2015 Eigentümer der A**** KG geblieben.

Es gebe (auch) neben dem Vertrag vom 20.4.2015 keinen weiteren Vertrag, mit dem Dr. U**** V**** seine Beteiligung an der A**** KG veräußert hätte (wenn er, wie von Mag. R**** S**** behauptet, noch über eine Treuhandschafft Gesellschafter gewesen sein solle).

Er brachte weiters vor, die A**** KG sei durch Konkurseröffnung und spätere Löschung im Firmenbuch infolge Vollbeendigung nicht mehr existent, sie könne daher nicht mehr von der Mag. R**** S**** & Partner KG vertreten sein. Mit der Vollbeendigung sei auch der Untergang der Parteifähigkeit und der Prozessfähigkeit einer Personengesellschaft verbunden.

Dr. U**** V**** legte eine berichtigte Feststellungserklärung vor, deren Richtigkeit die A**** KG bestritt, insbesondere auch betreffend die Verteilung des Jahresgewinnes 2015.

Die A**** KG bzw Mag. R**** S**** brachten vor, die Übertragung im Jahr 2010 an die K**** KG sei treuhändig erfolgt. Die T**** GmbH halte sowohl die Anteile von Mag. R**** S**** als

auch die Anteile der Kleinkommanditisten treuhändig. Die Kleinkommanditisten seien im Jahr 2010 nicht aus der A**** KG ausgeschieden. Dazu wurden zwei E-Mails aus den Jahren 2013 und 2017 iZm den Kleinkommanditisten C**** D**** und Mag. F**** G**** betreffend die steuerlichen Ergebnisse der Jahre 2015 und 2016 bzw 2011 vorgelegt.

Bis einschließlich 2014 sei eine direkte Beteiligung von Dr. U**** V**** an der A**** KG steuerlich abgebildet worden, unbestritten geblieben und von Dr. U**** V**** in seiner Einkommensteuererklärung auch so erklärt worden.

Es sei zwischen Mag. R**** S**** und Dr. U**** V**** vereinbart gewesen, dass die Übertragung der Kommanditanteile an der A**** KG an die K**** KG im Jahr 2010 treuhändig erfolgen solle. Dr. U**** V**** sei mit der Ausarbeitung der Treuhandverträge beauftragt gewesen, habe dies jedoch immer wieder hinausgeschoben, bis dies in Vergessenheit geraten sei. Eine nur treuhändige Übertragung sei erfolgt, weil durch den Verkauf Steuern ausgelöst worden wären, welche vermeidbar waren. Dr. U**** V**** habe jedoch proforma die Übertragung durchführen und entsprechende Treuhandverträge erstellen wollen. Dies sei leider unterblieben. Ein schriftlicher Treuhandvertrag mit der K**** KG existiere nicht. Dr. U**** V**** hätte einen solchen verfassen sollen, einen von Mag. R**** S**** verfassten hätte Dr. U**** V**** nicht unterschrieben.

Die Übertragung im Jahr 2010 sei treuhändig erfolgt, dies sei mündlich eindeutig ausgesprochen gewesen.

Mag. R**** S**** habe die Verträge vom 12.2.2010 vor der notariell beglaubigten Unterfertigung nicht durchgelesen, er habe Dr. U**** V**** vertraut. Er habe ohne durchzulesen unterschrieben. Ob Mag. R**** S**** die Verträge vom 12.2.2010 vorab als Entwürfe übermittelt erhalten habe könne er nicht mehr sicher angeben, in seinen Unterlagen habe er keine Entwürfe gefunden.

Die Steuererklärungen seien jedoch immer entsprechend abgefasst worden, als wäre keine Übertragung erfolgt. Dies sei Dr. U**** V**** bekannt gewesen und in seinen Steuerbescheiden enthalten. Ein Nachweis könne mangels Ausfertigung eines Treuhandvertrages nicht erfolgen.

Treuhandverträge mit den Kleinkommanditisten wurden nicht vorgelegt.

Die Abschichtung der Kleinkommanditisten im Jahr 2010 sei Mag. R**** S**** nicht bewusst gewesen, er hätte dieser auch nicht zustimmen können, da die Treuhand weiter aufrecht gewesen sei und keine Zustimmung der Kleinkommanditisten vorgelegen sei.

Bei den Notarterminen (üblicherweise im Büro von Dr. U**** V****) habe Dr. U**** V**** die Verträge vorbereitet und in Anwesenheit des Notars unterschreiben lassen, ohne dass diese vorgelesen worden seien und meist auch währenddessen etwas anderes besprochen worden sei; die Verträge seien reihumgereicht worden und meist habe Dr. U**** V**** währenddessen über etwas anderes gesprochen.

Auf die Frage des Richters, weshalb gerade die A**** KG als einzige Gesellschaft im Vertrag vom 20.4.2015 nicht erwähnt werde, wonach sie verkauft werde bzw dass sich die Parteien diesbezüglich trennen, erklärte Mag. R**** S****, er habe keine Erklärung dafür warum die

A**** KG in diesem Zusammenhang nicht in den Verträgen vorkomme. Das Ziel sei zweifelsohne gewesen, sämtliche Beteiligungen zu trennen.

Die Komplementär-GmbH A**** GmbH sei weder am Vermögen noch am Gewinn und Verlust beteiligt, deshalb komme sie in den Feststellungen des angefochtenen Bescheides nicht vor.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde auch erörtert, weshalb die A**** GmbH als Komplementärin nicht in den Feststellungen enthalten sei. Mag. R**** S**** erklärte zunächst, die A**** GmbH habe nicht am Gewinn und Verlust teilgenommen. Im weiteren Verlauf der Verhandlung stimmten die Parteien (Dr. U**** V****, A**** KG bzw Mag. R**** S**** und das Finanzamt) darin überein, sollte die A**** GmbH eine Haftungsentschädigung bzw Haftungsprämie erhalten haben, wäre sie in die Feststellungen aufzunehmen. Ob sie eine solche Haftungsprämie bzw Haftungsentschädigung erhalten hatte konnte im Zug der Verhandlung nicht abschließend geklärt werden und blieb offen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in das Firmenbuch, in den vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakt, insbesondere die Bescheide des Finanzamtes und Schriftsätze der Parteien samt vorgelegten Urkunden, den Prüfungsbericht und den Arbeitsbogen der Prüferin sowie in den elektronischen Akt des Finanzamtes, insbesondere das Abgabenkonto des A**** KG sowie durch die Angaben insbesondere von Mag. R**** S**** und Dr. U**** V**** in der mündlichen Verhandlung am 14.10.2024.

Danach steht der zu Beginn dieses Erkenntnisses unter der Überschrift „Gesellschaften und Verträge“ dargestellte sowie nachfolgender weiterer **Sachverhalt** fest:

Die Übertragung der Kommanditanteile am 12.2.2010 an der A**** KG an die K**** KG durch die T**** GmbH sowie durch Dr. U**** V**** erfolgte nicht treuhändig.

Die K**** KG hat im Streitjahr 2015 weder für die T**** GmbH noch für Dr. U**** V**** die Kommanditanteile an der A**** KG treuhändig gehalten.

Es bestand somit im Jahr 2015 bezüglich der Kommanditanteile an der A**** KG kein Treuhandverhältnis.

Einzige Kommanditistin der A**** KG war im Streitjahr 2015 die K**** KG.

Es ist gegenwärtig durch das Gericht noch nicht feststellbar, ob die A**** GmbH als vollhaftende Komplementärin der A**** KG eine Haftungsprovision bzw

Haftungsentschädigung erhalten hat bzw ob die A**** GmbH Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der A**** KG bezogen hat.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung:**

Die Feststellungen über die an den einzelnen genannten Gesellschaften bestehenden Beteiligungsverhältnisse und Organfunktionen gründen sich auf das Firmenbuch.

Die Feststellung, dass die Übertragung der Kommanditanteile an der A**** KG am 12.2.2010 durch die T**** GmbH sowie durch Dr. U**** V**** an die K**** KG nicht treuhändig erfolgte gründet sich auf folgende Umstände:

Betrachtet man die vorgelegten Urkunden, so findet sich in diesen insgesamt kein Hinweis auf eine treuhändige Übertragung der Kommanditanteile an der A**** KG am 12.2.2010, vielmehr jedoch Hinweise auf das Gegenteil einer solchen.

Eine entsprechende Treuhandvereinbarung konnte (von Mag. R**** S****) nicht vorgelegt werden.

In der Vereinbarung vom 12.2.2010 ist von einer treuhändigen Übertragung nicht die Rede, vielmehr handelt es sich dabei um einen „KAUFVERTRAG über zwei Kommanditbeteiligungen“.

In der Vereinbarung („KAUF- UND ABTRETUNGSVERTRAG über Geschäftsanteile und Kommanditbeteiligungen“) vom 20.4.2015, welche mit dem Ziel erfolgte, sämtliche Beteiligungen von Mag. R**** S**** und Dr. U**** V**** zu trennen (vgl zB Mag. R**** S**** in der mündlichen Verhandlung am 14.10.2024) wird erstens der Kommanditanteil an der A**** KG nicht übertragen, jedoch zweitens der Geschäftsanteil an der A**** GmbH, ist drittens von einem bestehenden Treuhandverhältnis nur iZm der Z**** KG (Präambel Abs 3) die Rede und lautet viertens § 5 Abs 6 dieses Kauf- und Abtretungsvertrages:

*„[Dr. U**** V****] erklärt über Verlangen von Mag. R**** S****, dass ausgenommen die in der Präambel Abs. 3 genannte Treuhandschaft weder er noch von ihm vertretene Gesellschaften Anteile an vertragsgegenständlichen Gesellschaften treuhändig für Dritte halten oder gehalten haben und insbesondere dass [die K**** KG] ihre Kommanditbeteiligung an der [A**** KG] zu keinem Zeitpunkt und auch nicht zum Teil treuhändig für ihn oder eine von ihm vertretene Gesellschaft hält oder jemals gehalten hat.“*

Die Angaben von Dr. U**** V**** in der mündlichen Verhandlung waren insgesamt nachvollziehbar. So konnte er etwa die Absichtung der Kleinkommanditisten (bzw der T****

GmbH im Umfang von € 5.000) mit der „*VEREINBARUNG über das teilweise Ausscheiden eines Kommanditisten aus der [A**** KG] (Änderung des Gesellschaftsvertrages)*“ vom 12.2.2010 nachvollziehbar damit erklären, dass diese Kleinkommanditisten an den erforderlichen Kapitalnachsüssen nicht teilnehmen wollten.

Er konnte auch unter Hinweis auf ein E-Mail vom 20.1.2010 (Beilage ./31 zur Äußerung vom 13.1.2023) glaubwürdig darlegen, dass im Vorfeld des Abschlusses des Kaufvertrages vom 12.2.2010 sehr wohl zwischen ihm und Mag. R**** S**** eine Diskussion über die Höhe des Kaufpreises für die beiden Kommanditbeteiligungen stattfand; von einer treuhändigen Übertragung ist in diesem E-Mail jedoch keine Rede.

Gegen einen Kauf und für eine treuhändige Übertragung spricht letztlich lediglich, dass Dr. U**** V**** in den Jahren nach 2010 die die A**** KG betreffenden Feststellungsbescheide nicht beanstandete und die Feststellungen seinen Einkommensteuererklärungen zugrunde legte, obwohl diese Feststellungen eine Treuhand und damit das wirtschaftliche Eigentum von Dr. U**** V****, Mag. R**** S**** und der übrigen Kleinkommanditisten voraussetzten. Dr. U**** V**** konnte dies in der mündlichen Verhandlung jedoch insoweit erklären, als er angab, dass er steuerlich ein Laie sei und ihm gesagt worden sei, in einer doppelstöckigen Personengesellschaft landeten die Erträge letztlich bei den Gesellschaftern der Obergesellschaft, er habe sich daher nicht viel dabei gedacht; weiters verwies er in diesem Zusammenhang auch auf den von ihm gegen Mag. R**** S**** geführten Zivilprozess, in dem er eventuelle Schäden iZm falschen Steuererklärungen eingeklagt hatte.

Mag. R**** S**** konnte hingegen in der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen keine Angaben machen und gab wiederholt an, er könne sich nicht mehr erinnern.

Für das Gericht ist schließlich nicht zu erkennen, inwieweit eine Veränderung der Gesellschafterstruktur beim Treuhänder (der K**** KG) durch das Ausscheiden eines Kommanditisten (Dr. U**** V****) eine Veränderung der behaupteten Stellung als Treuhänder bzw des behaupteten Treuhandverhältnisses bewirken sollte.

Die Übertragung des Kommanditanteiles an der K**** KG am 20.4.2015 von Dr. U**** V**** an die T**** GmbH (bzw an Mag. R**** S****) wäre im Fall des Vorliegens einer bloß treuhändigen Übertragung im Jahr 2010 wohl ohne Auswirkung auf die Treuhänderstellung der K**** KG geblieben und damit auf die dahinterstehenden behaupteten wirtschaftlichen Eigentümer (die Treugeber Dr. U**** V**** und Mag. R**** S****). Diesfalls wäre Dr. U**** V**** somit auch nach dem 20.4.2015 wirtschaftlicher Eigentümer seines Kommanditanteiles an der A**** KG geblieben.

Die Feststellung, dass gegenwärtig noch nicht feststellbar ist, ob die A**** GmbH als vollhaftende Komplementärin der A**** KG eine Haftungsprovision erhalten hat bzw ob die A**** GmbH Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der A**** KG bezogen hat gründet sich auf

den Umstand, dass dies bei Ende der mündlichen Verhandlung noch nicht feststand und erst von den Beteiligten (Dr. U**** V**** und Mag. R**** S**** bzw der A**** KG) geklärt werden muss.

Rechtlich folgt daraus:

Weiterbestehen der A** KG und deren Vertretung**

Dr. U**** V**** bringt vor, durch die Vollbeendigung der A**** KG ohne Gesamtrechtsnachfolger sei diese aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht. Mit ihrer Vollbeendigung sei der Untergang der Parteifähigkeit und der Prozessfähigkeit verbunden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zur BAO beeinträchtigt die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind. Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO. Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt sein kann, ist ein Abwicklungsbedarf im Sinne der Rechtsprechung gegeben (zB VwGH 23.1.2019, Ra 2017/13/0033; VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161 [zur Umsatzsteuer]; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131 [betreffend Feststellungsverfahren]; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 79 Rz 10).

Allerdings erlischt gemäß § 1024 ABGB mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Vollmachtgebers ein allenfalls bestehendes Vollmachtsverhältnis; durch Aufhebung des Insolvenzverfahrens lebt dieses Vollmachtsverhältnis nicht wieder auf (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 83 Tz 21).

Die Führung der Geschäfte der GmbH & Co KG ist Sache der GmbH (§ 164 UGB), die diese Aufgabe durch ihre Geschäftsführer wahrnimmt (mittelbare Geschäftsführung) (*Koppensteiner/Auer in Straube/Ratka/Rauter*, UGB I⁴ § 161 Rz 20).

Die Geschäftsführung und Vertretung der A**** KG obliegt somit deren Komplementärin, der A**** GmbH.

Geschäftsführer der A**** GmbH ist Mag. R**** S****.

Die Mag. R**** S**** & Partner KG hat unter Hinweis auf § 77 Abs 11 WTBG in der Gegenäußerung vom 2.6.2023 mitgeteilt, dass sie vom Geschäftsführer der A**** GmbH, somit von Mag. R**** S**** mit der Vertretung beauftragt ist bzw wurde. Diese Vollmacht umfasse auch die Geld- sowie die Zustellungsvollmacht.

Die Berufung auf die erteilte Bevollmächtigung ersetzt den urkundlichen Nachweis. Die A**** KG wird somit nach wie vor (bzw erneut) von der Mag. R**** S**** & Partner KG vertreten.

Die Zustellung dieser Entscheidung hat daher an die A**** KG zH Mag. R**** S**** & Partner KG (unter Hinweis auf § 101 Abs 3 und 4 BAO) zu erfolgen.

Angefochtener Feststellungsbescheid

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist der im Schätzungsweg ergangene die A**** KG betreffende Feststellungsbescheid vom 12.2.2018 (angefochtener Bescheid). Im angefochtenen Bescheid wurden die Einkünfte von Mag. R**** S****, Mag. F**** G****, Dr. U**** V****, C**** D****, L**** M****, N**** M**** und Dr. O**** M**** jeweils mit € 0,00 festgestellt.

Gemäß § 188 Abs 1 BAO werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,
 - b) aus Gewerbebetrieb,
 - c) aus selbständiger Arbeit,
 - d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,
- festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Gegenstand der Feststellung gemäß Abs 1 ist gemäß § 188 Abs 3 BAO auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Unter Personen iSd § 188 BAO sind nicht nur natürliche Personen und juristische Personen, sondern auch nach bürgerlichem Recht rechtsfähige Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, zB OG und KG zu verstehen (zB *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 188 Anm 4).

Personengesellschaften können selbst Gesellschafter-, aber keine Mitunternehmerstellung einnehmen.

Ist an einer Personengesellschaft eine weitere Personengesellschaft beteiligt, sind deren Gesellschafter – soweit sie natürliche oder juristische Personen sind und die Voraussetzungen erfüllen – Mitunternehmer der Basisgesellschaft (doppelstöckige bzw mehrstöckige Mitunternehmerschaft bzw Personengesellschaft).

Bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft sind die Gesellschafter der Obergesellschaft gleichzeitig Mitunternehmer der Unter- oder Basisgesellschaft. Liegen gemeinschaftliche Einkünfte vor, ist bei jeder Personengesellschaft ein Feststellungsverfahren durchzuführen, wobei im Feststellungsverfahren der Obergesellschaft das Ergebnis des Feststellungsverfahrens der Unter- oder Basisgesellschaft – mit Bindungswirkung – einfließt.

Bei der Gewinnfeststellung der Unter- oder Basisgesellschaft wird der Gewinn auf die anderen Beteiligten und auf die beteiligte Obergesellschaft verteilt; die der Obergesellschaft

zugewiesenen Einkünfte werden (gegebenenfalls mit weiteren Einkünften) in einem weiteren Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO den an der Obergesellschaft Beteiligten zugewiesen (*Steinhauser in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 23 Anm 94 einschließlich Beispiel; *Knecht*, Die Novellierung des § 295 Abs 4 BAO, SWK 2021, 487 [491] einschließlich Beispiel; *Zorn*, VwGH zur Gewinnfeststellung bei mehrstöckiger Personengesellschaft, RdW 2024, 66 [67]; EStR 2000 Rz 5851).

Voraussetzung für auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheide ist allerdings die Beteiligung mehrerer an Einkünften (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 188 BAO Rz 2; VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121 mWN).

Sind somit an den Einkünften (im Beschwerdefall aus Gewerbebetrieb) nicht mehrere Teilhaber bzw Personen beteiligt, sondern werden diese nur von einer einzigen Person bzw einem einzigen Beteiligten bezogen bzw sind diese nur einer einzigen Person bzw einem einzigen Beteiligten zuzurechnen, hat daher kein Feststellungsbescheid zu ergehen. Person in diesem Sinne kann dabei auch eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit wie zB eine KG sein.

Sollte daher – was nach den Feststellungen zum Entscheidungszeitpunkt noch nicht feststeht – die A**** GmbH nicht an den Einkünften teilnehmen, so gilt Folgendes:

Bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft, bei welcher an der Unter- oder Basisgesellschaft (im Beschwerdefall die A**** KG) nur ein einziger Kommanditist beteiligt ist und nur dieser Kommanditist an den Einkünften teilnimmt (im Beschwerdefall ausschließlich die K**** KG), hat bei der Unter- bzw Basisgesellschaft kein Feststellungsbescheid zu ergehen, da es an der Beteiligung mehrerer Personen an Einkünften mangelt.

Der angefochtene die A**** KG betreffende Feststellungsbescheid durfte diesfalls somit nicht ergehen, er erweist sich damit als rechtswidrig und ist daher aufzuheben.

Sollte hingegen – was nach den Feststellungen zum Entscheidungszeitpunkt noch nicht feststeht – die A**** GmbH auch, etwa in Form einer Haftungsprovision an den Einkünften teilnehmen, so gilt Folgendes:

Festgestellt werden – wie bereits ausgeführt – gemäß § 188 Abs 1 und 3 BAO die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) ua aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung gemäß § 188 BAO ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Teilhaber wären diesfalls die A**** GmbH und die K**** KG, diese wären in den Feststellungsbescheid als Teilhaber aufzunehmen.

Tatsächlich scheint jedoch keiner der Genannten als Teilhaber im angefochtenen

Feststellungsbescheid auf, vielmehr betreffen die Feststellungen Mag. R**** S****, Dr. U**** V**** sowie die Kleinkommanditisten Mag. F**** G****, C**** D****, L**** M****, N**** M**** und Dr. O**** M****. Diese sieben Personen waren allesamt nicht (oder nicht direkt) an der A**** KG beteiligt und daher keine Teilhaber iSd § 188 Abs 3 BAO.

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht – außer in hier nicht interessierenden Fällen des § 278 BAO – immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Bei einer Bescheidbeschwerde gegen einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO ist in diesem Zusammenhang unter der Sache, über welche das Verwaltungsgericht gemäß § 279 Abs 1 BAO zu entscheiden hat die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Feststellungsbescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte. Bei einem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO ist Gegenstand der Feststellung neben der Höhe der Einkünfte und der Einkunftsart gemäß Abs 1 auch gemäß § 188 Abs 3 BAO die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird somit ua durch die vom Feststellungsbescheid erfassten Personen begrenzt, für die von der Abgabenbehörde Einkünfte (in bestimmter Höhe) festgestellt wurden. Ein (vollständiges) Austauschen bzw Auswechseln der Teilhaber bzw Beteiligten durch das Verwaltungsgericht ist folglich unzulässig, wären doch andernfalls die von den Feststellungen durch das Verwaltungsgericht neu betroffenen Personen erstmals Gegenstand der Feststellung und waren diese bisher gar nicht Parteien des Verfahrens (vgl zur ähnlichen Problematik der Unzulässigkeit des Austauschens bzw Auswechselns von Wiederaufnahmegründen durch das Verwaltungsgericht die st Rsp des VwGH, zB VwGH 17.11.2021, Ra 2021/13/0138 mwN; zur gegenständlichen Rechtsfrage liegt soweit ersichtlich bisher keine Rechtsprechung des VwGH vor).

Der angefochtene, die A**** KG betreffende Feststellungsbescheid erweist sich damit auch aus diesem Grund als rechtswidrig und ist daher aufzuheben.

Der angefochtene Feststellungsbescheid ist somit jedenfalls – unabhängig davon, ob die A**** GmbH an den Einkünften teilgenommen hat – als rechtswidrig aufzuheben. Ob die A**** GmbH an den Einkünften teilgenommen hat kann folglich dahinstehen und sind entsprechende Feststellungen für die Entscheidung nicht erforderlich und konnten daher unterbleiben; die genannten Feststellungen würde keine Änderung am Ausgang des Beschwerdeverfahrens bewirken können.

Zur 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.

Zu der im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfrage, ob ein Auswechseln der von den Feststellungen im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO betroffenen Teilhaber durch das Verwaltungsgericht im Rechtsmittelverfahren zulässig ist oder nicht liegt soweit ersichtlich keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Dieser Rechtsfrage kommt daher grundsätzliche Bedeutung zu. Die ordentliche Revision ist daher zuzulassen.

Der angefochtene Bescheid ist daher gemäß § 279 BAO aufzuheben.

Wien, am 28. Oktober 2024