

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin *** in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, mit Adresse***, vertreten durch Hallas & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Praterstraße 38, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 23. Mai 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23. April 2012 betreffend Einkommensteuer 2007 Steuernummer XXXXX zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Maßgeblicher Verfahrensgang (chronologisch):

Strittig ist die Frage, ob der Einkommensteuerbescheid 2007, welcher eine Tangente bekämpfter Feststellungsbescheide einer KG bzw. Mitges (doppelstöckige Personengesellschaft) enthält, abgeändert werden muss oder nicht.

Das Verfahren war aufgrund des Feststellungsverfahrens ausgesetzt.

Strittig ist, ob aufgrund des Vorliegens von Nichtbescheiden und der darauffolgenden Erlassung eines „neuen“ Feststellungsbescheides bei der KG mit (gleichlautender) Tangente durch die Abgabenbehörde bei der Einkommensteuer 2007 (absolute) Verjährung eingetreten ist oder eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2007 erfolgen muss/darf.

Beschwerdegegenständlich ist der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2007 vom 23.4.2012, in welchem die Ergebnistangente 2007 aus der Beteiligung an der X GmbH & Co KG & Mitgesellschafter (= kurz Mitges), welche wiederum an der Y GmbH u CO KG (StNr. ZZZ bzw. aktuell XXXX) [= kurz KG) beteiligt ist, berücksichtigt wurde.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 26.3.2009 wurde mit automatischer Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 13.08.2009 und dieser wiederum mit

Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu Bescheid vom 13.08.2009 vom 18.11.2009 geändert. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen bei der Berechnung der Einkommensteuer im zuletzt genannten Bescheid € - 972.662,19.

Mit Datum 23.04.2012 wurde ein Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 erlassen und der Bescheid vom 18.11.2009 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Begründend wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfbericht verwiesen. Dieser Bescheid wurde vom Bf. nicht gesondert bekämpft.

Mit selbigem Datum **23.04.2012** wurde der streitgegenständliche **Einkommensteuerbescheid 2007** (OZ 2) erlassen. Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bf. in Höhe von € - 180.016,66 in Abzug gebracht und in der Begründung ausgeführt: „Bezüglich der Begründung wird auf den Bericht (Niederschrift) der AP verwiesen.“

Mit Datum 24.04.2012 erging eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2007 für die im Kalenderjahr 2007 erzielten Einkünfte durch die Mitges. (StNr. XXX) für den beteiligten Bf. (OZ 7).

Laut dieser entfallen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb € -19.354,47 auf den Bf. und wurde bezüglich der Begründung auf den Bericht (NS) der AP verwiesen.

Im bekämpften **Einkommensteuerbescheid 2007** des Finanzamtes A (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23.04.2012 ist die Ergebnistangente der Mitges. enthalten.

Mit Datum 23.04.2012 wurde ein Bescheid über die Feststellung von Anspruchszinsen 2007 erlassen, in welchem die Berechnung für das Jahr 2007 eine Abgabenschuld von € 37.771,31 ergab. Diesem liegt der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 23.04.2012 mit der ausgewiesenen Abgabennachforderung in Höhe von € 394.128,49 zugrunde.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2005, 2006 und 2007, jeweils vom 23.04.2012, sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 und 2007 wurde mit Schreiben vom 23.5.2012, eingelangt bei der belangten Behörde am 25.5.2012 fristgerecht **Berufung (nunmehr Beschwerde)** erhoben (OZ 1). *Begründend wurde ausgeführt, dass sich die Berufung gegen die Nichtanerkennung der negativen sonstigen Einkünfte aus einem fremdfinanzierten Rentenmodell für die Jahre 2005 (- € 6.625,64, 2006 (- € 8.115,03) und 2007 (- € 10.910,11) sowie gegen die abgeänderte Ergebnistangente 2007 aus der Beteiligung an der Mitges (StNr. XXX) richte. Es werde beantragt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2007 unverändert gegenüber dem Einkommensteuerbescheid 2007 vom 18.11.2009 mit € - 72.662,19 festzusetzen. Dementsprechend werde beantragt, die Einkommensteuernachzahlungen 2005 bis 2007 sowie die Anspruchszinsen mit € 0,00 festzusetzen.*

Gegen die Nichtanerkennung dieses fremdfinanzierten Rentenmodells sei derzeit eine Beschwerde beim VwGH anhängig.

Durch die Betriebsprüfung bei der Mitges sei die Nichtanerkennung von Betriebsausgaben für 2007 erfolgt und die damit zusammenhängende geänderte einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung bei dieser Gesellschaft wird ebenfalls das Rechtsmittel der Berufung durch die für die Gesellschaft zuständige steuerliche Vertretung eingebracht. Es werde die Aussetzung gem. § 281 BAO betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007 bis zur Klärung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde bzw. bis zur Erledigung der Berufung (nunmehr Beschwerde).

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 24.09.2013** sowie der gesonderten Bescheidbegründung vom 12.09.2013 (OZ 3 und 4) wurde der Einkommensteuerbescheid 2007 „geändert“. Die Einkommensteuer wurde für das Jahr 2007 entsprechend dem Erstbescheid vom 23.04.2012 mit € 394.128,49 festgesetzt.

In der gesonderten Bescheidbegründung (Verf 67) mit Datum 12.09.2013 wurde betreffend die Gewinnangabe der Mitges zusammengefasst ausgeführt, dass *wenn ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, so sei er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen zu ersetzen oder aufzuheben. Da die dem Bescheid zugrundeliegende Gewinnangabe aus der Beteiligung bei der Mitges für das Jahr 2007 bislang keine Änderung aufweise, war auf diesen Punkt der Berufung (nunmehr Beschwerde) nicht näher einzugehen.*

Im **Vorlageantrag** vom 23.10.2013 (OZ 5), eingelangt beim Finanzamt A am 24.10.2013, wurde vom Vertreter der Bf. der „Antrag auf Entscheidung über die abgewiesene Berufung (nunmehr Beschwerde) der Abgabenbehörde zweiter Instanz“ betreffend den Einkommensteuerbescheid 2007 gestellt. Die **Berufung** (nunmehr Beschwerde) richte sich nicht mehr gegen die Nichtanerkennung der negativen sonstigen Einkünfte aus einem fremdfinanzierten Rentenmodell, sondern **nur gegen die abgeänderte Ergebnistangente 2007 aus der Beteiligung an der Mitges** (StNr. XXX).

Es werde die Aussetzung des Verfahrens gem. § 281 BAO betreffend Einkommensteuer 2007 bis zur Erledigung der Berufung vom 15.05.2012 gegen die Feststellung der Einkünfte 2007 zu StNr. XXX beantragt.

Mit **Vorlagebericht vom 02.05.2014** (OZ 8) wurde der elektronische Akt dem Bundesfinanzgericht (kurz BFG) zur Entscheidung vorgelegt und von der Abgabenbehörde beantragt, die Beschwerde gem. § 252 BAO abzuweisen.

Mit Schreiben vom 11.03.2015 wurde dem BFG der Bescheid des Finanzamtes A über die Aussetzung des Verfahrens gem. § 281 BAO vom 13.12.2013 übermittelt.

Per E-Mail vom 09.04.2018 wurde dem BFG das sonstige Anbringen des Bf. vom 05.04.2018 vom Finanzamt übermittelt. Zusammengefasst wurde auf die GZ RV/4100708/2015 und GZ RV/4100712/2015 verwiesen und sei der bekämpfte Feststellungsbescheid ex lege aus dem

Rechtsbestand ausgeschieden und der Feststellungsbescheid vom 17.02.2009 lebe wieder auf. Im Falle, dass die Vorlage an das BFG noch nicht erfolgt sei, werde um Aufhebung der BVE gem. § 299 BAO ersucht und werde hiermit die Zustimmung zur Aufhebung nach § 300 BAO erteilt. Mit E-Mail vom 17.04.2018 wurde dem BFG durch die Abgabenbehörde das Erkenntnis zu RV/4100712/2015 vom 31.10.2017 übermittelt.

Mit Schreiben der Vertretung des Bf. vom 09.05.2018 samt Beilage wurde um Aufrechterhaltung des Antrages auf Aussetzung des Verfahrens ersucht, da in der Sache bei der KG selbst noch keine Entscheidung getroffen wurde und eine Beteiligung der KG an der Mitges vorliege. Zum Stand des Verfahrens wurde im Schreiben vom 09.05.2018 erneut angeführt, dass die Verfahren betreffend die Mitges (StNr. XXX) wie folgt entschieden wurden: Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid sei stattgegeben worden (GZ RV/4100712/2015). In Folge sei die Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung gem. § 188 BAO als unzulässig zurückgewiesen worden (GZ RV/4100708/2015). Die Bescheide der KG (StNr. ZZZ bzw. aktuell XXXX) seien dem BFG zur Entscheidung vorgelegt werden.

Mit E-Mail vom 16.05.2018 wurde die Abgabenbehörde um Stellungnahme zum Antrag der steuerlichen Vertretung vom 09.05.2018 betreffend eine Fortsetzung der Aussetzung der Entscheidung ersucht und stimmte dieser mit E-Mail ebenfalls vom 16.05.2018 zu.

Mit Beschluss vom 18.05.2018 wurde das Verfahren vom damals zuständigen Richter zu GZ RV/4100709/2015 und RV/4100707/2015 (X GmbH & Co KG betreffend den Wiederaufnahmebescheid des Feststellungsverfahrens 2007 und den Sachbescheid des Feststellungsverfahrens 2007) ausgesetzt.

Mit E-Mail vom 12.11.2019 wurden vom Vertreter des Bf. dem BFG der Beschluss des BFG zu GZ RV/4100708/2015 und RV/4100712/2015 (Mitges) jeweils vom 31.10.2017 übermittelt.

Vom BFG wurde mit E-Mail vom 21.11.2019 die steuerliche Vertretung vom damalig zuständigen Richter darauf hingewiesen, dass die übermittelten Unterlagen (RV/4100708/2015 und RV/4100712/2015) nicht die „Gesellschaft KG“, sondern die Gesellschaft KG und Mitgesellschafter“ betreffen, und im Schreiben vom 09.05.2018 die Aussetzung betreffend der „GesellschaftKG“ ersucht wurde.

Mit Schreiben vom 11.11.2020, eingelangt am 13.11.2020, wurde vom Vertreter des Bf. dem BFG ein Schreiben vom 27.10.2020 sowie der Beschluss des BFG zu GZ RV/4100707/2015 vom 15.10.2020 übermittelt. Dies wurde der Abgabenbehörde vom BFG mit Schreiben vom 16.11.2020 zur Stellungnahme übermittelt.

Von der Abgabenbehörde wurde mit Schreiben vom 14.12.2020 aufgrund der weitergeleiteten Unterlagen ersucht, das Verfahren offen zu halten, da keine Verjährung eingetreten sei und beim Feststellungsakt ein 2. Rechtsgang vorgenommen werde.

Mit Schreiben vom 20.01.2021 wurde dem BFG von der Abgabenbehörde der Feststellungsbescheid vom 15.12.2020 zu StNr. XXXX samt Kopien Zustellnachweise (RSb) übermittelt.

Mit Schreiben vom 08.02.2021, eingelangt beim BFG am 10.2.2021 (OZ 27), wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf. *„um Aufhebung des (von einem Nichtbescheid abgeleiteten) Einkommenssteuerbescheid vom 23.04.2012 ersucht, da alle Verfahren die den Feststellungsbescheid 2007 betreffen nun abgeschlossen seien und beiliegend werde ein Schreiben des Kollegen vom 26.01.2021 zum Verfahrensstand bei der Beteiligung des Beschwerdeführers übermittelt.“*

Mit Schreiben vom 08.02.2021, eingelangt beim BFG am 15.02.2021 (OZ 29), wurde von der Vertretung des Bf. beantragt, die Aussetzung des Verfahrens fortzuführen, da am 15.12.2020 ein Feststellungsbescheid für das Jahr 2007 zu Steuernummer XXXX ergangen sei, bei dem es sich letztlich um eine Erstfeststellung handelt, da die zuvor ergangenen Bescheide sogenannte Nichtbescheide waren.

Mit Schreiben des BFG vom 17.02.2021 (OZ 30 bis 32) wurden die Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 08.02.2021 samt Anlage sowie das Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 10.02.2021 der Abgabenbehörde zur Kenntnis gebracht und mit E-Mail vom 25.02.2021 der Fortsetzung der Aussetzung der Einkommensteuer 2007 zugestimmt.

Mit Beschluss des BFG vom 01.03.2021 wurde das Verfahren in der Beschwerdesache ehemals XYKG StNr. XXXX betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007 ausgesetzt, da der Ausgang dieses Verfahrens von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache ist. Begründend wird angeführt, dass von den Parteien übereinstimmen eine Fortsetzung der Aussetzung der Entscheidung angeregt wurde (Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bf. vom 10.02.2021 sowie Stellungnahme der belangten Behörde von 25.02.2021).

Von der nunmehr zuständigen RichterIn (Änderung der Richterzuständigkeit aufgrund der Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 04.04.2022) wurden im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung Recherchen und Abfragen betreffend des derzeitigen Verfahrensstandes des Feststellungsverfahrens durchgeführten und die Abgabenbehörde mit Vorhalt vom 05.10.2022 aufgefordert zur Steuernummer XXXX und dem ergangenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO vom 15.12.2020 mitzuteilen, ob ein Vorlageantrag fristgerecht erhoben wurde oder nicht, und, falls dies zu bejahen wäre, wie der Verfahrensstand betreffend dieser Vorlage (der W KG) an das BFG sei, damit vom BFG überprüft werden kann, ob das ausgesetzte Verfahren der St.Nr. XXXXX vom 23. Mai 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes A fortgesetzt werden kann bzw. - wie vom Finanzamt im Vorlageantrag beantragt - eine Vorgangsweise nach § 252 BAO möglich ist.

Die Frist für die Vorhaltsbeantwortung wurde auf Ersuchen durch der Abgabenbehörde vom 19.10.2022 vom BFG bis 18.11.2022 erstreckt.

Mit E-Mail vom 14.09.2022 wurden dem BFG von der Abgabenbehörde die Beschwerdeentscheidung vom 19.07.2022 (Verf 40) übermittelt.

Mit E-Mail vom 02.11.2022 wurde die Abgabenbehörde aufgefordert betreffend die Zustellung der BVE vom 19.07.2022 bekanntzugeben an wem diese zugestellt wurde. Mit E-Mail vom 03.11.2022 wurde dem BFG von der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass diesbezüglich keine Dokumentation vorliegen würde und betreffend der „hängengebliebenen“ Vorlage werde der Vorlageantrag vorbereitet.

Mit E-Mail vom 19.10.2022 wurden von der Abgabenbehörde die BVE vom 10.01.2022 sowie der Zurückweisungsbescheid vom 08.04.2021 und der Bescheid über die Feststellung von Einkünften vom 15.12.2020 sowie diverse Zustellnachweise (Rückscheine) übermittelt.

Die Abgabenbehörde teilte in der Vorhaltebeantwortung vom 31.10.2022 zusammengefasst den Verfahrensgang zum Feststellungsverfahren mit:

„Die Mitges StNr. XXX (Atypisch stille Gesellschaft mit Einkünften aus V&V) sei an der früheren X GmbH, jetzt Co KG, mit der St.Nr. XXXX beteiligt gewesen. Ebenso seien Herrn L sowie die XY Beteiligungen GmbH & Co KG ehemalige Gesellschafter beteiligt. Es handelt sich um eine doppelstöckige Personengesellschaft. Bei der Co KG, StNr. XXXX, sei von der Dienststelle 1 am 19.7.2022 eine Beschwerdeentscheidung erlassen worden. An der Mitges StNr. XXX sei wiederum der Bf. beteiligt.

Der ursprüngliche F-Bescheid, der für alle gegenständlichen Verfahren relevant sei, sei der Erstbescheid mit vorläufiger Festsetzung für 2007 vom 11.02.2009. Danach erfolgte am 24.04.2012 eine Wiederaufnahme und eine neue Sachentscheidung mit Erstbescheid vom 24.04.2012, gegen welchen sich u.a. Beschwerde richtete. Dieser wurde wie u.a. als Nichtbescheid qualifiziert. Am 23.12.2020 langte eine Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 26.11.2020, (mit dem die Beschwerde vom 15. Mai 2012 betreffend Bescheide vom 24.4.2012 des FA 00 bezüglich Wiederaufnahme und Feststellung von Einkünften zurückgewiesen wurde) beim FA 1 ein, weil die Behörde unzuständig sei. Gleichzeitig wurde jedoch dieser Bescheid seitens derselben Behörde als Nichtbescheid qualifiziert, weil über den Sachverhalt bereits im BFG-Erkenntnis vom 15.10.2020, GZ RV/4100707/2015, abgesprochen worden sei. Daher wurde die Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid am 08.04.2021 wiederum zurückgewiesen.

Am 15.12.2020 sei ein neuer Bescheid über die Feststellung und Nichtfeststellung von Einkünften erlassen worden, gegen welchen wiederum am 18.01.2021 Beschwerde erhoben wurde, welche mit BVE vom 10.01.2022 als unbegründet abgewiesen worden sei. Am 01.02.2022 erfolgte ein Vorlageantrag, welcher unerledigt in Bearbeitung blieb, da die Behörde feststellte, dass die eigene BVE wegen fehlerhafter Bescheidadressierung (erging nur an die individuellen Gesellschafter XY Beteiligungen GmbH bzw. an Mag. X als anstatt an die Gesellschaft) unwirksam waren.

Die DST 1 habe am 19.07.2022 eine neue BVE, welche nun korrekt an an Herrn L und XY Beteiligungen GmbH beide als ehemalige Gesellschafter der KG*** und Mitges* und die atypisch still Beteiligten Herr Y und Verl. n. Mag. X und den Bf. adressiert waren, erlassen. Diese wurden am 10.08.2022 seitens BV28 versendet. Gegen diese BVEs erfolgte offenbar kein Vorlageantrag. Der ursprüngliche Vorlageantrag sei (noch) nicht zurückgewiesen worden.

Rechtliche Beurteilung seitens DSt 1:

„Bescheidadressat der ersten BVEs war der individuelle Gesellschafter. Im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO, insbesondere auch im Beschwerdeverfahren, müssen die Erledigungen an die Gesellschaft gerichtet sein. Die ersten BVEs gingen daher ins Leere und stellen daher Nichtbescheide dar. Auf eine Zustellung bzw die Möglichkeit der Heilung eines Zustellmangels kommt es daher nicht an. Keiner der beiden Gesellschafter war überdies § 81 Vertreter, weshalb auch die Zustellfiktion nach § 101 Abs. 3 BAO nicht in Frage kommt. Siehe hierzu Ritz/Koran, BAO, § 188 Rz 25: „Entscheidungen im Beschwerdeverfahren (zB Erkenntnisse des BFG) sind an die Personengesellschaft zu richten; dies auch dann, wenn die Bescheidbeschwerde von einem oder mehreren Gesellschafter(-n) erhoben wurde (vgl. VwGH 25.1.2006, 2005/13/0174, 0175). Dies gilt auch für Beschwerdevorentscheidungen.“ § 264 BAO fehlt die Möglichkeit der Einbringung eines Vorlageantrages vor Ergehen der BVE wie bei der Beschwerde in § 260 Abs. 2 BAO. Siehe dazu auch Ritz/Koran, BAO, § 260 Rz 27: „§ 260 Abs. 2 gilt nicht für Vorlageanträge (zB VwGH 26.6.1990, 89/14/0122; BFG 15.10.2015, RV/7102053/2015); vor Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung eingebrachte Vorlageanträge sind wirkungslos (zB VwGH 26.6.1990, 89/14/0122; 25.11.1999, 99/15/0136; aM Arnold, AnwBl 1981, 234), außer wenn der Vorlageantrag zwar vor Zustellung der Beschwerdevorentscheidung, aber nach Zustellung der Begründung (der Beschwerdevorentscheidung) gestellt werde (VwGH 25.11.1999, 99/15/0136).“ Und weiters Ritz/Koran, BAO, § 264 Rz 6: „Ein Vorlageantrag setzt unabdingbar eine Beschwerdevorentscheidung voraus (zB VwGH 28.10.1997, 93/14/0146; 8.2.2007, 2006/15/0373; BFG 3.11.2015, RV/7102328/2015; 3.8.2016, RV/7103611/2016; 16.11.2020, RV/6100360/2020). Vorher gestellte Vorlageanträge sind vom Verwaltungsgericht zurückzuweisen (zB BFG 13.3.2015, RV/6100849/2009; 3.11.2015, RV/7102328/2015; 4.5.2021, RV/7104116/2018).“

Da die erste BVE der DSt 1 vom 10.01.2022 keine Rechtswirkungen entfaltet habe, werde der nachfolgende Vorlageantrag der Gesellschaft somit unzulässig, weil er sich gegen einen Nichtbescheid richte. Nach Ergehen der unwirksamen Erledigung (1. BVE) und Einbringung des wirkungslosen Vorlageantrages sei dann jedoch eine inhaltlich entsprechende Erledigung (2. BVE) wirksam ergangen. Diese sei mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen (wie jede BVE) und daher als Bescheid erkennbar. Da gegen letztere kein Vorlageantrag erhoben wurde, sei Rechtskraft eingetreten.“

Mit Bericht vom 21.12.2022 legte die Abgabenbehörde dem BFG die Beschwerde vom 18.01.2021 gegen den Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2007 vom

15.12.2020 (StNr. ZZZ) vor. Das BFG hat am 03.03.2023 das Verfahren über die Beschwerde der Z GesmbH als Rechtsnachfolgerin der KG (StNr. ZZZ bzw. aktuell XXXX) mit Verständigung gem. § 281a BAO zu GZ RV/7103754/2022 am 03.03.2023 erledigt.

Mit Schreiben vom 23.12.2022 wurde dem Bf. vom BFG der Vorhalt an die Abgabenbehörde vom 05.10.2022 sowie die Vorhaltsbeantwortung der Abgabenbehörde vom 31.10.2022 sowie die Schreiben vom 02.11.2022 und 03.11.2022 zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Stellungnahme vom 14.03.2023, eingelangt am 15.03.2023, wurde vom Bf. zusammengefasst vorgebracht, dass *sich der Einkommensteuerbescheid vom 23.4.2012 bezüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf eine behördliche Erledigung vom 24.04.2012, die an die X GmbH & Co KG und Mitgesellschafter gerichteter Grundlagenbescheid, gestützt habe. Bei der behördlichen Erledigung zu GZ RV/4100707/2015 handle es sich um einen Nichtbescheid. Es habe daher eine aufhebende Erledigung der gegen den Änderungsbescheid gerichtete Bescheidbeschwerde zu erfolgen.*

Der im Jahr 2020 (und somit mehr als zehn Jahre nach Entstehen des Rechtes auf Abgabefestsetzung) als Ersatz des Nichtbescheids erlassene neuerliche Grundlagenbescheid kann daher trotz des offenen Rechtsmittelverfahrens nicht auf den Einkommensteuerbescheid vom 23.4.2012 zurückwirken.

Es werde Akteneinsicht zu der Verfahrensdarstellung des Finanzamtes beantragt. Es werde darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeentscheidung als Bescheid der Abgabenbehörde gem. § 299 BAO innerhalb der Jahresfrist aufgehoben werde könne.

Mit Schreiben des BFG vom 21.03.2023 wurden dem Vertreter des Bf. die in der zuvor angeführten Stellungnahme geforderten Dokumente im Sinne der Akteneinsicht übermittelt.

Die Stellungnahme des Bf. vom 14.03.2023 wurde der belangten Behörde zur Stellungnahme übermittelt.

Die Abgabenbehörde teilte mit Schreiben vom 13.04.2023 zusammengefasst mit, dass *die Bf. übersehe, dass es sich beim angefochtenen Bescheid vom 23.04.2012 um keinen Änderungsbescheid handle, sondern um einen neuen Sachbescheid, der nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gem. § 303 BAO infolge einer bei der Bf. durchgeführten Außenprüfung erlassen worden sei.*

*Wiederaufnahmsgründe seien neben abgeänderten Tangenten aus der Beteiligung an der OEG, StNr. *OEG*, (Tz 1 im BP-Bericht vom 10.04.2012) und der Beteiligung an der X GmbH & Co KG, StNr. 333, (Tz 2 im BP-Bericht) auch die neu hervorgekommene Tatsache, dass die in der Einkommensteuererklärung 2007 ausgewiesenen negativen sonstigen Einkünfte, die sich aus einer fremdfinanzierten Rentenversicherung ergeben, steuerlich nicht anzuerkennen seien (Tz 3 im BP-Bericht). Im neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2007 vom 23.04.2012) seien nicht nur die negativen Einkünfte aus einer fremdfinanzierten Rentenversicherung nicht anerkannt, sondern auch die abgeänderten Tangenten aus der Beteiligung an der OEG sowie*

der Beteiligung an der KG, StNr. 333, entsprechend berücksichtigt worden. Die abgeänderte Tangente aus der Beteiligung an der Gesellschaft GmbH & Co KG resultiere aus den Feststellungen der bei der Gesellschaft GmbH & Co KG durchgeführten Außenprüfung (Bericht vom 28.03.2012) bzw. dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO im Jahr 2007 vom 24.04.2012. Die von der steuerlichen Vertretung geforderte Aufhebung des bekämpften Einkommensteuerbescheides 2007 wegen des als Nichtbescheid qualifizierten Grundlagenbescheides vom 24.04.2012, sei daher aufgrund des Vorliegens auch anderer Wiederaufnahmsgründe (insb. Tz 3 im BP-Bericht vom 10.04.2012) denkunmöglich. Aufgrund des offenen Beschwerdeverfahrens sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus der Beteiligung an der Gesellschaft GmbH & Co KG resultieren, in Höhe des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 vom 15.12.2020 zu berücksichtigen. Die steuerliche Vertretung lasse in ihrer Äußerung gänzlich außer Acht, dass die in der gegenständlichen Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 23.04.2012 Entscheidungen bekämpft werden, die im Feststellungsverfahren bei der Gesellschaft GmbH & Co KG getroffen worden seien.

Die Bindungswirkung an Entscheidungen in Grundlagenbescheiden setze die Wirksamkeit dieser Bescheide voraus (vgl. VwGH 22.3.1983, 82/14/0210). Da gegen die rechtswirksam erlassene und zugestellte Beschwerdevorentscheidung vom 19.07.2022 kein Vorlageantrag eingebracht worden sei, sei diese in Rechtskraft erwachsen. Die gegenständliche Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 sei gem. § 252 BAO abzuweisen.

Das Schreiben der belangten Behörde vom 13.04.2023 wurde dem steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 19.07.2023 übermittelt.

Mit E-Mail vom 24.8.2023 teilte der steuerliche Vertreter. ua. mit: [...] „Ganz allgemein möchten wir im Einkommensteuerbeschwerdeverfahren noch einmal eine inhaltliche Stellungnahme abgeben. Es kann doch nicht sein, dass das Finanzamt nach Ablauf der **absoluten Verjährung** für die Einkommensteuer 2007 nun erstmals (!) einen Feststellungsbescheid für dieses Jahr erlässt, in dem Argumente vorgebracht werden, die in den bisherigen Prüfungs- und Rechtsmittelverfahren nie ein Thema waren. Auch wenn das Recht zur Erlassung von Feststellungsbescheiden nicht verjährt, würde durch das Durchwirken auf das Einkommensteuerverfahren letztlich der Zweck der Verjährung unterlaufen werden. Wie soll unser Mandant seine Interessen nunmehr nach mehr als 15 Jahren gegenüber dieser erstmaligen Argumentation des Finanzamts vertreten, wenn die Gesellschaft zwischenzeitlich bereits aufgelöst, deren Geschäftsführer verstorben und die abgabenrechtlichen Aufbewahrungspflichten bereits abgelaufen sind? Uns erscheint dies rechtsstaatlich höchst bedenklich. Wir wollen daher zu der angedachten Rechtsfolge noch einmal eine inhaltliche Äußerung abgeben und ersuchen, uns hierzu eine Frist bis zum 30. September 2023 einzuräumen.“

In der Stellungnahme vom 08.09.2023 teilte die Abgabenbehörde zusammengefasst mit, dass das Vorbringen des Vertreters des Bf. das Feststellungsverfahren und nicht das abgeleitete

verfahrensgegenständliche Einkommensteuerverfahren betreffe. Es werde auf die Stellungnahme vom 13.04.2023 verwiesen.

Da keine Mitteilung des Verfahrensstandes durch den Vertreter des Bf. erfolgte, wurde vom BFG mit Schreiben vom 22.03.2024 und 06.06.2024 bei der Abgabenbehörde der Verfahrensstand im Feststellungsverfahren nachgefragt.

Mit E-Mail vom 22.03.2024 und 17.06.2024 wurde mitgeteilt, dass ein Antrag gem. § 299 BAO sowie ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO eingebracht wurden die nachstehenden Beilagen übermittelt (d.s. E-Mail Anfrage des BFG vom 06.06.2024 (OZ 92); E-Mail Beantwortung vom 17.06.2024 samt 6 Beilagen (OZ 93 bis OZ 99) und weitere E-Mail-Beantwortung vom 18.07.2024 inkl 2 Beilagen (OZ 100 bis OZ 102); den Vorhalt BFG vom 05.09.2024 an die Abgabenbehörde (OZ 103) inkl. Beilage „Übersicht Bescheide“ (OZ 104) sowie die Beantwortung der Abgabenbehörde per E-Mail vom 12.09.2024 inkl. 4 Beilagen (OZ 105 bis OZ 109), E-Mail der Abgabenbehörde vom 29.10.2024 samt Beilage Beschwerde gg. den Antrag auf Abweisung § 299 BAO vom 04.10.2024 (OZ 110 und 111), E-Mail der Abgabenbehörde vom 14.11.2024 samt Beilage Vorlageantrag betreffend den WE-Antrag (OZ 112 und 113).

In der Beilage „Übersicht Bescheide“ (OZ 104) wurden vom BFG die bis dahin dem BFG vorliegenden ergangenen Bescheide des Einkommensteuerverfahrens sowie der Feststellungsverfahren zur besseren Übersichtlichkeit des gesamten Verfahrens chronologisch dargestellt.

Mit E-Mail vom 14.11.2024 und 27.11.2024 ersuchte der Vertreter des Bf. um Fristerstreckung für die Einbringung eines Schriftsatzes bis 12.12.2024 und teilte gleichzeitig mit, dass in diesem Schriftsatz folglich mitgeteilt werden würde, dass die mündliche Verhandlung zurückgenommen werde.

Die Eingabe des steuerlichen Vertreters des Bf. vom 15.11.2024, E-Mail-Verkehr 27.11.2024 betreffend eines anzuberaumenden Verhandlungstermines mit dem steuerlichen Vertreter des Bf. sowie die oben angeführten Unterlagen (OZ 92 bis 113) wurden der Abgabenbehörde am 02.12.2024 zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 12.12.2024 (OZ 126) teilte dieser zusammengefasst mit, dass sich der gegenständliche Vorlageantrag „nur mehr“ gegen die abgeänderte Ergebnistangente 2007 aus der Beteiligung an der Gesellschaft (StNr. 333) richte. Die Feststellungen betreffend der sonstigen Einkünfte (Rentenmodell) sei akzeptiert worden. Es sei weder zum Zeitpunkt der verfükten Wiederaufnahme (23.04.2012) noch zum Zeitpunkt des Ergehens der Beschwerdeentscheidung (24.09.2013) ein Feststellungsbescheid vorgelegen, die eine Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hätte rechtfertigen können. Bei der als Rechtsgrundlage herangezogenen Erledigung vom 24.04.2012 habe es sich um

einen Nichtbescheid gehandelt (siehe BFG vom 15.10.2020 GZ RV/4100707/2015). Eine Feststellung, die das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer 2007 rechtfertigen würde, erging erst am 15.12.2020 (wobei der Bescheid bis dato nicht rechtskräftig geworden sei) und sei bereits mit Ablauf des 31.12.2017 verjährt.

Auch der Verwaltungsgerichtshof dürfe im Sinne § 279 BAO nur innerhalb der Grenzen entscheiden, innerhalb der die Abgabenbehörde berechtigt sei abzusprechen. Die Abgabenbehörde habe keine Berechtigung einen nach Eintritt der absoluten Verjährung ergehenden Feststellungsbescheid zum Anlass zu nehmen, eine neuerliche Festsetzung der Einkommensteuer in einem wiederaufgenommenen Verfahren vorzunehmen. Ein Einkommensteuerbescheid, der eine Tangente aus einem erst nach Eintritt der Verjährung erlassenen Feststellungsbescheid im Rahmen einer Wiederaufnahme berücksichtigt, sei daher anfechtbar und müsse in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren aufgehoben werden. Ebenso wäre ein Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren aufzuheben gewesen. Mit der Novellierung des § 295 Abs. 4 BAO sei eine Gleichstellung auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten „Änderungsbescheiden“ (die Stammfassung BGBl I 2 /2020) mit allen anderen „Bescheiden“ vorgesehen, die rechtswidriger Weise auf derartige Erledigungen gestützt worden seien. Die Rechtslage habe sich durch die Novellierung des § 295 Abs. 4 BAO in wesentlichen Punkten geändert (BGBl I 2011/76). Hiermit sei auch die Rechtsprechung, dass Feststellungen jener Feststellungsbescheide zu Grunde zu legen sind, die zum Zeitpunkt ihrer Erlassung dem Rechtsbestand angehören überholt und das BFG habe nach der Novellierung durch das BGBl I Nr. 3/2021 keinen Spielraum, eine erst nach Eintritt der absoluten Verjährung erstmals ergehenden Feststellungsbescheid im Rahmen eines Erkenntnisses zu berücksichtigen. Der Gleichheitsgrundsatz verbiete unsachliche Differenzierungen und würde aufgrund der Gleichsetzung von Änderungsbescheiden mit sonstigen Bescheiden Verfassungswidrigkeit vorliegen.

Im Falle von Rechtsmittelverfahren gegen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Änderungsbescheide, die erlassen wurden, obwohl hierfür herangezogene Grundlagenbescheide ins Leere gegangen seien, könne diese Rechtswidrigkeit nicht dadurch saniert werden, dass nachträglich Grundlagenbescheide erlassen werden, während im Falle von in einem im Rechtsmittelverfahren gem. § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Einkommensteuerbescheid die gleiche Rechtswidrigkeit durch einen nachträglich erlassenen Grundlagenbescheid saniert werden könnte.

Da die mit 08.01.2021 in Kraft getretenen Novellierung des § 295 Abs. 4 BAO als Verfahrensvorschrift auch für vor ihrem Inkrafttreten erlassene Einkommensteuerbescheide gelte, könne der im Jahr 2020 als Ersatz des Nichtbescheides erlassene neuerliche Grundlagenbescheid trotz des offenen Rechtsmittelverfahrens nicht auf den bekämpften Einkommensteuerbescheid 2007 vom 23.4.2012 zurückwirken.

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung werde zurückgenommen.

Der zuvor angeführte Schriftsatz vom 12.12.2024 wurde der Abgabenbehörde zur Stellungnahme weitergeleitet, welche mit Schreiben vom 18.12.2024 mitteilte, dass am bisherigen Vorbringen festgehalten und kein weiteres Vorbringen erstattet werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Gesellschaftsverhältnisse:

Die **KG** (FN ***), StNr. ZZZ, wurde in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft mit Gesellschaftsvertrag vom 23.05.2017 gegründet.

Mit Vertrag vom 31.12.2007 erfolgte die Gründung der **X GmbH & Co KG & Mitgesellschafter** (StNr. 333).

Die **Z GesmbH** ist Rechtsnachfolgerin gemäß § 142 UGB (Eintrag im Firmenbuch vom 11.01.2020 zu FN ***) der KG (StNr. ZZZ nunmehr **StNr. XXXX**).

Die KG wurde, aufgrund der Anwachsung der Gesellschaftsanteile nach § 142 UGB an (FN 444444 s) zum 11.01.2020 im Firmenbuch gelöscht.

An der KG mit der St.Nr. ZZZ (= heute StNr. XXXX) waren die folgenden Steuersubjekte beteiligt:

- Herr X (StNr. 00000)
- XY Beteiligungen GmbH (StNr. 333) (= heute StNr. 0000)
- Mitges (StNr XXX = früher 000000)

An der Mitges (StNr. XXX) sind wiederum (atypisch still) beteiligt:

1. Mag. X (StNr. 00000000) (= heute StNr. 00000000 Verlassenschaft nach Mag. X* [verstorben am 5.4.2022])
2. Herr Y (StNr. 111) (= heute StNr. 222, Verlassenschaft nach Herr Y [verstorben am 3.5.2023])
3. der Bf. (StNr. XXXXX)

Einkommensteuerverfahren Veranlagungsjahr 2007:

Übersicht Bescheide:

26.03.2009	Erstbescheid
13.08.2009	automatische Bescheidänderung § 295 (1) BAO
18.11.2009	automatische Bescheidänderung § 295 (1) BAO
23.04.2012	§ 303 (4) BAO zu Bescheid v. 18.11.2009
23.04.2012	Erstbescheid (neue Sachentscheidung)
25.05.2012	Berufung g. Bescheid v. 23.04.2012 eingelangt
24.09.2013	BVE
23.10.2013	Vorlageantrag

Mit Datum 23.04.2012 wurde der streitgegenständliche Einkommensteuerbescheid 2007 erlassen.

Im Einkommensteuerbescheid ist die Mitteilung (Tangente) vom 24.4.2012, wonach auf den Bf. gemäß dem Feststellungsbescheid 2007 bei der Mitges (StNr. XXX) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € - 19.354,47 auf den Bf. entfallen, berücksichtigt.

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides ist ausgeführt: „Bezüglich der Begründung wird auf den Bericht (Niederschrift) der AP verwiesen.“

Im Betriebsprüfungsbericht betreffend die von der Abgabenbehörde durchgeführte Außenprüfung beim Bf. vom 10.4.2012 wird in Tz 2 auf die Betriebsprüfung bei der Mitges (Bericht vom 28.3.2012 verwiesen).

Im Bericht der Außenprüfung vom 28.3.2012 wird auf die Betriebsprüfung bei der KG verwiesen, aufgrund welcher es zu der abgeänderten Tangenten für das Jahr 2007 kam.

Im Einkommensteuerbescheid 2007 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bf. - unter Berücksichtigung der oa. geänderten Tangente – mit gesamt € - 180.016,66 festgesetzt.

Dagegen erhob der Bf. am 25.05.2012 Berufung (nunmehr Beschwerde) welche abweisend mit Beschwerdevorentscheidung am 24.09.2013 von der Abgabenbehörde erledigt wurde und der gegenständliche Akt aufgrund des Vorlageantrages des Bf. vom 23.10.2013 dem BFG von der Abgabenbehörde vorgelegt wurde.

Mit Beschluss des BFG vom 01.03.2021 wurde das Verfahren in der Beschwerdesache ehemals KG StNr. XXXX aufgrund der vom steuerlichen Vertreter beantragten Fortführung der Aussetzung aufgrund des ergangenen Feststellungsbescheides vom 15.12.2020 bei der KG betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007 mit der Begründung, dass das der Ausgang des Verfahrens von wesentlicher Bedeutung für die vorliegende Beschwerdesache ist, ausgesetzt.

Feststellungsverfahren Mitges und KG Veranlagungsjahr 2007:

Übersicht Bescheide Mitges:

19.12.2008	Erklärung eingelangt
10.02.2009	Erstbescheid mit vorläufiger Festsetzung
16.02.2009	autom. Bescheidänderung § 295 (1) BAO, vorläufige Festsetzung
17.02.2009	§ 293b zu Besch. v. 10.02.2009, vorläufige Festsetzung
24.04.2012	§ 303 (4)BAO zu Bescheid v. 17.02.2009
24.04.2012	Erstbescheid (neue Sachentscheidung)
23.05.2012	Beschwerde g. Bescheid v. 24.04.2012 eingelangt
18.09.2014	BVE mit Abweisung der Beschwerde
12.12.2017	* § 295 (1) BAO mit geänderter vorl. Festsetzung

Übersicht Bescheide der KG:

19.12.2008 Erklärung eingelangt
 11.02.2009 Erstbescheid mit vorläufiger Festsetzung
 24.04.2012 § 303 (4) BAO zu Bescheid v. 11.02.2009
 24.04.2012 * Erstbescheid (neue Sachentscheidung)
 23.05.2012 Beschwerde g. Bescheid v. 24.04.2012 eingelangt
 19.09.2014 BVE mit Abweisung der Beschwerde
 16.10.2014 Vorlageantrag eingelangt

Sowohl bei der Mitges als auch bei der KG erfolgte eine Außenprüfung aufgrund welcher die Wiederaufnahmen der Verfahren jeweils mit Bescheiden am 24.4.2012 erfolgten und neue Feststellungsbescheide, jeweils mit Datum 24.04.2012, erlassen wurden.

In der Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2007 vom 24.4.2012 (OZ 7) wurden für den Bf. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € - 19.354,47 gem. § 188 BAO festgestellt und auf die Begründung auf den Bericht (NS) der AP verwiesen.

Der Beschwerde vom 23.5.2012 gegen den Wiederaufnahmebescheid der **Mitges** vom 24.4.2012, in welcher mangelnde Wiederaufnahmegründe moniert wurden, wurde vom BFG mit Beschluss vom 31.10.2017 (GZ RV/4100712/2015) stattgebend erledigt. Mit der Erledigung des BFG ebenfalls vom 31.10.2017 wurde die Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte des Jahres 2007 gem. § 188 BAO vom 24.4.2012 als unzulässig zurückgewiesen (GZ RV/4100708/2015).

Das BFG hat am 15.10.2020 die Beschwerde vom 23.5.2012, in welcher im Wesentlichen die Nichtanerkennung der Betriebsausgaben monierte wurde, gegen die Bescheide des Finanzamtes ***1*** vom 24.04.2012 der **KG** betreffend die Wiederaufnahme des Verfahren über die Feststellung von Einkünfte und die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO jeweils für das Jahr 2007 als nicht zulässig zurückgewiesen und ausgesprochen, dass ein Nichtbescheid aufgrund Bescheidadressierung vorliegt (GZ RV/4100707/2015). Eine Anpassung der Einkünfte des Bf. wurde zwischenzeitig nicht durchgeführt. Eine Begründung für die Vorläufigkeit bzw. Ungewissheit ist in den oben angeführten Bescheiden nicht enthalten.

Die Einkünfte aus der Beteiligung an der KG wurden im Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO vom 15.12.2020 (OZ 25) u.a. für den Anteil des Bf. (Anteil Nr. 005 des Bescheides) mit € - 19.534,57 festgesetzt.

Begründend wurde angeführt:

„Hinsichtlich der Begründung wird auf die Feststellungen der abgabenrechtlichen Außenprüfung in der Niederschrift vom 27.3.2012 bzw im BP-Bericht vom 24.4.2012 verwiesen. Die Erkenntnisse des ersten Rechtsganges (RV/4100707/2015) sind in diesem Bescheid zu beachten.

*Im Sinne der Ausführungen dieser BFG-Entscheidung muss nach der Beendigung der KG** per 11.1.2020, das F-Verfahren bescheidmäßig einheitlich über die Einkünfte der Beteiligten / nicht Beteiligten und zumindest über jene Absprechen, die in der Erklärung angeführt sind bzw. denen Einkünfte zugeflossen sind (ehem. Beteiligte der KG** und der Mitges.)*

Die einheitlich festgestellten Einkünfte errechnen sich wie folgt:

<i>Ergebnis nach AP v. 24.4.2010</i>	<i>-7.683,68 ehem. KG*</i>
<i>Ergebnisänderung</i>	<i>- 12.000,-- (nur DI Bf., Eing v. 17.2.2009)</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2007</i>	<i>-19.683,68 Euro [...]“</i>

Der Bescheid wurde an Herrn L und XY Beteiligungen GmbH beide als ehemalige Gesellschafter der KG und Mitges und die atypisch still Beteiligten Herr Y und Mag. X und den Bf. adressiert. Die Zustellung per ausgewiesene Rückscheine erfolgte an die in der Beilage des Bescheides angeführten Personen bzw. Zustellbevollmächtigte.

Am 18.01.2021 wurde Beschwerde erhoben und diese von der Abgabenbehörde mit abweisender Beschwerdeverentscheidung mit Datum 10.01.2022 erledigt. Der Vorlageantrag vom 1.2.2022 des Vertreters des Bf. blieb vorerst unerledigt von der Abgabenbehörde in Bearbeitung, da die Abgabenbehörde feststellte, dass die Beschwerdeverentscheidung vom 10.1.2022 wegen fehlerhafter Bescheidadressierung (nur an die individuellen Gesellschafter der XY Beteiligungen GmbH bzw. an Mag. X) unwirksam waren.

Die o.a. Beschwerde vom 18.01.2021 gegen den Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2007 vom 15.12.2020 (StNr. ZZZ) wurde dem BFG folglich von der Abgabenbehörde mit Vorlagebericht vom 21.12.2022 vorgelegt und diese Vorlage hat das BFG am 03.03.2023 mit Verständigung gem. § 281a BAO zu GZ RV/7103754/2022 erledigt.

Mit abweisender Beschwerdeverentscheidung wurde von der Abgabenbehörde zwischenzeitig eine (neue) inhaltlich idente Beschwerdeverentscheidung mit Datum 19.7.2022 betreffend die Beschwerde des Bf. vom 18.01.2021 erlassen.

Diese wurde gleichlautend dem Feststellungsbescheid vom 15.12.2020 adressiert und postalisch an die § 81 BAO-Vertreter sowie den Beschwerdeeinbringer mit Datum 10.8.2022 von der Abgabenbehörde versendet und den zuvor genannten zugestellt (siehe Verfahrensverlauf und Rückscheine vom 12.08.2022 und 16.08.2022).

Mit Schreiben vom 20.12.2023 wurde ein Antrag betreffend die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO bezüglich der Stellung eines Antrages gem. § 299 BAO hinsichtlich die abweisende Beschwerdeverentscheidung vom 10.8.2022 betreffend den Feststellungsbescheid 2007 eingebracht. Die Beschwerde wurde abgewiesen, vom Bf. mit Schriftsatz vom 4.10.2024 der Vorlageantrag eingebracht und der elektronische Akt dem BFG am 15.12.2024 zur Entscheidung vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten elektronischen Verwaltungsakt, der durchgeführten Abfragen des BFG im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung und Firmenbuch, den oa. Erledigungen des BFG, den durchgeführten Ermittlungsverfahren sowie den in den Vorhaltsbeantwortungen übermittelten Unterlagen der Abgabenbehörde zu den Feststellungsverfahren durch die Abgabenbehörde an das BFG.

Die Feststellungen zu den Gesellschaften und den Verfahren ergeben sich auch aus den Erledigungen des BFG in den Feststellungsverfahren und den durchgeführten Firmenbuchabfragen.

Die angeführten Abkürzungen der Gesellschaften entsprechen jenen der Abgabenakte und Eingaben der Parteien.

Informativ wird angemerkt, dass die vom Bundesfinanzgerichtes angeführten OZ (= Ordnungsziffern) den Ordnungsziffern laut der im Vorlagebericht vorgelegten Dokumente und der im Akt erfolgten Nachreichungen und Eingaben des elektronischen Aktes entsprechen. Diese werden im gegenständlichen Erkenntnis zur besseren Nachvollziehbarkeit des Vorgebrachten – teilweise in Klammer angeführt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Verfahrensrechtlich:

Zunächst ist festzuhalten, dass das Finanzamt Österreich gem. § 323b Abs. 1 BAO am 1. Jänner 2021 an die Stelle der ursprünglich bescheiderlassenden belangten Behörde des angefochtenen Bescheides Finanzamtes A getreten ist.

Zur Aussetzung des Verfahrens ist auszuführen, dass von den Verfahrensparteien eine Fortsetzung der bereits bestehenden Aussetzung der Entscheidung (§ 271 BAO) angeregt wurde (Schreiben der steuerlichen Vertreterin des Bf. vom 10.02.2021; Stellungnahme der belangten Behörde vom 25.02.2021).

Mit Beschluss vom 1.3.2021 wurde die Aussetzung vom BFG betreffend das Feststellungsverfahren bei der KG vom damals zuständigen Richter verfügt.

Die Entscheidung über die vorliegende Beschwerde wurde bis zur Beendigung des Beschwerdeverfahrens in der Beschwerdesache (ehem.) KG****, St.Nr.: XXXX, betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2007 ausgesetzt.

Eine Aussetzung des Beschwerdeverfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften kann etwa

in Betracht kommen, um den Ausgang eines gerichtlichen Verfahrens über die strittige gesellschaftsrechtliche Gewinnverteilung bei der Personengesellschaft abzuwarten (VwGH 2.10.1984, 87/14/0229; Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 271, II. Voraussetzungen Rz 7).

Hingegen kommt keine Aussetzung des Beschwerdeverfahrens hinsichtlich Einkommensteuer in Frage, um eine Entscheidung im vorgelagerten Feststellungsverfahren (zB gem. § 188 BAO) abzuwarten, weil diesfalls eine doppelte Erörterung derselben Sach- und Rechtslage wegen § 252 BAO ausgeschlossen ist (VwGH 1.10.1965, 1103/65).

Das Verfahren war nunmehr von Amts wegen fortzuführen.

Rechtliche Grundlagen:

§ 192 BAO:

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:

(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. [...]

§ 295 BAO:

(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. [...]

§ 207 BAO:

(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. [...]

§ 209 BAO

[...] (3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung

des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

(4) Abweichend von Abs. 3 verjährt das Recht, eine gemäß § 200 Abs. 1 vorläufige Abgabenfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

§ 209a BAO:

(1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wird. Die Verjährung steht der Abgabenfestsetzung auch dann nicht entgegen, wenn eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 vor Ablauf der Frist des § 304 lit. b beantragt oder durchgeführt wird.

(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

(4) Abgabenerklärungen gelten als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabenfestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.

§ 302 BAO:

(1) Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig. [...]

1. Einwendungen im Einkommensteuerverfahren gegen die im Feststellungsverfahren getroffenen Feststellungen:

Aus den §§ 185 ff BAO ergibt sich ein System von Grundlagenbescheiden und hievon abgeleiteten Bescheiden. Gem § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die zB für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt (vgl. Ritz, BAO⁷, § 252, Rz. 1).

Feststellungsbescheide gem. § 188 sind - so wie im Beschwerdefall - Grundlagenbescheide für Einkommensteuerbescheide (vgl. VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069 ua.).

Gegenstand der Feststellung gem. Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 1 lit b und 3 BAO).

Dem abschließenden Abgabenbescheid vorangehende Entscheidungen sind insbesondere in den §§ 185 ff BAO vorgesehen. Das Ergebnis eines solchen abgesonderten Verfahrens, nämlich das Feststellungsverfahren und die Erlassung eines Bescheides (Feststellungsbescheid), bildet zwingend die Grundlage für die auf diesen aufbauenden Abgabenfestsetzungen. Kennzeichen des Grundlagenbescheides (Feststellungsbescheides) ist die besondere Bindungswirkung für den Folgebescheid (zB Einkommensteuerbescheid). Diese Bindungswirkung beginnt mit dem Wirksamwerden des Grundlagenbescheides (§ 97 BAO) und dauert solange, als der Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) wirksam ist.

§ 252 Abs. 1 bis 3 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist dieses Rechtsmittel diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (zB VwGH 23.3.2000, 2000/15/0001; VwGH 19.3.2002, 2002/14/0005; VwGH 7.7.2004, 2004/13/0069; *Ritz*, BAO⁷, § 252 Rz 3). Diese Bestimmung hat auch Bedeutung wenn ein Feststellungsbescheid über Einkünfte von einem anderen derartigen Feststellungsbescheid (zB Beteiligung einer Personengesellschaft an einer anderen Personengesellschaft) abzuleiten ist (vgl. *Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.06 (2023) § 252 BAO Rz 12).

Eine Anfechtung eines Steuerbescheides, die lediglich mit Einwendungen gegen die Gesetzmäßigkeit eines dem Steuerbescheid zugrundeliegenden Feststellungsbescheides begründet ist, ist in der Sache abzuweisen (Hinweis E 19.1.1952, 2427/49, VwSlg 528 F/1952; E 4.6.1986, 83/13/0147, ÖStZB 1987, 124). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Ein Erkenntnis, das eine „abgeleitete“ Abgabe betrifft, hat gem. § 192 BAO die Feststellungsbescheide, die im Zeitpunkt seiner Erlassung dem Rechtsbestand angehören, zu berücksichtigen (vgl. *Ritz*, BAO⁷, § 279 Rz 31).

Das Wirksamwerden des § 252 BAO erfordert, dass der Grundlagenbescheid gegen den von § 252 BAO potenziell Betroffenen (Partei des Grundlagenbescheidverfahrens) Wirkung hatte und ihm auch zugestellt wurde. Sie setzt die wirksame Zustellung (Bekanntgabe) des betreffenden Grundlagenbescheides an denjenigen (an die Partei), für den (die) die Bindung bestehen soll, voraus (VwGH 17.10.1984, 83/13/0168; 6.4.1995, 93/15/0088). Dies ist in dem Feststellungsverfahren zu prüfen.

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

Diese Bindungswirkung besteht (dem letzten Halbsatz des § 192 zufolge) bereits vor

Rechtskraft (im formellen Sinn) des Feststellungsbescheides (vgl. *Achatz*, NZ 1988, 218; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 192 Anm 4).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass die in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 2007 angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO (dh. in Grundlagenbescheiden für die Festsetzung der Einkommensteuer) als Anteile des Bf. an den Einkünften der Gesellschaften festgestellt worden sind.

Die Beurteilung der Höhe der festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist somit einzig und allein dem Beschwerdeverfahren gegen den Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) vorbehalten.

Nach dieser Rechtslage (§ 252 Abs. 1 BAO) und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hätte demnach der Bf. seine Bedenken in einem Rechtsmittel (Beschwerde) gegen die zugrundeliegenden Feststellungsbescheide vorbringen müssen.

Die Beschwerde betreffend die Bescheide des Finanzamtes ***1*** vom 24.4.2012 über die Wiederaufnahme und die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO der KG für das Jahr 2007 wurde mit Beschluss des BFG vom 15.10.2020 zurückgewiesen und die Bescheide aufgrund mangelnder Adressierung als Nichtbescheide qualifiziert (GZ RV/4100707/2015).

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 21.12.2012, 2010/17/0122 ua.), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (zB VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; 28.2.2012, 2009/15/0170; vgl. *Ritz*, BAO⁷ § 307 Rz 8).

Die Feststellungsbescheide sind ins Leere gegangen. Aus dem Grunde des Fehlens eines Feststellungsbescheides wäre der gegenständliche Bescheid grundsätzlich anfechtbar gewesen und hätte in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren aufgehoben werden müssen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. November 1998, 93/14/0203).

Eine Anpassung der Einkünfte beim Bf. wurde nach den Erkenntnissen des BFG (GZ RV/4100707/2015, BFG am 15.10.2020 betreffend die KG und Beschlüsse vom 31.10.2017 GZ RV/4100712/2015 und GZ RV/4100708/2015 betreffend die Mitges) nicht durchgeführt. Zu diesem Zeitpunkt war im gegenständlichen Einkommensteuerverfahren bereits die Vorlage an das BFG erfolgt (Vorlagebericht vom 2.5.2014).

Die im (neuen) Grundlagebescheid enthaltenen Feststellungen müssen in den abgeleiteten Verfahren umgesetzt werden, dem Einkommensteuerbescheid zu Grunde gelegt werden, sofern die abgeleiteten Verfahren nicht ohnedies dem Grundlagenbescheid entsprechen. Dies trifft auch in gegenständlichen Fall zu.

Dem Bf. wurden im (neuen) Feststellungsbescheid der KG vom 15.12.2020 Einkünfte von **€- 19.354,17 €** zugerechnet. In der Begründung wurde auf die Niederschrift vom 27.3.2012 und das Erkenntnis des ersten Rechtsganges zu (GZ RV/4100707/2015) vom 15.10.2020 verwiesen.

Es ergibt sich daher keine Änderung für die Einkommensteuerveranlagung des Bf.

Zum Vorbringen in der Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 12.12.2024 (Nichtvorliegen eines Feststellungsbescheides zum Zeitpunkt des Ergehens des Wiederaufnahmebescheides sowie der Beschwerdeentscheidung) wird angemerkt, dass eine Beschwerde im gegenständlichen Einkommensteuerverfahren gegen den Wiederaufnahmebescheid nicht erfolgt ist und nicht gegenständlich ist.

Zu prüfen ist weiters der vom Bf. monierte Einwand, dass eine Umsetzung im abgeleiteten Verfahren nur erfolgen darf, sofern keine Verjährung bei den Abgabenfestsetzungsbescheiden eingetreten ist.

2. Verjährung:

Nach § 302 Abs. 1 BAO sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gem. § 299 BAO jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (VwGH 8.9.2005, 2005/17/0029; 15.2.2006, 2002/13/0182; vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 207 BAO Rz 3).

Eingangs sei erwähnt, dass wie der VwGH ausgesprochen hat, sich das Verfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten darstellt. Vorläufige Bescheide werden erlassen, um einen dem Grunde nach wahrscheinlich entstandenen Abgabenanspruch in jenen Fällen realisieren zu können, in denen der eindeutigen und zweifelsfreien Klärung der Abgabepflicht oder der Höhe der Abgabenschuld nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens vorübergehende Hindernisse entgegenstehen. Soweit im Rahmen eines Feststellungsverfahrens gem. § 188 BAO die Höhe des einheitlichen Gewinnes bzw. Überschusses aufgrund vorübergehender Hindernisse nicht ermittelt werden kann, steht der Anteil am Gewinn bzw. Überschuss der einzelnen Beteiligten nicht fest. Diese Ungewissheit kommt durch die Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides zum Ausdruck und erfasst insoweit auch den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid.

Folglich liegt hinsichtlich dieser Ungewissheit auch dann ein Anwendungsfall des § 208 Abs.1 lit. d BAO vor, wenn ein Feststellungsbescheid gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen ist und der davon abgeleitete Bescheid - im Hinblick auf § 295 BAO - endgültig

erlassen wurde (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121).

Zwar unterliegt die Erlassung von Feststellungsbescheiden selbst grundsätzlich nicht der Festsetzungsverjährung des § 207 Abs. 1 BAO (vgl. etwa VwGH 22.5.2013, 2009/13/0088), sodass § 207 BAO keine Grenze für deren Erlass bietet.

Allerdings ist für den Beginn und damit den Lauf der Verjährungsfrist für das hier gegenständliche Einkommensteuerverfahren die oben beschriebene Durchschlagswirkung einer vorläufigen Feststellung durch § 208 Abs. 1 lit. d BAO zeitlich befristet, wonach die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde (vgl. VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153)

Hat tatsächlich keine Ungewissheit bestanden, beginnt die fünfjährige Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 2007 mit Ablauf des Jahres der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheids (vgl. VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153 ua.) betreffend die Mitges bzw. KG, also in beiden Fällen mit Ablauf des Jahres 2009, und würde - ohne Berücksichtigung von allfälligen Verlängerungshandlungen in sämtlichen Einkommensteuer- und Feststellungsverfahren - mit Ablauf des Jahres 2014 enden.

Ausnahmen von den allgemeinen Verjährungsfristen können sich jedoch aus § 209a Abs. 2 BAO ergeben (VwGH 2.9.2009, 2008/15/0216; 30.5.2012, 2008/13/0074; 27.6.2017, Ro 2015/13/0016).

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Die Sondervorschrift des § 209a BAO setzt auch die absolute Verjährungsfrist außer Kraft (vgl. VwGH 4.2.2009, 2006/15/0182). Die Bestimmung ermöglicht auch verbösernde Rechtsmittelentscheidungen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 209a BAO Rz 3; Stoll, BAO, 2207).

§ 209a Abs. 1 BAO setzt nicht voraus, dass die Bescheidbeschwerde vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde (vgl. *Stoll*, BAO, 2207; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO3, § 209a Anm 5; *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 209a, 584). Sie ermöglicht auch Sachentscheidungen über Rechtsmittel, die nach Ablauf der Verjährungsfrist eingebracht wurden, wenn der angefochtene Bescheid etwa gemäß § 209a Abs. 2 BAO zulässigerweise nach Eintritt der Verjährung erlassen wurde (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 209a BAO Rz 4).

Im gegenständlichen Fall wurde ein endgültiger Feststellungsbescheid mit Datum 15.12.2020 zum vorläufigen Feststellungsbescheid vom 17.2.2009 erlassen, da der Wiederaufnahmebescheid sowie der Feststellungsbescheid vom 24.4.2012 der KG aufgrund des Beschlusses zu GZ RV/4100707/2015 vom 15.10.2020 (siehe dazu Begründung des Feststellungsbescheides vom 15.12.2020) Nichtbescheide darstellen, sowie auch die mit

gleichem Datum ergangenen Bescheide (Wiederaufnahme und Feststellungsbescheid), der Mitges vom BFG aufgehoben wurden.

Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde (§ 209a Abs. 2 BAO).

Wird die Bescheidbeschwerde vor Eintritt der Verjährung (der "abgeleiteten" Abgabe) eingebracht, so steht der Umstand, dass sie erst nach Verjährungseintritt meritorisch erledigt wird, der Anpassung "abgeleiteter" Abgabenbescheide nicht entgegen (vgl. *Ritz*, BAO⁷, § 209a Rz 6).

Im gegenständlichen Fall wurden sämtliche Beschwerden aller Verfahren vor Eintritt der Verjährung im Jahr 2012 eingebracht (siehe oben im Punkt Sachverhalt).

Während Abs. 1 des § 209a BAO vorsieht, dass eine Abgabefestsetzung in einem Erkenntnis - auf Grund eines Rechtsmittels gegen einen vorangehenden, innerhalb der Verjährungsfrist erlassenen Bescheid - auch nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen darf, gestattet Abs. 2 die verjährungsungebundene Abgabefestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens dann, wenn die Abgabefestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Berufung (nunmehr Beschwerde) bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig ist.

Eine Abhängigkeit in diesem Sinne ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Abgabefestsetzung von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist. Dies trifft im Verhältnis des Einkommensteuerbescheides von der gem. § 188 BAO erfolgten einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften zu.

Eine mittelbare Abhängigkeit iSd Gesetzesbestimmung - ohne Eintreten einer Verjährung - liegt im gegenständlichen Fall nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes vor. Insbesondere da eine Aussetzung des Einkommensterverfahrens vom Bf. bereits im Vorlageantrag sowie in weiterer Folge des Verfahrens im Schreiben vom 8.2.2021 (OZ 29) beantragt und dieses aufgrund der wesentlichen Bedeutung des Feststellungsverfahrens für das Einkommensterverfahren ausgesetzt wurde (siehe dazu Aussetzungsbeschlüsse vom 18.5.2018 und 1.3.2021).

Vor dem Hintergrund des § 252 BAO erfasst der erste Tatbestand des § 209a Abs. 2 BAO jene Fälle, in denen eine Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid anhängig ist und stellt diese Sachverhaltskonstellationen im Hinblick auf die Verjährungsfolgen jenen Fällen gleich, in denen die Abgabefestsetzung selbst Gegenstand eines anhängigen Beschwerdeverfahrens ist (VwGH 2.9.2009, 2008/15/0216). Fälle, in denen ein Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid anhängig ist, werden durch § 209a BAO den Fällen, in denen die Abgabefestsetzung selbst Gegenstand eines anhängigen Rechtsmittelverfahrens ist, gleichgestellt (VwGH 22.02.2017, Ra 2016/13/0027 mwN.).

§ 209a Abs. 2 BAO soll grundsätzlich die Partei vor Rechtsnachteilen schützen, die dadurch entstehen, dass die Abgabenbehörde Anbringen nicht unverzüglich erledigt (vgl. *Ritz*, BAO⁷, Rz 11 zu § 209a mit Hinweis auf Rathgeber, SWK 2005, S 87).

§ 209a Abs. 2 BAO gilt aber auch für sich zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkende Maßnahmen (vgl. *Ritz*, BAO⁷, § 209a Rz 17).

§ 209a Abs. 2 BAO beinhaltet somit eine Ausnahme von der Grundsatzregelung des § 302 Abs. 1 BAO, wonach Änderungen von Bescheiden (z.B. nach § 295 Abs. 1 BAO) nach Eintritt der Verjährung nicht mehr zulässig sind.

Gemäß § 279 Abs.1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis 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.

Die Rechtsmittelbehörde hat grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Daher sind Veränderungen des Sachverhaltes idR zu berücksichtigen (vgl. *Ritz*, BAO⁷, § 279 Rz 31).

Festzuhalten ist, dass weder ein Antrag gem. 295 Abs. 4 BAO vorliegt, noch ein Bescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO oder der Wiederaufnahmebescheid vom 23.04.2012 zu Bescheid v. 18.11.2009 in gegenständlichen Einkommensteuerverfahren vom Bf. bekämpft wurden. Vom Bf. wurde der Sachbescheid bekämpft.

Im bekämpften Erstbescheid vom 23.4.2012 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der (ursprünglichen) Ergebnisverteilung des Feststellungsverfahrens der Mitges (Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2007 vom 24.4.2012 € - 19.345,47) beim Bf. veranlagt, welche sich wiederum auf dem Feststellungsverfahren der KG gründen.

Dass im gegenständlichen Verfahren eine mittelbare Abhängigkeit von der Erledigung der oa. Feststellungsverfahren vorliegt wird vom Bf. selbst im Schreiben der steuerlichen Vertretung betreffend die Aussetzung des gegenständlichen Verfahrens vom 8.2.2021 vorgebracht (siehe OZ 29).

Eine mittelbare Abhängigkeit der Abgabenfestsetzung iSd § 209a Abs. 2 BAO besteht zB im Zusammenhang mit einem Antrag auf Wiederaufnahme eines durch Abgabenbescheid abgeschlossenen Verfahrens (s § 303 Abs. 1 BAO) sowie im Zusammenhang mit einer Beschwerde gegen einen (nach Maßgabe der §§ 185 ff erlassenen) Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) oder mit einem Antrag auf Wiederaufnahme eines durch einen solchen Bescheid abgeschlossenen und ferner ggf mit Anträgen gem § 299 Abs. 1 BAO auf Aufhebung eines Abgaben- oder Grundlagenbescheides (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 209a (Stand 15.4.2018, rdb.at Anm 10)).

Aus dem aufgrund des Erkenntnisses des BFG ergangenen Feststellungsbescheid vom 15.12.2020 wurden die Einkünfte des Bf. (gleichlautend) zu den sich aus den bekämpften Feststellungsverfahren festgestellten Tangenten für den Bf. festgestellt und dieser den beteiligten Personen (bisherige Gesellschafter und Rechtsnachfolger) adressiert und zugestellt.

Die Einkünfte des Bf. wurden im Feststellungsbescheid vom 15.12.2020 entsprechend und unter Bezugnahme auf die früher ergangenen nichtigen Bescheiden rechtskräftig festgestellt.

Entsprechend der Judikatur zu § 295 BAO wonach, wenn die (nachträgliche) Erlassung des Grundlagenbescheides zu keiner Änderung des abgeleiteten Bescheides führt, kein auf § 295 Abs. 1 bzw. 2 BAO gestützter Bescheid zu erlassen ist (vgl. *Ritz*, BAO⁷, § 295 Rz 9), ergibt sich keine auf einem Grundlagenbescheid basierende Änderung, die zu einer Abänderungsbefugnis des Einkommensteuerbescheides führen würde und ist der gegenständliche Einkommensteuerbescheid 2007 nicht abzuändern.

In diesem Fall hat daher auch das zuständige BFG keine Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides vorzunehmen, da zum Zeitpunkt der Entscheidung durch das BFG die zu diesem Zeitpunkt dem Rechtsbestand angehörigen Feststellungsbescheide zu Grunde zu legen sind (vgl. VwGH vom 18.12.2019, Ra 2019/15/0154 mwN).

Dies bedeutet, dass im gegenständlichen Verfahren – mangels Vorliegens von Verjährung aufgrund der Anwendbarkeit des § 209a Abs. 2 BAO - hinsichtlich der Höhe des im Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) der KG festgestellten Anteils für den Bf. eine Bindung an die darin festgesetzte Tangente für den Bf. im Einkommensteuerverfahren des Jahres 2007 besteht und keine Änderung vorzunehmen ist.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 war abzuweisen.

Angemerkt wird, dass die Anspruchszinsen des bekämpften Jahres (folglich lediglich betreffend die Tangente 2007) lediglich in der Beschwerde bekämpft wurden. Diese sind daher nicht verfahrensgegenständlich. Jede aus einer Abgabenfestsetzung ergebende Nachforderung bzw. Gutschrift löst gegebenenfalls einen (neuen) Anspruchszinsenbescheid aus, wobei der Zinsenbescheid an die Höhe der im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesenen Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden ist.

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.

Da sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus den oa. gesetzlichen Bestimmungen sowie der oben angeführten Judikatur ergeben, liegt im konkreten Fall keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 17. Jänner 2025