

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***RR*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hallas & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Praterstraße 38, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 10. März 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 10. Februar 2020 bzw. 11. Februar 2020 betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Das Finanzamt erließ am 10. bzw. 11. Februar 2020 die beschwerdegegenständlichen *Einkommensteuerbescheide für 2014 bis 2018 – Änderung gem. § 295 (1) BAO – an den Beschwerdeführer (Bf.)*.

Der steuerliche Vertreter des Bf. erhob *Beschwerde* wie folgt:

Die Beschwerde richtet sich Erlassung gemäß § 295 Abs 1 BAO abgeleitete Einkommensteuerbescheide in Folge einer zur StNr ***Nr.-d.-OG*** stattgefundenen Außenprüfung, in deren Folge neue Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO ergangen sind. Beantragt wird die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide für die Jahre 2014 bis 2018.

Wir begründen unsere Beschwerde wie folgt:

Die hier angefochtenen Bescheide sind in Folge einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO bei der ***Name-OG*** OG ergangen, an der unser Mandant beteiligt war. Gegen die

Feststellungsbescheide, welche im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ergangen sind und laut den vorliegenden Unterlagen und aktenkundigen Informationen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, wurde das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben.

Im Zusammenhang mit der gegenständlichen Beschwerde gegen die abgeleiteten Bescheide verweisen wir auf die beiliegende Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide 2014 bis 2018 (siehe Beilage 1) und machen den gesamten Inhalt dieser Beschwerde zum Inhalt der gegenständlichen Beschwerde.

Anmerkung des Richters: Der Beschwerde war die in der Beschwerde angeführte Beilage 1 angeschlossen.

Am 18. März 2020 erließ das Finanzamt betreffend sämtliche Jahre

Beschwerdevorentscheidungen:

Ihre Beschwerde vom 10.03.2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 / 2015 / 2016 / 2017 / 2018 vom 11.02.2020 wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

Gemäß § 252 BAO können Einwendungen gegen die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen nur im Verfahren gegen den Grundlagenbescheid, nicht aber gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht werden.

Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

Der *Vorlageantrag* wurde eingebracht wie folgt:

Die Rechtsmittel wurden von der Abgabenbehörde mit am 18.3.2020 eingelangten

Beschwerdevorentscheidungen vom 18.3.2020 als unbegründet abgewiesen.

Somit stellen wir hiermit gemäß § 264 BAO in offener Frist den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden vom 11.2.2020 durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag).

Begründung:

Zur Begründung verweisen wir auf unsere ausführlichen Darlegungen in den Beschwerden, die wir unverändert aufrecht halten.

Das Finanzamt erstattete die *Beschwerdevorlage* mit nachstehendem Sachverhalt und

Anträgen:

Sachverhalt:

Im Rahmen einer Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 4 BAO ergingen am 10.2.2020 betreffend die Besteuerungszeiträume 2017 und 2018 und am 11.2.2020 betreffend die Besteuerungszeiträume 2014 bis 2016 neue Einkommensteuerbescheide. Die Zustellung erfolgte in die Databox in FinanzOnline.

Grundlage für diese Änderungen waren Mitteilungen über die gesonderte Feststellung 2014 bis 2018 des FA Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 7.2.2020 bzw vom 10.2.2020 betreffend die ***Name-OG*** OG mit der Abgabenkontonummer ***Nr.-d.-OG***.

Gegen die oa neuen Einkommensteuerbescheide erhob der Beschwerdeführer am 10.3.2020 Beschwerde.

Begründend führte er aus, die Erlassung der angefochtenen Bescheide sei aufgrund der Erlassung neuer Feststellungsbescheide infolge einer Außenprüfung erfolgt. Gegen die Feststellungsbescheide, welche im Schätzungsweg ergangen seien, sei ebenfalls Beschwerde erhoben worden. Der gesamte Inhalt dieser in Kopie beigelegten Beschwerde werde auch zum Inhalt der Beschwerde gegen die abgeleiteten Bescheide erhoben. Der Beschwerdeführer beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

Die belangte Abgabenbehörde wies die Beschwerden mit für jeden Besteuerungszeitraum separat ergangener Beschwerdevorentscheidung vom 18.3.2020 unter Verweis auf § 252 BAO als unbegründet ab. Die Zustellung erfolgte wiederum in die Databox.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 24.3.2020, welcher auf die Begründung in der Beschwerde verweist.

Beweismittel:

Als Beweismittel dienen die vorgelegten Aktenbestandteile, insbesondere die Mitteilungen über die gesonderte Feststellung des FA Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf.

Stellungnahme:

Festgestellt werden gemäß § 188 Abs 1 BAO 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,
- wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden gemäß § 192 BAO diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Die im Feststellungsverfahren getroffenen Feststellungen binden die Abgabenbehörde daher im abgeleiteten Verfahren. Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 252 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl Ritz, BAO6 § 252 Rz 3).

Der Inhalt der Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide wurde zum (alleinigen) Inhalt der verfahrensgegenständlichen Beschwerde gegen die angefochtenen, abgeleiteten Einkommensteuerbescheide erhoben. Der vorliegende Sachverhalt ist somit ein Paradebeispiel

für einen Anwendungsfall des § 252 BAO.

Die belangte Abgabenbehörde beantragt daher die Abweisung der Beschwerde.

Das *Bundesfinanzgericht* führte ein *Ermittlungsverfahren* durch.

Den Endpunkt dieses Verfahrens bildet folgende *Stellungnahme des steuerlichen Vertreters* des Bf.:

1) Äußerung

Jene als Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO der Jahre 2014 bis 2018 gedachten behördlichen Erledigungen vom 7. Februar 2020, die vom Finanzamt als „Grundlagenbescheide“ für die vorgenommenen Bescheidänderungen gem. § 295 Abs 1 BAO der verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheide herangezogen wurden, waren jeweils direkt an die ***Name-OG*** OG gerichtet.

Die ***Name-OG*** OG (FN ...252 p) war aber bereits zuvor im Jahr 2019 im Zuge einer Anwachsung gem. § 142 UGB beendet und im Firmenbuch gelöscht worden.

Bei einer Anwachsung in Folge des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters geht das Gesellschaftsvermögen im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf den letzten Gesellschafter über (§ 142 Abs 1 UGB; vgl auch Ritz, BAO8, § 19 Rz 1 mit beispielhaften Verweis auf OGH 3.2.1977, 7 Ob 836/76; 16.3.2000, 2 Ob 54/00f; VwGH 19.1.1994, 93/16/01039; 21.12.2000, 2000/16/0563; 1 8.4.2012, 2009/16/0071). Die Gesellschaft erlischt in Folge dessen ohne Liquidation (vgl Kalss/Nowotny/Schauer, Gesellschaftsrecht2, Rz 2/743).

Gemäß § 19 Abs 2 BAO gehen für den Fall der „Beendigung“ von Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter über. Es gehen somit bei einer Gesamtrechtsnachfolge auch die verfahrensrechtlichen Positionen über {Ritz, BAO8, § 19 Rz 8 mit Verweis auf VwGH 22.9.1992, 88/14/0058; 25.9.1992, 90/17/0331; 17.10.2003, 99/17/0463, vgl hierzu auch den Beschluss des VwGH 27.5.1999, 99/15/0014}.

Eine derartige Beendigung liegt im Falle einer Anwachsung zweifelsfrei vor. So entspricht es der ständigen Rsp sowohl des VwGH als auch der Rsp des BFG, dass ein Übergang des Gesellschaftsvermögens gem. § 142 UGB in Form einer Anwachsung die Vollbeendigung der Personengesellschaft bewirkt (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026, VwGH 28.06.2012, 2008/15/0332, BFG 13.04.2017, RVG 101172/2015).

Ist eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid aber an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§191 Abs 2 BAO).

Da die als Grundlagenbescheide gedachten „Feststellungsbescheide“ jedoch direkt und ausschließlich an die ***Name-OG*** OG gerichtet waren, wurde gegen die Bestimmungen des § 191 Abs 2 BAO verstoßen. Folglich handelt es sich bei den behördlichen Erledigungen vom 7. Februar 2020 um Nichtbescheide, die keine Rechtsgrundlage für eine auf § 295 Abs 1 BAO gestützte Änderungen der Einkommensteuerbescheide darstellen können.

Abschließend dürfen wir auf die beiden folgenden Punkte hinweisen:

- Im Falle der Erlassung eines Änderungsbescheids gem. § 295 Abs 1 BAO, obwohl der hierfür herangezogene Grundlagenbescheid ins Leere gegangen ist (somit rechtlich nicht existent war), ist diese Rechtswidrigkeit nicht dadurch sanierbar ist, dass nachträglich der Grundlagenbescheid erlassen wird (siehe Ritz/Koran, BAO8, § 295 Rz 13 mit exemplarischen Verweis auf VwGH 24.11.1998, 93/14/0203; UFS 17.2.2005, RV/0570-I/03; 10.3.2011, RV/0064-W/06; BFG 2.10.2019, RV/7103150/2018; VwGH 18.12.2019, Ra 2019/15/0154; BFG 15.4.2021, RVG 100431/2021).
- In der Rsp sowohl des BFG als auch des VwGH ist regelmäßig der Rechtssatz zu finden ist, dass die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls solange nicht ihre Parteifähigkeit beeinträchtigt, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten noch nicht abgewickelt sind, wobei zu diesen Rechtsverhältnissen auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO zu zählen ist (vgl zB BFG vom 23.3.2017, RV/5101975/2015; 56.3.2020, RV/7103002/2013, RV/7103004/2013; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131; 24.7.2016, 2013/13/003; 31.7.2002, 97/13/0127).

Diese Judikatur bezieht sich aber nur die im § 131 UGB geregelten Auflösung einer Personengesellschaft, die grundsätzlich zu einer Einzelrechtsnachfolge führt. Die Auflösung stellt jedoch ein anderes Rechtsinstitut als die Anwachsung (§ 142 UGB) dar. Die eben erwähnte Rechtsprechung kann daher nicht auf den gegenständlichen Fall übertragen werden, der mit der zur Gesamtrechtsnachfolge führenden Anwachsung unter eine Spezialnorm fällt.

Zusammenfassend ist daher unserer Beschwerde gegen die (ohne Rechtsgrundlage „abgeleiteten“) ESt-Bescheide ungeachtet der Bestimmungen des § 252 BAO stattzugeben (durch aufhebende Erledigung, siehe Ritz/Koran, BAO8, § 295 Rz 13).

2) Rücknahme des Antrags auf mündliche Verhandlung

Hiermit ziehen wir den mit der Beschwerde gem. § 274 Abs 1 lit a BAO eingebrachten Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

3) Rücknahme des Antrags auf Entscheidung durch den Senat

Hiermit ziehen wir den mit der Beschwerde gem. § 272 Abs 2 lit a BAO eingebrachten Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Einkommensteuer 2014:

Mit Erstbescheid vom 3. Juli 2015 wurde die beschwerdeführende Partei (in der Folge der Bf.) zur Einkommensteuer 2014 veranlagt.

Am 10. Februar 2020 fertigte das Finanzamt eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2014 betreffend den Bf. aus:

Die im Kalenderjahr 2014 durch die Gesellschaft/Gemeinschaft ***Nr.-d.-OG*** ***Name-OG*** OG erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Es entfallen auf den Beteiligten: (Name und Anschrift sowie St.Nr. des Bf.)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	49.670,03 €
------------------------------	-------------

Am 11. Februar 2020 erging auf Grund einer Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO ein neuer Einkommensteuerbescheid 2014 an den Bf.

Zuvor – und zwar bereits am 18.10.2019 – war betreffend die ***Name-OG*** OG im Firmenbuch eingetragen worden:

„ Die Gesellschaft ist aufgelöst und gelöscht.

Fortführung als protokolliertes Einzelunternehmen ***Name-OG*** e.U.“

Einkommensteuer 2015:

Mit Erstbescheid vom 24. Februar 2017 wurde der Bf. zur Einkommensteuer 2015 veranlagt.

Am 10. Februar 2020 fertigte das Finanzamt eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2015 betreffend den Bf. aus:

Die im Kalenderjahr 2015 durch die Gesellschaft/Gemeinschaft ***Nr.-d.-OG*** ***Name-OG*** OG erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Es entfallen auf den Beteiligten: (Name und Anschrift sowie St.Nr. des Bf.)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	44.943,36 €
------------------------------	-------------

Am 11. Februar 2020 erging auf Grund einer Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO ein neuer Einkommensteuerbescheid 2015 an den Bf.

Zuvor – und zwar bereits am 18.10.2019 – war betreffend die ***Name-OG*** OG im Firmenbuch eingetragen worden:

„ Die Gesellschaft ist aufgelöst und gelöscht.

Fortführung als protokolliertes Einzelunternehmen ***Name-OG*** e.U.“

Einkommensteuer 2016:

Mit Erstbescheid vom 31. Jänner 2018 wurde der Bf. zur Einkommensteuer 2016 veranlagt.

Am 10. Februar 2020 fertigte das Finanzamt eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2016 betreffend den Bf. aus:

Die im Kalenderjahr 2016 durch die Gesellschaft/Gemeinschaft ***Nr.-d.-OG*** ***Name-OG*** OG erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Es entfallen auf den Beteiligten: (Name und Anschrift sowie St.Nr. des Bf.)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	31.174,75 €
------------------------------	-------------

Am 11. Februar 2020 erging auf Grund einer Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO ein neuer Einkommensteuerbescheid 2016 an den Bf.

Zuvor – und zwar bereits am 18.10.2019 – war betreffend die ***Name-OG*** OG im Firmenbuch eingetragen worden:

„ Die Gesellschaft ist aufgelöst und gelöscht.

Fortführung als protokolliertes Einzelunternehmen ***Name-OG*** e.U.“

Einkommensteuer 2017:

Mit Erstbescheid vom 8. Jänner 2019 wurde der Bf. zur Einkommensteuer 2017 veranlagt.

Am 07. Februar 2020 fertigte das Finanzamt eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2017 betreffend den Bf. aus:

Die im Kalenderjahr 2017 durch die Gesellschaft/Gemeinschaft ***Nr.-d.-OG*** ***Name-OG*** OG erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Es entfallen auf den Beteiligten: (Name und Anschrift sowie St.Nr. des Bf.)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	11.051,73 €
------------------------------	-------------

Am 10. Februar 2020 erging auf Grund einer Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO ein neuer Einkommensteuerbescheid 2017 an den Bf.

Zuvor – und zwar bereits am 18.10.2019 – war betreffend die ***Name-OG*** OG im Firmenbuch eingetragen worden:

„ Die Gesellschaft ist aufgelöst und gelöscht.

Fortführung als protokolliertes Einzelunternehmen ***Name-OG*** e.U.“

Einkommensteuer 2018:

Mit Erstbescheid vom 21. Oktober 2019 wurde der Bf. zur Einkommensteuer 2018 veranlagt.

Am 07. Februar 2020 fertigte das Finanzamt eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2017 betreffend den Bf. aus:

Die im Kalenderjahr 2017 durch die Gesellschaft/Gemeinschaft ***Nr.-d.-OG*** ***Name-OG*** OG erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Es entfallen auf den Beteiligten: (Name und Anschrift sowie St.Nr. des Bf.)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	9.709,07 €
------------------------------	------------

Am 10. Februar 2020 erging auf Grund einer Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO ein neuer Einkommensteuerbescheid 2018 an den Bf.

Zuvor – und zwar bereits am 18.10.2019 – war betreffend die ***Name-OG*** OG im Firmenbuch eingetragen worden:

„ Die Gesellschaft ist aufgelöst und gelöscht.

Fortführung als protokolliertes Einzelunternehmen ***Name-OG*** e.U.“

Die Beschwerde vorentscheidung, mit der die Beschwerde des Bf. vom 09.03.2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 10. Februar 2020 als unbegründet abgewiesen wurde, erging am 18. März 2020.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den elektronisch vorgelegten Verwaltungsakten sowie einer Firmenbuchabfrage hinsichtlich der ***Name-OG*** OG und ist unstrittig; weiterer Ausführungen zur Beweiswürdigung bedarf es dementsprechend nicht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 252 Abs. 1 BAO normiert:

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.

Der Verwaltungsgerichtshof erwog im Erkenntnis vom 20.11.2000, 93/14/0203:

Der Beschwerdeführer behauptet, die am 22. August 1991 erlassenen (abgeänderten) Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre beruhten auf nichtigen Bescheiden betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre und seien daher ebenso nichtig wie die Grundlagenbescheide. Selbst dann, wenn in der Folge inhaltlich gleichlautende Grundlagenbescheide erlassen würden, könnte die Nichtigkeit abgeleiteter Bescheide nicht mehr (nachträglich) saniert werden. Vielmehr hätte das Finanzamt unter vorheriger Aufhebung der am 22. August 1991 erlassenen (abgeänderten) Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre nach dem 25. bzw 26. Jänner 1993 neuerlich (abgeänderte) Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre erlassen müssen. Die Nichtigkeit der erstinstanzlichen Bescheide schlage auf den angefochtenen Bescheid durch, weswegen dieser aufzuheben sei.

Mit diesen Ausführungen ist der Beschwerdeführer im Ergebnis im Recht. Das Finanzamt hat am 22. August 1991 die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre gemäß § 295 Abs 1 BAO abgeändert. Eine derartige Abänderung ist jedoch nur zulässig, wenn die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre von Feststellungsbescheiden abzuleiten sind. Unbestritten ist, daß die vom Finanzamt gegenüber der GesBR ausgefertigten Bescheide vom 27. Juni 1991 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre ins Leere gegangen sind. Damit haben jedoch am 22. August 1991

taugliche Feststellungsbescheide gefehlt, um so die bereits in den Vorjahren erlassenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre gemäß § 295 Abs 1 BAO abzuändern. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, daß am 25. bzw 26. Jänner 1993 gegenüber der GesBR inhaltlich gleichlautende Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre wie am 27. Juni 1991 erlassen worden sind. Denn mit den Bescheiden vom 25. bzw 26. Jänner 1993 wird die unzulässige Abänderung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre vom 22. August 1991 nicht saniert.

Da sich die Abänderung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre vom 22. August 1991 als unzulässig erweist, hätte die belangte Behörde diese Bescheide im Rechtsmittelverfahren aufheben müssen. In Verkennung der Rechtslage hat sie diese Bescheide jedoch bestätigt.

Der Verwaltungsgerichtshof erwog im Erkenntnis vom 25.04.2013, 2010/15/0131: Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1999, 99/15/0014, und vom 29. März 2006, 2001/14/0091). Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (vgl. Kotschnigg, ZUS 2012/12, 32f mwN; und Ritz, BAO4, § 79 Tz 11, sowie z.B. die hg. Erkenntnisse vom 25. November 2002, 2002/14/0133, RdW 2003, 59, vom 17. November 2004, 2000/14/0142, und vom 26. August 2009, 2004/13/0115). Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2008/15/0218) sein kann, ist ein "Abwicklungsbedarf" im Sinne der angeführten Rechtsprechung gegeben (vgl. dazu auch Kotschnigg, UFSaktuell 2005, 300, 305).

Das Bundesfinanzgericht erwog im Erkenntnis vom 09.09.2025, RV/7104781/2020: Ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, entfaltet keine Rechtswirkungen (vgl. etwa VwGH vom 29. März 2007, 2004/15/0140, mwN).

Die betreffenden Feststellungsbescheide wären somit nicht an die jeweilige KG zu richten gewesen, sondern an die BF als Rechtsnachfolgerin der KG, weshalb sie keine Rechtswirkungen entfalten konnten und daher nicht als Grund für eine Änderung nach § 295 Abs 1 BAO herangezogen werden konnten.

Da mangels eines wirksamen Grundlagenbescheides somit kein Fall des § 295 Abs 1 BAO vorgelegen ist, ist die Änderung des Bescheides vom 29.5.2013 mit Bescheid vom 26.9.2019 rechtswidrig erfolgt. Auch die nachträgliche Erlassung rechtswirksamer Feststellungsbescheide

kann diese Rechtswidrigkeit nach der obzitierten Rspr. des VwGH nicht sanieren, weshalb dieser Bescheid aufzuheben ist.

Das Bundesfinanzgericht erwog im Erkenntnis vom 21.06.2019, RV/7100106/2014:

Im Beschwerdefall stützt sich der gemäß § 295 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 auf einen Nichtbescheid, weil dieser an eine im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits aufgelöste Personenvereinigung ergangen war. Dass die als Feststellungsbescheid für das Jahr 2008 der Mitunternehmerschaft intendierte Erledigung als Nichtbescheid anzusehen ist, ergibt sich aus dem Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 23. April 2014, Gz RV/2100482/2014 mit welchem das dagegen gerichtete Rechtsmittel zurückgewiesen wurde. Liegt eine rechtskräftige Entscheidung des zuständigen Gerichts vor, ist auch das Bundesfinanzgericht daran gebunden. Die Bindungswirkung ist Ausfluss der Rechtskraft der betreffenden Entscheidung. Eine solche Bindung besteht unabhängig von der Rechtmäßigkeit der Entscheidung (vgl Ritz, BAO6, § 116 Tz 5 sowie die darin zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nach § 295 BAO lag somit kein nachträglich geänderter, aufgehobener oder erlassener wirksamer Feststellungsbescheid der Mitunternehmerschaft vor, auf den sich die Abänderung stützen konnte.

Der Feststellungsbescheid für das Jahr 2008 vom 29. April 2010, welcher dem Beschwerdeführer Verluste aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR -36.468,31 zuwies, war im Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides des Jahres 2008 vom 22. September 2010 bereits bekannt. Die Korrektur der zugewiesenen Verluste aus Vermietung und Verpachtung erfolgte somit nicht aufgrund eines abgeänderten Feststellungsbescheides für das betreffende Jahr der Miteigentümerschaft. Vielmehr ging die belangte Behörde von einer vermeintlich nach § 295 BAO wieder nicht (voll-)rechtskräftig erledigten Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2008 aus, die eine Berücksichtigung ermöglicht hätte. Im Beschwerdefall lag somit aber zum Zeitpunkt der Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2008 am 25. Oktober 2011 gemäß § 295 BAO auch kein anderer nachträglich geänderter, aufgehobener oder erlassener wirksamer Feststellungsbescheid der Miteigentümerschaft vor, auf den sich die Abänderung hätte stützen können (vgl VwGH vom 24. Oktober 2013, 2010/15/0090). Die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2008 gemäß § 295 BAO mit Bescheid vom 25. Oktober 2011 erweist sich sohin als rechtswidrig (vgl VwGH vom 26. Februar 2013, 2010/15/0064).

Die zwischenzeitlich erfolgte Erlassung eines (wirksamen) Grundlagenbescheides ändert dabei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nichts an der Unzulässigkeit der Abänderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2008 vom 25. Oktober 2011 (vgl VwGH vom 24. November 1998, 93/14/0203 sowie vom 24. September 2014, 2011/13/0061). Es kann daher im Beschwerdefall dahingestellt bleiben, ob die im wiederaufgenommenen Feststellungsverfahren der Mitunternehmerschaft für das Jahr 2008 vom 24. Mai 2019 erfolgte Verlustzuweisung an den Beschwerdeführer iHv EUR -10.462,60 wirksam erfolgt ist.

Da somit die belangte Behörde im Beschwerdefall die Änderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2008 vom 5. Oktober 2011 auf keinen geänderten, aufgehobenen oder erlassenen Feststellungsbescheid zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung stützen konnte (vgl. nochmals VwGH vom 24. Oktober 2013, 2010/15/0090 sowie vom 24. November 1998, 93/14/0203), erfolgte diese rechtswidrig, weswegen der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben ist.

Das Bundesfinanzgericht erwog im Erkenntnis vom 27.03.2025, RV/6100190/2018:

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen hat, stellt sich das Verfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar und zielt auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten ab. Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Einkommensbesteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle beteiligten Steuersubjekte gewährleistet, und die Durchführung von Parallelverfahren für die einzelnen Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen zu vermeiden. Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Ausschnitt der Einkommensteuer-Verfahren der Beteiligten, der im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer für die Beteiligten durchzuführen wäre, in ein einheitliches Sonderverfahren zusammengefasst (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121, sowie VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153).

Nach außen erkennbare Amtshandlungen im Zuge eines Feststellungsverfahrens und insbesondere auch die Erlassung der in Betracht kommenden Feststellungsbescheide haben daher für die Abgaben, deretwegen die Feststellung zu erfolgen hat, verjährungsfristverlängernde Wirkung (vgl. Ellinger ua, BAO³ § 209 Rz 5). Dies gilt selbst dann, wenn eine als Feststellungsbescheid intendierte und tatsächlich zugegangene Erledigung aus rechtlichen Gründen (etwa einer Fehlbezeichnung des Bescheidadressaten) keine rechtliche Wirksamkeit als Feststellungsbescheid entfaltet (vgl. VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001).

Auf die Ausführungen in der oben wiedergegebenen Stellungnahme des steuerlichen Vertreters wird, weil diese – mit den obigen Rechtsausführungen übereinstimmend – zutreffend sind, verwiesen.

Der Beschwerde ist demgemäß stattzugeben.

Einer neuerlichen Bescheiderlassung stünde das Rechtsinstitut der Verjährung entgegen:

§ 207 BAO in der anzuwendenden bzw. geltenden Fassung bestimmt:

Abs. 1:

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

Abs. 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. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

§ 209 BAO in der anzuwendenden bzw. geltenden Fassung bestimmt:

Abs. 1:

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Abs. 2:

Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

Abs. 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.

Abs. 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.

Abs. 5:

In den Fällen, in denen aufgrund der Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 oder des Umgründungssteuergesetzes über die entstandene Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld abgesprochen, aber die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist, verjährt das Recht auf Festsetzung der genannten Abgaben insoweit jedoch spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist.

Das Bundesfinanzgericht erwog im Erkenntnis vom 27.06.2025, RV/5100982/2018:

Im gegenständlichen Fall wurde der maßgebliche Feststellungsbescheid der Q-KG für das Jahr 2006 im Jahr 2008 erlassen.

Die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO begann somit mit Ende des Jahres 2008 für 2006 zu laufen und würde - ohne Berücksichtigung von allfälligen

Verlängerungshandlungen - mit Ablauf 2013 enden. Die Absolute Bemessungsverjährung der Einkommensteuer 2006 beginnt - selbst bei jährlichen Unterbrechungshandlungen - Ende 2016 zu laufen.

Eine Bescheiderlassung im Jahr 2017 für die Einkommensteuer 2006 ist daher absolut verjährt und der bekämpfte Einkommensteuerbescheid 2006 ist daher jedenfalls aufzuheben.

Im gegenständlichen Fall wurden maßgebliche Feststellungsbescheide für das Jahr 2007 folgendermaßen erlassen:

S-KG-Bescheid für 2007 im Jahr 2008

Q-KG-Bescheid für 2007 im Jahr 2008

M-KG-Bescheid für 2007 im Jahr 2007

Die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO begann somit mit Ende des Jahres 2008 für 2007 zu laufen und würde - ohne Berücksichtigung von allfälligen

Verlängerungshandlungen - mit Ablauf 2013 enden.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Zu den Jahren 2014 und 2015:

Verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches, ist betreffend die am 31. Dezember 2014 bzw. 31. Dezember 2015 entstandenen Einkommensteueransprüche 2014 und 2015 am 31. Dezember 2024 bzw. 31. Dezember 2025 (absolute) Verjährung eingetreten.

Zum Jahr 2016:

Der Abgabenanspruch Einkommensteuer 2016 ist am 31. Dezember 2016 entstanden; die allgemeine - fünfjährige - Verjährungsfrist lief daher am 31. Dezember 2021 ab. Von der Abgabenbehörde wurde ein Verlängerungstatbestand für das Folgejahr 2022 verwirklicht: Die innerhalb dieser Frist vorgenommene Veranlagung zur Einkommensteuer 2016 mittels Erstbescheid vom 31. Jänner 2018 bewirkte eine Verlängerung der Fünfjahres-Frist um ein Jahr – bis zum 31. Dezember 2022.

Eine Amtshandlung bis zum 31. Dezember 2022 - einem Jahr, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist - wurde nicht unternommen.

Demgemäß trat mit Ablauf des 31. Dezember 2022 betreffend die Einkommensteuer 2016 die Verjährung ein.

Zum Jahr 2017:

Der Abgabenanspruch Einkommensteuer 2017 ist am 31. Dezember 2017 entstanden; die allgemeine - fünfjährige - Verjährungsfrist lief daher am 31. Dezember 2022 ab. Von der

Abgabenbehörde wurde ein Verlängerungstatbestand für das Folgejahr 2023 verwirklicht: Die innerhalb dieser Frist vorgenommene Veranlagung zur Einkommensteuer 2017 mittels Erstbescheid vom 8. Jänner 2019 bewirkte eine Verlängerung der Fünfjahres-Frist um ein Jahr – bis zum 31. Dezember 2023.

Eine Amtshandlung bis zum 31. Dezember 2023 - einem Jahr, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist - wurde nicht unternommen.

Demgemäß trat mit Ablauf des 31. Dezember 2023 betreffend die Einkommensteuer 2017 die Verjährung ein.

Zum Jahr 2018:

Der Abgabenanspruch Einkommensteuer 2018 ist am 31. Dezember 2018 entstanden; die allgemeine - fünfjährige - Verjährungsfrist lief daher am 31. Dezember 2023 ab. Von der Abgabenbehörde wurde ein Verlängerungstatbestand für das Folgejahr 2024 verwirklicht: Die innerhalb dieser Frist vorgenommene Veranlagung zur Einkommensteuer 2018 mittels Erstbescheid vom 21. Oktober 2019 bewirkte eine Verlängerung der Fünfjahres-Frist um ein Jahr – bis zum 31. Dezember 2024.

Eine Amtshandlung bis zum 31. Dezember 2024 - einem Jahr, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist - wurde nicht unternommen.

Demgemäß trat mit Ablauf des 31. Dezember 2024 betreffend die Einkommensteuer 2018 die Verjährung ein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der o.a. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 21. Jänner 2026