

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR  
in der Beschwerdesache

**B-FGmbH als Rechtsnachfolgerin der B Holding Gesellschaft m.b.H., Adr1, vertreten durch STB, Adr2, gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Ort2 vom 21.11.2012, Steuernummer, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008**

beschlossen:

Die Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

#### **Verfahrensablauf:**

1. Die Beschwerdeführerin "B-FGmbH" (in der Folge kurz Bf) ist nach einer Verschmelzung (Verschmelzungsvertrag und Generalversammlungsbeschlüsse vom 01.09.2008) als übernehmende Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in sämtliche Rechtspositionen der B Holding Gesellschaft m.b.H. (= übertragende bzw. den Anlass des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens bildende Gesellschaft) eingetreten. Die Eintragung der Löschung der Firma der B Holding Gesellschaft m.b.H. im Firmenbuch erfolgte am 23.12.2008.

**2. Die B Holding Gesellschaft m.b.H.** (in der Folge kurz Bf/Holding) wurde am 16.01.1978 gegründet. Gegenstand des Unternehmens war gemäß Gesellschaftsvertrag die Beteiligung an anderen Unternehmen jeder Art, insbesondere an der B - FGmbH mit dem Sitz in Ort2 in der Form einer Holding-Gesellschaft. Darüber hinaus war der Gegenstand der Gesellschaft der Handel mit Waren aller Art. Tatsächlich erzielte die Gesellschaft als Muttergesellschaft des Familienkonzerns "B" Erträge aus der Vermietung von Liegenschaften an die Bf und an die C Gesellschaft m.b.H. & Co KG sowie aus der Beteiligung an anderen Unternehmen des Konzerns.

**3.1.** Im Jahr 2008 kam es zu einer Neuordnung der Unternehmen des B-Konzernes. Zu diesem Zwecke wurde am 01.09.2008 ein **Umgründungsplan** erstellt, der insgesamt fünf Umgründungsschritte vorsah.

Mit dem letzten Umgründungsschritt (= Umgründungsschritt 5) übertrug die Bf/Holding per 01.09.2008 ihre Vermögenswerte als Ganzes im Wege der Verschmelzung auf die Bf (Verschmelzung gemäß Art. I § 1 Abs. 1 Z 1 UmgrStG).

**3.2.** Mit **Verschmelzungsvertrag vom 01.09.2008** zwischen der Bf und der Bf/Holding sowie den entsprechenden Generalversammlungsbeschlüssen vom selben Tag wurde der Umgründungsschritt 5 umgesetzt.

**3.3.** Die **Eintragung der Löschung** der Bf/Holding im Firmenbuch infolge Verschmelzung per 01.09.2008 erfolgte am **23.12.2008**.

**3.3.** Der Umgründungsplan samt den dazugehörigen Verträgen betreffend die einzelnen Umgründungsschritte wurde mit Schreiben vom 28.10.2008 an das Finanzamt übermittelt.

**4.** Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 02.02.2010** – gerichtet an die Bf/Holding zu Handen deren zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreters – wurde die Bf/Holding zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 veranlagt.

**5.1.** In der Folge wurde vom Finanzamt bei der Bf/Holding eine **Betriebsprüfung** betreffend **Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008** durchgeführt, in deren Zuge unter anderem mangels Annahme der Teilbetriebseigenschaft des abgespaltenen Vermögens bezüglich der Umgründungsschritte 3 und 4 laut Umgründungsplan (= Übertragung von Liegenschaften der Bf/Holding am Standort/Ort1 bzw. Standort/Ort2 an die B Beteiligungsges.m.b.H. bzw. A Immobilien GmbH) die steuerlichen Begünstigungen gemäß Art. VI § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG verwehrt wurden.

**5.2.** Mit **Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend **Körperschaftsteuer vom 13.08.2012** wurde "das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 (Bescheid vom 02.02.2010)" gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen, wobei in der Begründung auf die Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Betriebsprüfungsbericht verwiesen wurde.

Gleichzeitig erging der **Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 13.08.2012**, mit dem die Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 abweichend vom bisher vorgeschriebenen Betrag festgesetzt wurde.

Schließlich erging auch ein **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 vom 13.08.2012**, mit dem – basierend auf der nunmehr festgesetzten Körperschaftsteuer 2008 – Anspruchszinsen für den Zeitraum vom 01.10.2009 bis 13.08.2012 festgesetzt wurden.

**Sämtliche Bescheide vom 13.08.2012 ergingen an die Bf/Holding.**

6. In seinem **Schriftsatz vom 13.09.2012** wendete der steuerliche Vertreter der Bf einerseits die Bescheidaufstellung und Zustellung der Bescheide vom 13.08.2012 an eine **nicht (mehr) existente Kapitalgesellschaft** ein und erob andererseits **Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008** sowie den **Anspruchszinsenbescheid 2008**. Den Einwand betreffend die **Zustellung der Bescheide an eine nicht existente Person** begründete er damit, dass die Bf/Holding *mit Wirkung vom 23.12.2008 im Firmenbuch des zuständigen Landesgerichtes gelöscht worden sei, weshalb ein an sie gerichteter Bescheid nicht mehr rechtswirksam an sie zugestellt habe werden können*.

7. Mit **Zurückweisungsbescheid vom 09.10.2012** wurde die Berufung gegen den "Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008, den Körperschaftsteuerbescheid 2008 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008, alle vom 13.08.2012" vom Finanzamt zurückgewiesen; dies mit der Begründung, dass die genannten Bescheide nicht rechtswirksam erlassen worden seien. Dementsprechend erging am **10.10.2012 ein neuerlicher Anspruchszinsenbescheid 2008** (nunmehr an die Bf als Rechtsnachfolgerin der Bf/Holding), mit dem die ursprünglich vorgeschriebenen Anspruchszinsen wieder gutgeschrieben wurden.

8. Mit Datum vom **21.11.2012** wurden vom Finanzamt folgende – nunmehr an die Bf als Rechtsnachfolgerin der Bf/Holding gerichtete – Bescheide erlassen:

- **Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008**, mit dem das *Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 (Bescheid vom 02.02.2010) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen* wurde. Die Begründung war ident mit jener laut Erledigung vom 13.08.2012.

- **Körperschaftsteuerbescheid 2008**, der nunmehr in der Begründung auf die Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26.06.2012 verwies, ansonsten aber - insbesonders hinsichtlich der Höhe der Festsetzung der Körperschaftsteuer - mit der Erledigung vom 13.08.2012 ident war.

- **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008**, mit dem – basierend auf der festgesetzten Körperschaftsteuer 2008 – Anspruchszinsen für den Zeitraum vom 01.10.2009 bis 21.11.2012 festgesetzt wurden.

9. Gegen diese Bescheide vom 21.11.2012 erob die Bf mit Schriftsatz vom 14.12.2012 durch ihren steuerlichen Vertreter wiederum **Berufung**, nunmehr auch gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008.

Die Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid wurde von der Bf mit folgenden Punkten begründet:

- a) Hinweis, dass das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 (Bescheid vom 02.02.2010) bereits einmal mit Bescheid vom 13.08.2012 wieder aufgenommen worden sei, dagegen **keine** Berufung erhoben und somit der Bescheid ungeachtet der Wirkungen des Zurückweisungsbescheides vom 09.10.2012 in Rechtskraft erwachsen sei.
- b) Seit der Kenntnis des Finanzamtes über die Ergebnisse der am 26.06.2012 abgeschlossenen Außenprüfung seien bereits mehr als drei Monate vergangen und es sei zumindest rechtspolitisch bedenklich (wenn nicht sogar unsachlich und somit verfassungsrechtlich bedenklich), eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO durchzuführen.

Insgesamt wurde beantragt, den Körperschaftsteuerbescheid 2008 mangels Vorliegens von Wiederaufnahmegründen ersatzlos aufzuheben. In eventu wurde eine Festsetzung der Körperschaftsteuer 2008 wie laut ursprünglicher Berufung vom 13.09.2012 gegen die Bescheide vom 13.08.2012 beantragt, welcher Antrag im Übrigen auch gleichlautend begründet wurde (siehe oben unter Punkt 6).

Schließlich wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt.

**10.** Mit **Bescheid vom 04.02.2013** wurde vom Finanzamt der Zurückweisungsbescheid vom 09.10.2012 betreffend die Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid vom 13.08.2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben, da eine solche nicht eingebracht worden war (siehe oben Punkt 7).

**11.** Mit **Vorlagebericht vom 05.03.2013** wurde die Berufung vom 14.12.2012 vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

**12.** Mit BGBI I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (**Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012**) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

**13.** Mit **Schreiben vom 23.03.2017** wurde der Bf vom Bundesfinanzgericht unter anderem mitgeteilt, dass bereits der Körperschaftsteuer(erst)bescheid vom 02.02.2010 an die Bf/Holding adressiert gewesen sei, obwohl diese nach der Eintragung der Löschung infolge Verschmelzung im Firmenbuch am 23.12.2008 bereits untergegangen war. Die

Körperschaftsteuerveranlagung 2008 sei daher erstmalig mit Bescheid vom 21.11.2012 erfolgt. Es wurde diesbezüglich um Stellungnahme gebeten.

**14. Mit Antwortschreiben vom 18.04.2017** - vorab per E-Mail beim Bundesfinanzgericht am 03.05.2017, postalisch eingelangt am 17.05.2017 (im Weg über das Finanzamt) - nahm der steuerliche Vertreter der Bf neben seiner Äußerung zu den übrigen Punkten des Schreibens des Bundesfinanzgerichtes, die die materiellen Aspekte des Körperschaftsteuerverfahrens betrafen, zu diesem Punkt, wie folgt, Stellung:

*Dem Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 21.11.2008 (richtig 2012) liege kein Wiederaufnahmebescheid zugrunde.*

*Der Wiederaufnahmebescheid vom 13.08.2012 sei ebenso wie der Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom selben Tag an die Bf/Holding ergangen und demgemäß ein Nichtbescheid. Die Bf gehe davon aus, dass die beiden Bescheide vom 13.08.2012 keine Rechtswirkungen entfalten hätten können. Eine neuerliche Aufnahme des Verfahrens 2008 zum Zeitpunkt 21.11.2012 scheide damit aus.*

*Der im Schriftsatz des Bundesfinanzgericht vom 23.03.2017 geäußerten Ansicht, dass das Körperschaftsteuerverfahren 2008 der ehemaligen Bf/Holding nicht bescheidmäßig abgeschlossen worden sei, werde entgegnet, dass es ein solches Verfahren gar nicht geben habe können, weil bereits im Zeitpunkt der Außenprüfung und der Erkenntnis, dass das UmgrStG keine Anwendung finde, die Prüfungshandlungen gegenüber der vermeintlichen Rechtsnachfolgerin - begonnen und/oder forzusetzen gewesen wären. Dies sei nicht erfolgt.*

**15. Mit Schriftsatz vom 12.10.2017** wurden vom steuerlichen Vertreter der Bf nach ausführlicher Erörterung der Sach- und Rechtslage (insbesonders im Zusammenhang mit dem angefochtenen Sachbescheid betreffend Körperschaftsteuer) auf schriftlichem und telefonischem Wege unter anderem die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung betreffend den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 zurückgezogen.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

##### **I) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:**

Die Bf/Holding wurde im Jahr 1978 gegründet.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 01.09.2008 zwischen der Bf/Holding und der Bf trat die Bf im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in sämtliche Rechtspositionen der Bf/Holding (= übertragende bzw. den Anlass des Beschwerdeverfahrens bildende Gesellschaft) ein.

Die entsprechenden Generalversammlungsbeschlüsse wurden ebenfalls am 01.09.2008 gefasst.

Die **Löschung der Bf/Holding** infolge Verschmelzung per 01.09.2008 wurde **am 23.12.2008** im Firmenbuch eingetragen.

Mit **Körperschaftsteuer(erst)bescheid vom 02.02.2010** wurde die Bf/Holding vom Finanzamt erstmals zur Körperschaftsteuer 2008 veranlagt. Dieser Bescheid war an die **Bf/Holding als Bescheidadressatin** gerichtet.

Nach einer Betriebsprüfung ergingen weitere Bescheide vom 13.08.2012 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2008 und Anspruchszinsen 2008 wiederum an die Bf/Holding.

Nach Einwendung des steuerlichen Vertreters der Bf, dass die Bf/Holding mit Wirkung vom 23.12.2008 im Firmenbuch des zuständigen Landesgerichtes gelöscht worden sei, weshalb ein an sie gerichteter Bescheid nicht mehr rechtswirksam an sie zugestellt habe werden können, erließ das Finanzamt neuerliche Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008, Körperschaftsteuer 2008 und Anspruchszinsen 2008 vom 21.11.2012. Gegen diese ist die gegenständliche Beschwerde gerichtet.

**Strittig** war aufgrund dieser Beschwerde

- die Zulässigkeit der Wiederaufnahme,
- die Besteuerung der "Stillen Reserven" der Grundstücke wegen Versagung der Anerkennung der Anwendung des Art. VI UmgrStG auf die gegenständlichen Spaltungsvorgänge infolge fehlender Teilbetriebseigenschaft,
- die Zulässigkeit der Vorschreibung von Anspruchszinsen im Zusammenhang mit der Vorschreibung von zusätzlicher Körperschaftsteuer für das Jahr 2008.

Mit **gegenständlichem Beschluss** wird die Beschwerde gegen den Bescheid über die **Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008** erledigt.

Über die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 sowie den Anspruchszinsenbescheid 2008 wird mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes, GZ. RV/5100233/2013, gesondert abgesprochen.

## **II) Beweiswürdigung:**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten der belangten Behörde, insbesonders dem Körperschaftsteuerakt betreffend die Bf/Holding.

Daraus sowie auch aus dem Arbeitsbogen des Betriebsprüfers ist der Umgründungsplan ersichtlich.

Der Verschmelzungsvertrag und die entsprechenden Generalversammlungsbeschlüsse vom 01.09.2008 erliegen in den bezughabenden Akten des Finanzamtes bzw. wurden vom steuerlichen Vertreter vorgelegt.

Die entsprechenden Daten ergeben sich auch aus den Firmenbuchauszügen betreffend die Bf und die Bf/Holding.

Aus diesen Firmenbuchauszügen ergibt sich auch eindeutig, dass die **Bf/Holding** infolge Verschmelzung laut Generalsversammlungsbeschluss vom 01.09.2008 **am 23.12.2008 im Firmenbuch gelöscht** wurde.

Dass der Körperschaftsteuer(erst)bescheid vom 02.02.2010 an die Bf/Holding ergangen ist, ist eindeutig der im Körperschaftsteuerakt des Finanzamtes erliegenden Ausfertigung

zu entnehmen und wurde dies – über Vorhalt im Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 23.03.2017 – auch von der Bf nicht bestritten.

### **III) Rechtliche Beurteilung:**

#### **1. Rechtsgrundlagen:**

**1.1.** Gemäß § 260 Abs. 1 BAO idF BGBI I 14/2013 ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde. Gemäß § 260 Abs. 1 BAO idF BGBI I 14/2013 ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie
  - a) nicht zulässig ist oder
  - b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

**1.2.** Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers geltend die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

**1.3.** Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen war gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF vor BGBI I 14/2013 ua in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

**1.4.** Gemäß § 303 Abs. 1 BAO idF BGBI I 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen ua wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

**1.5.** Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist nach § 307 Abs. 1 erster Satz BAO unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

#### **2. Erwägungen:**

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Beschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können. Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen. Sind beide Bescheide mit Berufung (= nunmehr Beschwerde) angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (*Ritz, BAO*<sup>5</sup>, § 307 Tz 7; *VwGH* 28.02.2012, 2009/15/0170; *VwGH* 02.09.2009, 2005/15/0031) .

Im gegenständlichen Fall wurden von der Bf sowohl der Bescheid über die Wiederaufnahme betreffend Körperschaftsteuer 2008 als auch der Sachbescheid selbst (= Körperschaftssteuerbescheid 2008) mit Beschwerde (vormals Berufung) bekämpft.

Aufgrund obiger Ausführungen war daher auch im vorliegenden Fall zunächst über die Beschwerde gegen Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden; hierbei wurden folgende Erwägungen angestellt:

**2.1.** Jede Wiederaufnahme setzt begrifflich **ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren** voraus (*Ritz, BAO*<sup>5</sup>, § 303 Tz 4 unter Verweis auf *VwGH* 13.05.1971, 941/70; *VwGH* 28.10.2008, 2006/15/0102).

**2.2.** Wie sich aus dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2008 vom 21.11.2012 ergibt, bezieht sich die Wiederaufnahme auf das mit **Bescheid vom 02.02.2010** abgeschlossene Körperschaftsteuerverfahren 2008. Dieser Bescheid weist jedoch als **Bescheidadressat die "Bf/Holding"** aus.

**2.3.** Im Rahmen der gegen die ebenfalls an die Bf/Holding gerichteten ursprünglichen **Bescheide vom 13.08.2012** betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 und betreffend Körperschaftsteuer 2008 gerichteten Berufung war von der Bf vorgebracht worden, dass mit der Löschung dieser Gesellschaft im Firmenbuch mit Wirkung vom 23.12.2008 deren Rechtspersönlichkeit zu bestehen aufgehört habe und ab diesem Zeitpunkt an sie gerichtete Bescheide keine Wirksamkeit entfalten könnten.

Das Finanzamt schloss sich dieser Meinung an und erließ mit **Datum 21.11.2012** abermals einen Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2008, einen Körperschaftsteuerbescheid 2008 sowie einen Anspruchszinsenbescheid 2008, die abgesehen vom Bescheidadressaten (= nunmehr Bf als Rnf Bf/Holding) gleich lauteten wie jene vom 13.08.2012.

Auch das Bundesfinanzgericht teilt die von Finanzamt und Bf vertretene Ansicht, dass die nach 23.12.2008 an die Bf/Holding ergangen Bescheide keine Rechtswirksamkeit mehr begründen könnten; dies aus folgenden Gründen:

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen sämtliche sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten auf den Gesamtrechtsnachfolger über.

**Mit der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften nach Art. I UmgrStG geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft über; die übernehmende Gesellschaft tritt in die Rechtstellung der übertragenden Gesellschaft ein.**

Mit der (hier am 23.12.2008 auf Grundlage des Verschmelzungsvertrages vom 01.09.2008 und der Generalversammlungsbeschlüsse vom gleichen Tag erfolgten) Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch geht die übertragende Gesellschaft unter (vgl. VwGH 19.01.2005, 2004/13/0164). Folglich kann diese ab dem Zeitpunkt der Verschmelzung nicht mehr rechtswirksam Subjekt abgabenrechtlicher Rechte und Pflichten und daher auch nicht mehr Adressat eines abgabenrechtlichen Bescheides sein (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0256). Erledigungen, die an ein nicht (mehr) existierendes Rechtssubjekt gerichtet sind, gehen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ins Leere und vermögen keine Rechtswirkungen zu entfalten (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0256; VwGH 19.01.2005, 2004/13/0164; UFS 22.04.2010, RV/0006-W/03; UFS 17.01.2013, RV/3747-W/09).

**2.4.** Die obigen Ausführungen bedeuten, dass im gegenständlichen Fall alle nach dem 23.12.2008 an die "Bf/Holding" adressierten Bescheide ins Leere gegangen sind und keine Rechtswirkungen zu entfalten vermochten. Demgemäß waren nicht nur sämtliche nach der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide vom 13.08.2012 **unwirksam**, sondern auch **bereits der am 02.02.2010 erlassene Körperschaftsteuerbescheid 2008**.

Das entsprechende Körperschaftsteuerveranlagungsverfahren für das Jahr 2008 war somit noch nicht mittels rechtsgültigem Bescheid zum Abschluss gebracht worden.

**2.5.** Gemäß **§ 24 KStG 1988** wird die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Veranlagung ist die Festsetzung der Steuer durch Bescheid (VwGH 23.04.1998, 97/15/0216; *Brugger in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 24 Tz 13). Als Basis dient die Körperschaftsteuererklärung. Diese ist ein Anbringen im Sinne des § 85 BAO, das der Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde unterliegt (*Brugger in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 24 Tz 28).

Da der Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 02.02.2010 ins Leere gegangen war bzw. keine wirksame Erledigung des Anbringens "Körperschaftsteuererklärung 2008" dargestellt hatte, war das gegenständliche Körperschaftsteuerverfahren noch nicht bescheidmäßig abgeschlossen.

**2.6.** Dies bedeutet, dass eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO gar nicht durchgeführt werden konnte, sondern der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 21.11.2012 einen **Erstbescheid** im Rahmen der gemäß § 24 KStG 1988 durchzuführenden Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2008 darstellte.

Ein im noch immer anhängigen Körperschaftsteuer(erst)verfahren 2008 ergangener **Wiederaufnahmbescheid** musste folglich **ins Leere** gehen und ohne Wirkung bleiben. Die "Aufhebung" eines derartigen (nicht wirksamen) Bescheides kann - wie vom Verwaltungsgerichtshof festgestellt (siehe VwGH 28.10.2008, 2006/15/0102) - auch von vornherein nicht die Rechtsfolgen des § 307 Abs. 3 BAO (= Zurücktreten des Verfahrens in die Lage vor Wiederaufnahme) nach sich ziehen.

**2.7.** Geht ein Bescheid ins Leere und entfaltet er keine Wirkung, ist eine dagegen gerichtete Berufung bzw. Beschwerde mangels Bescheidqualität unzulässig (VwGH 19.04.2006, 2002/13/0193; VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316).

Unzulässige Beschwerden sind gemäß **§ 260 Abs. 1 lit. a BAO idF BGBI I 14/2013** mit Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes oder mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zurückzuweisen (siehe auch UFS 08.07.2013, RV/0203-L/13; UFS 29.04.2013, RV/0330-S/10; UFS 06.03.2013, RV/0937-G/11 zur im Wesentlichen gleichlautenden Rechtslage des § 273 BAO idF vor BGBI I 14/2013).

Demzufolge war auch die gegenständliche Beschwerde gegen den nicht wirksamen Wiederaufnahmebescheid vom 21.11.2012 zurückzuweisen. Eine Zurückweisung durch das Bundesfinanzgericht hat mittels Beschluss zu erfolgen (§ 278 BAO).

**2.8.** Soweit sich dies nicht ohnehin schon aus den obigen Ausführungen ergibt, sei der Vollständigkeit halber zu den Einwendungen der Bf bezüglich Wiederaufnahme ergänzend darauf hingewiesen, dass eine Rechtskraft des Wiederaufnahmebescheides vom 13.08.2012 nicht eintreten hatte können, weil dieser - wie übereinstimmend festgestellt - an einen Bescheidadressaten ohne eigene Rechtspersönlichkeit (= Bf/Holding) ergangen war und der behördlichen Erledigung damit keine Bescheidqualität zukommen konnte. Da auch der im gegenständlichen Beschwerdeverfahren angefochtene Wiederaufnahmebescheid ins Leere gegangen ist und tatsächlich nicht die verfahrensrechtliche Rechtsgrundlage für die Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides 2008 vom 21.11.2012 bildet, sind auch die rechts- bzw. verfassungsrechtlichen Bedenken der Bf gegen die verspätete (vermeintliche) Wiederaufnahme im gegenständlichen Verfahren ohne Bedeutung, sodass auf diese nicht mehr näher einzugehen war.

**2.9.** Angemerkt wird abschließend, dass nach nunmehriger Erledigung der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2008 mittels gegenständlichem Beschluss über die gleichzeitig eingebrachte Beschwerde gegen den Körperschaftsteuer- und Anspruchszinsenbescheid 2008 mit gesondertem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes, GZ. RV/5100233/2013, abgesprochen wird.

#### **IV) Zur Zulässigkeit der Revision:**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn er von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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 (**Art. 133 Abs. 9 iVm Abs. 4 B-VG**).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in seinem Erkenntnis VwGH 28.10.2008, 2006/15/0102, ausgesprochen, dass ein Wiederaufnahmebescheid, der in einem offenen Abgabenverfahren ergeht, ins Leere geht. Eine gegen einen solchen Bescheid

gerichtete Berufung ist mangels Bescheidqualität zurückzuweisen (VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316). Aufgrund der vorliegenden Rechtsprechung lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 23. Oktober 2017