

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. als beisitzenden Richter, Mag. Natascha Kummer als fachkundige Laienrichterin und Mag. Ulrike Richter als fachkundige Laienrichterin in nichtöffentlicher Sitzung am 21.8.2018 über die Beschwerde vom 3.10.2013 der Bf, Adr, vertreten durch Roth Die Steuerberater GmbH (vormals: SOT Süd-Ost Treuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft), Hauptplatz 11, 7400 Oberwart, betreffend Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 16.11.2010 zur Steuernummer 38 1*****, im Beisein der Richterin Mag. Diana Sammer als Schriftführerin den Beschluss gefasst:

- I. Die Beschwerde wird gem. § 278 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.
- II. Der Vorlageantrag wird gem. § 278 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 260 Abs. 1 lit. a BAO und § 264 Abs. 4 lit. e BAO als unzulässig zurückgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf / Sachverhaltsdarstellung

Im Jahr 2012 begann das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (belangte Behörde) bei der Beschwerdeführerin (einer GmbH & Co KG) eine Außenprüfung durchzuführen. Im August 2013 fand die Schlussbesprechung statt. Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ist mit 3.9.2013 datiert und an die Beschwerdeführerin (zH des Geschäftsführers der Komplementärin bzw. des Vertreters gem § 81 BAO) gerichtet. Gegenstand der Prüfung war unter anderem die Gewinnfeststellung des Jahres 2009. Die einzige steuerliche Feststellung betraf den Entnahmewert einer Liegenschaft aus dem Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten im Zuge einer Umgründung. Der einzige Kommanditist hat seinen Kommanditanteil an der Bf (Beschwerdeführerin) in die Komplementärin mit Stichtag 30. Juni 2009 rückwirkend eingebracht.

Während die Beschwerdeführerin den Wert des entnommenen Vermögens mit € 148.283,-- bezifferte und sich auf ein Sachverständigengutachten stützte, gelangte die belangte Behörde - unter Einbeziehung des Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung der Steuer- und Zollkoordination des Bundesministeriums für Finanzen - zu einem Wert des entnommenen Vermögens von € 290.000.

Am 9.9.2013 richtete die belangte Behörde an die bf GmbH & Co KG sowohl ein als Wiederaufnahmebescheid (Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO) bezeichnetes Dokument als auch ein als (neuen) Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO (Sachbescheid) für das Jahr 2009 bezeichnetes Dokument und folgte der Feststellung der Außenprüfung.

Beide Erledigungen sind wie folgt adressiert:

"Bf

z.H. Gf_Komplementärin

Straße1

Ort1"

Mit Schriftsatz vom 3.10.2013 wurde durch den steuerlichen Vertreter ein Rechtsmittel erhoben, das wie folgt lautet:

"St. Nr. 1*****-27, Bf,

Bescheid Feststellung der Einkünfte 2009 vom 9.9.2013

*St. Nr. 2*****-26, Gf_Komplementärin*

Wiederaufnahme Einkommensteuerbescheid 2009 vom 10.9.2013

Wiederaufnahme Einkommensteuerbescheid 2010 vom 10.9.2013

Bescheid über die Festsetzung von Anspruchsziens 2009 vom 10.9.2013

BERUFUNG UND STUNDUNGSANSUCHEN

Namens und im Auftrag unseres oben genannten Mandanten erheben wir gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2009 vom 9.9.2013, sowie gegen alle oben näher bezeichneten Bescheide für den Gesellschafter Gf_Komplementärin, innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der

Berufung,

und beantragen den Entnahmewert der Liegenschaft mit € 148.283--, sowie die Restnutzungsdauer mit 40 Jahren, gemäß dem Gutachten von SV Ing. Sachverständiger, festzusetzen.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Betriebsprüfung wurde der Entnahmewert für die Liegenschaft in Ort2 aus dem Sonderbetriebsvermögen, anlässlich einer Umgründung, von ursprünglich € 148.283,00 auf € 290.000,00 erhöht. Die Nutzungsdauer wurde im Zuge der Betriebsprüfung von 40 auf 49 Jahren erhöht. Daraus ergibt sich eine Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb um € 141.717,00 im Jahr 2009. Die Veränderung der Nutzungsdauern ergibt eine im Prüfbericht vom 9.9.2013 näher berechnete Veränderung

beim Einkommen aus Vermietung und Verpachtung von € -981,58 (2009) und € -1.963,17 (2010). Für das Jahr 2011 ist bisher keine Wiederaufnahme erfolgt.

Als Begründung erlauben wir uns anzuführen, dass die Feststellung des Entnahmewertes zum 30.6.2009 iHv € 148.283,-- nachweislich durch ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen erfolgte. Darüber hinaus lag als Vergleichswert der im Jahr 2004 vorangehenden Erwerb der Liegenschaft um € 161.000,-- von der Masseverwalterin Frau Mag. AB vor. Sämtliche Unterlagen wurden dem Finanzamt bereits vorgelegt und die Fragen vom Sachverständigen und dem Steuerpflichtigen ausführlich erläutert.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde nun der Entnahmewert iHv € 290.000,-- auf Grund der mit 3.6.2013 datierten Stellungnahme vom BMF, HR CD, festgesetzt. Die von uns eingewendeten Bedenken gegen die ordnungsgemäße Feststellung des Verkehrswertes wurden nicht berücksichtigt:

- a) Hofrat CD hat keine Befundaufnahme gemacht und die Liegenschaft nicht einmal in Natura gesehen.
- b) Der Verkehrswert wurde unter neuen Annahmen, die nicht den Tatsachen entsprechen, vom BMF berechnet.
- c) Auf Grund der uns nicht nachgewiesenen Qualifikation des Herrn Hofrat CD als Immobiliensachverständigen müssen wir annehmen, dass es sich um kein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen handelt.
- d) Die Stellungnahme weist offensichtliche Fehler auf:
 - Bodenwert - Fläche entspricht nicht dem Grundbuchsstand;
 - Gebäudewert - einfache Holzbauweise nicht in der Lebensdauer berücksichtigt;
 - zu Grunde gelegte Miete ist weder ortsüblich noch marktkonform.
- e) Im Übrigen verweisen wir auf die Stellungnahmen des Sachverständigen vom 18.7.2013 und 18.10.2012, sowie den aktuellen Grundbuchsatzzug. Herr Ing. Sachverständiger ist ein renommierter und gerichtlich anerkannter Sachverständiger in Ostösterreich mit jahrzehntelanger Erfahrung.

Der Kompromissvorschlag der BP über die Festsetzung des Entnahmewertes zum 30.6.2009 auf Basis des Gutachtens von SV Ing. Sachverständiger zum Wert von € 241.623,--, welches anlässlich des Verkaufs im Jahr 2002 von Frau Mag. AB beauftragt wurde, ist für uns ebenfalls nicht schlüssig. Der tatsächliche Verkauf erfolgte letztendlich zum Wert von € 161.000,-- an unseren Klienten Herrn Gf_Komplementärin.

Die Liegenschaft wird seit der Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen der Bf zu gleichen Konditionen an die Nachfolgegesellschaft Komplementärin vermietet. Seit der Anschaffung bis zur Entnahme wurden keine nennenswerten Adaptierungen am Gebäude vorgenommen, sodass die Bausubstanz seit 2004 unverändert auch im Jahr 2009 vorhanden war - jedoch um die Abnutzung verringert.

Seit der Finanzkrise bestehen nachweislich Überkapazitäten im Immobilienbereich. Wie wir aus eigener Erfahrung wissen, gibt es eine Reihe von leerstehenden Objekten in der Region, die weder vermietet noch verkauft werden können. Nach unserer Ansicht ist die Annahme der Wertsteigerung von 161 T€ auf 290 T€, dh um 80%, in 5 Jahren irreale.

Gemäß § 6 Z 4 Einkommensteuergesetz sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu bewerten. Der Teilwert entspricht dem Wert, den ein Erwerber des gesamten Betriebes dem einzelnen Wirtschaftsgut zuordnen würde (EStRl Rz 2230). Dabei ist der Wert für den Betrieb ausschlaggebend. Weiters wird in Rz 2232 ausgeführt, dass bei zeitlicher naheliegender Anschaffung und Bewertung der Kaufpreis als Grundlage für den Teilwert angenommen werden kann. Im Übrigen sind von den Anschaffungskosten die getätigten Abschreibungen zu vermindern. Die Bewertung habe im Schätzungswege nach anerkannten Bewertungsmethoden zu erfolgen (Rz 2636 EStRl).

Wir haben daher Bedenken, ob verfahrensrechtlich richtig vorgegangen wurde - insbesondere hinsichtlich der Vorschriften über die Bestellung von Sachverständigen gemäß §§ 177 ff BAO bzw. die Beweiswürdigung gemäß § 167 BAO."

Der Beschwerde angehängt waren zwei Stellungnahmen des SV Ing. Sachverständiger zu einem Schreiben des Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung der Steuer- und Zollkoordination vom 3.3.2013 und zu einem Schreiben der belangten Behörde. Darin führte der Sachverständige Ing. Sachverständiger aus, dass das Schreiben vom 3.3.2013 für ihn nicht nachvollziehbar wäre und die Werte, wie sie vom Finanzamt ermittelt wurden, weit überhöht seien.

Beschwerdevorentscheidung

Am 14.5.2014 übermittelte die belangte Behörde der bf GmbH & Co KG ein als Beschwerdevorentscheidung zum Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2009 bezeichnetes Dokument. Die belangte Behörde hat auf Grund der Beschwerde vom 3.10.2013 den angefochtenen Bescheid vom 9.9.2013 abgeändert und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb dabei um € 48.625,-- erhöht (Verböserung).

In einer zusätzlichen Bescheidbegründung (datiert mit 13.5.2014) begründet die belangte Behörde ihre Entscheidung wie folgt:

"In Ihrem Berufungsbegehren wenden Sie ein, dass die Behörde ein von Ihnen vorgelegtes Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen im Rahmen der freien Beweiswürdigung verworfen und auch die von Ihnen nachgewiesenen fortgeschriebenen Anschaffungskosten nicht als Entnahmeteilwert für das Betriebsgebäude herangezogen hat.

Diesen Einwendungen ist zu entgegnen, dass die Anschaffung anlässlich eines gerichtlichen Versteigerungsverfahrens erfolgte und die Liegenschaft um einen Kaufpreis der wesentlich unter dem damaligen Schätzwert lag, erworben wurde, weshalb die

ursprünglichen Anschaffungskosten als Ausgangsbasis für eine Wertermittlung jedenfalls ungeeignet waren.

Die Unschlüssigkeit des der Behörde vorgelegten Gutachtens, welche den Ausführungen des BP-Berichtes folgend auch im Wege eines Erörterungsverfahrens nicht beseitigt werden konnte, führte letztlich dazu, dass die Behörde einen Immobilienexperten des BMF zur Ermittlung des Entnahmewertes herangezogen hat.

Ihr Berufungsbegehren richtet sich auch gegen die Vorgangsweise des BMF-Immobilienexperten. Sie beanstanden die fehlende Besichtigung der Liegenschaft und die ebenfalls fehlende Befundaufnahme. Auch beanstanden Sie offensichtliche Fehler in der Wertermittlung und verweisen auf eine unrichtig berücksichtigte Fläche, eine in der Lebensdauer nicht beachtete einfache Holzbauweise und eine nicht marktkonforme Miete.

Zu diesen Vorhaltungen wird auf die - als ergänzende Begründung zur Beschwerdeerledigung - beiliegende Stellungnahme des BMF-Immobilienexperten verwiesen.

Ihrem Vorbringen, dass bei Entnahme einer Liegenschaft anlässlich eines Umgründungsvorganges nach dem Umgründungssteuergesetz der Teilwert und nicht der gemeine Wert als Entnahmewert zum Ansatz kommen muss, kann zugestimmt werden. Der beigezogene Immobilienexperte des BMF hat nun in seiner Stellungnahme zu dem Beschwerdevorbringen den Teilwert zum 30.06.2009 unter Einbeziehung der anlässlich der Besichtigung festgestellten Mängel ermittelt und dieser Wert wird von der Behörde in der Beschwerdeerledigung als Entnahmewert angesetzt, was im Ergebnis zu einer gegenüber dem Erstbescheid verbösernden Beschwerdevorentscheidung führt."

Die Erledigung ist, wie auch die zusätzliche Bescheidbegründung, wie folgt adressiert:

"Bf

z.H. Gf_Komplementärin

Straße1

Ort1"

Vorlageantrag

Am 12.6.2014 stellte der steuerliche Vertreter für die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht unter Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat. Darüber hinaus enthält der Vorlageantrag noch Ausführungen zur Wertermittlung und zum Verfahrensverlauf.

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangerter Behörde im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059-1 zugewiesen.

Aktenanforderung durch das Gericht

Mit E-Mail vom 21.6.2018 hat das Gericht die belangte Behörde ersucht, den Papierakt zur Steuernummer 38 1***** (Bf) zur Verfügung zu stellen. Diesem Ersuchen kam das Finanzamt zeitnah nach.

Im Papierakt der belangten Behörde befinden sich auch zwei Anzeigen gemäß § 43 Abs 1 UmgrStG vom 30.3.2010. In der ersten Anzeige wurde bekannt gegeben, dass Gf_Komplementärin seinen Kommanditanteil unter Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens an der Bf nach Artikel III in die Komplementärin eingebracht hat. Schließlich wird in der Anzeige noch dargelegt, dass es zu einer Anwachsung gem. § 142 UGB und zur Auflösung der KG ohne Liquidation komme.

In der zweiten Anzeige gemäß § 43 Abs 1 UmgrStG, die ebenfalls mit 30.3.2010 datiert und am selben Tag bei der belangten Behörde eingelangt ist, wird bekannt gegeben, dass die Komplementärin drei Teilbetriebe in eine sich in Gründung befindliche Gesellschaft eingebracht hat.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Bf (Beschwerdeführerin), eine GmbH & Co KG, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 3.11.2003 gegründet und im Firmenbuch des Landesgerichts Eisenstadt unter Nummer FN1 eingetragen. Gesellschafter waren die Komplementärin (FN2) als Komplementärin und Gf_Komplementärin als Kommanditist. Der Geschäftszweig der Bf war die Zimmerei, Dachdeckerei und Spenglerei.

Mit notariellem Einbringungsvertrag vom 26.3.2010 brachte Gf_Komplementärin seinen Kommanditanteil in die Komplementärin (FN2), eine GmbH, rückwirkend zum 30.6.2009 ein. Zu diesem Stichtag wurde eine Einbringungsbilanz aufgestellt, die ein Eigenkapital in Höhe von € 204.829,91 aufweist. Im Zuge dieser Einbringung wurde eine Liegenschaft, die sich im Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden befunden hatte, zurückbehalten. Am 7.4.2010 wurden im Firmenbuch bei der Bf (FN1), der GmbH & Co KG, die Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch die Komplementärin (FN2), der GmbH, eingetragen und vermerkt, dass die KG aufgelöst und gelöscht ist.

In einem zweiten Umgründungsschritt erfolgte durch die Komplementärin (FN2) die Gründung einer neuen Gesellschaft, in welche als Sacheinlage drei Teilbetriebe eingebracht wurden.

Im Jänner 2012 begann die Außenprüfung, in deren Folge die angefochtenen Bescheide erlassen wurden und der Entnahmewert der Liegenschaft abweichend von der Erklärung der Beschwerdeführerin festgesetzt wurde.

Sowohl das als (Erst)Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2009 vom 16.11.2010 bezeichnete Dokument, als auch der Prüfungsauftrag vom 15.11.2011, die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26.8.2013, der Bericht über die Außenprüfung vom 3.9.2013, die als Bescheide vom 9.9.2013 (Wiederaufnahmebescheid und neuer Feststellungsbescheid für 2009) bezeichneten Dokumente, das als Beschwerdevorentscheidung vom 14.5.2014 bezeichnete Dokument sowie die zusätzliche Begründung zur Beschwerdevorentscheidung (datiert mit 13.5.2014) nennen als Adressaten die Bf.

Das Rechtsmittel vom 3.10.2013 ist (auch) gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 2009 gerichtet. Eine diesbezügliche Beschwerdevorentscheidung wurde nicht erlassen. Auch im Vorlagebericht ist der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht erwähnt.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Einbringung gründen sich aus dem Firmenbuchauszug der Bf sowie auf die in der Urkundensammlung des Firmenbuchgerichts hinterlegten Urkunden, nämlich den Notariatsakt vom 26.3.2010 (Einbringungsvertrag) und den Umgründungsplan vom 26.3.2010. Die Feststellung zur zweiten Einbringung, nämlich die Sacheinlage von Teilbetrieben in eine neu zu gründende Gesellschaft basieren einerseits auf dem Umgründungsplan vom 26.3.2010 sowie aus dem Firmenbuchauszug zur neu gegründeten GmbH (FN3)

Die Feststellungen zur Bescheidadressierung ergeben sich aus dem unstrittigen Akteninhalt.

In der Beschwerde wird in der fett gedruckten Überschrift zur Steuernummer 1***** betreffend Bf zwar nur der Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2009 vom 9.9.2013 erwähnt. Hingegen wird im darunterstehenden Text ausdrücklich nur der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 2009 vom 9.9.2013 genannt. Im Ergebnis sind in der Beschwerde beide Erledigungen als angefochten genannt.

Rechtsgrundlagen

§ 19 BAO lautet:

§ 19 (1) Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

(2) Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersonlichkeit gehen deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiervon keine Änderung ein.

§ 78 BAO lautet :

§ 78. (1) Partei im Abgabenverfahren ist der Abgabepflichtige (§ 77), im Beschwerdeverfahren auch jeder, der eine Beschwerde einbringt (Beschwerdeführer), einem Beschwerdeverfahren beigetreten ist (§§ 257 bis 259) oder, ohne Beschwerdeführer zu sein, einen Vorlageantrag (§ 264) gestellt hat.

(2) Parteien des Abgabenverfahrens sind ferner,

- a) wenn die Erlassung von Feststellungsbescheiden vorgesehen ist, diejenigen, an die diese Bescheide ergehen (§ 191 Abs. 1 und 2);
- b) wenn nach den Abgabenvorschriften Steuermeßbeträge oder Einheitswerte zu zerlegen oder zuzuteilen sind, die Körperschaften, denen ein Zerlegungsanteil zugeteilt worden ist oder die auf eine Zuteilung Anspruch erheben.

(3) Andere als die genannten Personen haben die Rechtsstellung einer Partei dann und insoweit, als sie auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder als sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie bezieht.

§ 93 BAO lautet:

§ 93 (1) Für schriftliche Bescheide gelten außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

(2) Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;
- b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, daß das Rechtsmittel begründet werden muß und daß ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

(4) Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erkennt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.

(5) Ist in dem Bescheid eine kürzere oder längere als die gesetzliche Frist angegeben, so gilt das innerhalb der gesetzlichen oder der angegebenen längeren Frist eingebrachte Rechtsmittel als rechtzeitig erhoben.

(6) Enthält der Bescheid keine oder eine unrichtige Angabe über die Abgabenbehörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist das Rechtsmittel richtig eingebracht, wenn es bei der Abgabenbehörde, die den Bescheid ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Abgabenbehörde eingebracht wurde.

§ 116 BAO lautet:

§ 116. (1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

§ 191 BAO lautet:

§ 191. (1) Der Feststellungsbescheid ergeht

a) in den Fällen des § 186: an denjenigen, dem die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) zugerechnet wird, wenn jedoch am Gegenstand der Feststellung mehrere beteiligt sind, an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, an der die Beteiligung im Feststellungszeitpunkt bestanden hat;

(Anm.: lit. b) aufgehoben durch BGBl. I Nr. 14/2013)

c) in den Fällen des § 188: an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind;

(Anm.: lit. d) aufgehoben durch BGBl. I Nr. 14/2013)

e) in allen übrigen Fällen: an die von der Feststellung Betroffenen.

(2) Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendigt, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

(3) Einheitliche Feststellungsbescheide (§ 186) wirken gegen alle, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind. Feststellungsbescheide (§ 188) wirken gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

(4) Ein Feststellungsbescheid, der gemäß § 186 über eine zum Grundbesitz zählende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) oder über eine Gewerbeberechtigung erlassen wird, wirkt auch gegen den Rechtsnachfolger, auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem Feststellungszeitpunkt übergegangen ist oder übergeht. Das gleiche gilt bei Nachfolge im Besitz.

(5) Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so steht dies der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den Übrigen, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

§ 260 BAO lautet:

7. Zur Überweisung der Beschwerde

§ 260. (1) Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zur Überweisung zuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

(2) Eine Bescheidbeschwerde darf nicht deshalb als unzulässig zur Überweisung gewiesen werden, weil sie vor Beginn der Beschwerdefrist eingebracht wurde.

§ 264 BAO lautet:

§ 264. (1) Gegen eine Beschwerdevorentscheidung kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung zu enthalten.

(2) Zur Einbringung eines Vorlageantrages ist befugt

- a) der Beschwerdeführer, ferner
- b) jeder, dem gegenüber die Beschwerdevorentscheidung wirkt.

(3) Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. Die Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung wird durch den Vorlageantrag nicht berührt. Bei Zurücknahme des Antrages gilt die Bescheidbeschwerde wieder als durch die Beschwerdevorentscheidung erledigt; dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt wurden, nur für den Fall der Zurücknahme aller dieser Anträge.

(4) Für Vorlageanträge sind sinngemäß anzuwenden:

- a) § 93 Abs. 4 und 5 sowie § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 5 (Frist),
- b) § 93 Abs. 6 und § 249 Abs. 1 (Einbringung),
- c) § 255 (Verzicht),
- d) § 256 (Zurücknahme),
- e) § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung),
- f) § 274 Abs. 3 Z 1 und 2 sowie Abs. 5 (Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung).

(5) Die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge obliegt dem Verwaltungsgericht.

(6) Erfolgt die Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Verwaltungsgericht nicht innerhalb von zwei Monaten ab Einbringung des Vorlageantrages bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 3 und 4 (Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde, so kann die Partei (§ 78) beim Verwaltungsgericht eine Vorlageerinnerung einbringen. Diese wirkt wie eine Vorlage der Beschwerde. Sie hat die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides, der Beschwerdevorentscheidung und des Vorlageantrages zu enthalten.

(7) Durch die Aufhebung einer Beschwerdevorentscheidung scheidet der Vorlageantrag aus dem Rechtsbestand aus.

§ 274 BAO lautet:

§ 274. (1) Über die Beschwerde hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

- 1. wenn es beantragt wird
 - a) in der Beschwerde,
 - b) im Vorlageantrag (§ 264),
 - c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder
 - d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monates nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides, oder
- 2. Wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

(2) Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Senat, so hat eine mündliche Verhandlung weiters stattzufinden,

- 1. wenn es der Senatsvorsitzende für erforderlich hält oder
- 2. wenn es der Senat auf Antrag eines Mitglieds beschließt.

(3) Der Senat kann ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Beschwerde

1. als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebbracht zurückzuweisen ist (§ 260),
2. als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären ist oder
3. wenn eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (§ 278).

(4) Der Senatsvorsitzende hat den Ort und den Zeitpunkt der Verhandlung zu bestimmen. Hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind die Parteien mit dem Beifügen vorzuladen, dass ihr Fernbleiben der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht.

(5) Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Einzelrichter und hat nach Abs. 1 eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind Abs. 3 und 4 sowie § 273 Abs. 1, § 275 und § 277 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden; hierbei sind die Obliegenheiten und Befugnisse des Senatsvorsitzenden dem Einzelrichter auferlegt bzw. eingeräumt.

§ 142 UGB lautet:

Übergang des Gesellschaftsvermögens

§ 142. (1) Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über.

(2) Der ausscheidende Gesellschafter ist in sinngemäßer Anwendung der §§ 137 und 138 abzufinden.

Rechtliche Erwägungen

Parteien des Verfahrens

Partei im Beschwerdeverfahren ist jeder, der eine Beschwerde einbringt. In der Beschwerde vom 3.10.2013 heißt es, dass die Berufung "namens und im Auftrag unserer oben genannten Mandanten" gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2009 erhoben wird. Die Beschwerde nennt im fett gedruckten Teil einerseits die Bf hinsichtlich des Feststellungsverfahrens und Gf_Komplementärin hinsichtlich der Wiederaufnahmeverfahren für seine Einkommensteuerverfahren 2009 und 2010.

Durch die Einbringung und Vermögensübernahme nach § 142 UGB kommt es zur Gesamtrechtsnachfolge (siehe dazu unten). Gesamtrechtsnachfolger ist die - sodann ehemalige - Komplementärin, nämlich die Komplementärin (FN2), die im Juni 2010 in Komplementärin_nN umbenannt (Namensänderung) wurde. Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger

über. Der Gesamtrechtsnachfolger tritt somit in materiell- und in verfahrensrechtlicher Sicht voll an die Stelle des Rechtsvorgängers (VwGH 28.06.2007, 2006/16/0199). Nach § 78 Abs 2 lit a BAO wäre eine existente KG im Verfahren zur Erlassung der Bescheide über die Feststellung von Einkünften Partei (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 78 Tz 1). Darüber hinaus ist gem. § 246 Abs 2 BAO zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen Feststellungsbescheide jeder befugt, gegen den diese Bescheide wirken. Der beschwerdegegenständliche Feststellungsbescheid sollte gegen die Komplementärin_nN (vormals Komplementärin) und gegen Gf_Komplementärin wirken.

Somit ist davon auszugehen, dass die Beschwerde von den Parteien bzw. zumindest von einer Partei iSd § 77 BAO eingebracht wurde.

Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts:

Beschwerden (§§ 243 ff BAO) stellen Anbringen zur Geltendmachung von Rechten iSd § 85 BAO dar (zB *Ritz*, BAO⁶, § 85 Tz 5). Bei der Beurteilung von Anbringen kommt es zwar nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel eines Parteischritts an. Bei einem eindeutigen Inhalt des Anbringens kommt es aber auf eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht an (VwGH 16.3.1994, 93/13/0213). Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (VwGH 24.9.2014, 2011/13/0082). Für den Fall der Beseitigung eines Wiederaufnahmebescheides wird wegen des unlösbarsten rechtlichen Zusammenhangs auch der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Sachbescheid seiner Wirksamkeit beraubt, denn ohne Wiederaufnahme darf ein solcher nicht ergehen. Wird jener aufgehoben, ist auch der mit ihm verbunden ergangene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand beseitigt. Sofern bereits ein Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid Erfolg hat, ist dem Rechtsschutz des Beschwerdeführers genüge getan, ohne dass die materielle Richtigkeit des Sachbescheides geprüft werden müsste, da es diesen Bescheid dann gar nicht mehr gibt. Die Beschwerde vom 3.10.2013 war daher auch als gegen den Wiederaufnahmebescheid gerichtet zu werten - nicht nur als Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid vom 9.9.2013.

Vorfrage: Bescheidqualität des Wiederaufnahmebescheides vom 9.9.2013

Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet, ein vorweg zu klarendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde - oder derselben Behörde in einem anderen Verfahren - ist (VwGH 15.1.2008, 2006/15/0219; *Ritz*, BAO⁶, § 116 Tz 1).

Die Beurteilung, ob es sich bei dem als Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2009 vom 9.9.2013 bezeichneten Dokument tatsächlich um einen Bescheid handelt, ist ebenso eine Vorfrage, wie die Frage der Nichtigkeit eines Grundlagenbeschiedes als Vorfrage im abgeleiteten Verfahren zu klären ist (zB BFG 14.11.2017, RV/7103712/2015).

Der Bescheidadressat, also die Person, an die der Bescheid ergeht, ist im Spruch des Bescheides namentlich zu nennen, wobei eine Nennung im Adressfeld reicht (VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0024). Nach ständiger Rechtsprechung wird dem Gebot des § 93 Abs 2 BAO nur entsprochen, wenn die im Spruch bezeichneten Adressaten, jene Person(en), an die der Bescheid gerichtet ist, gesetzmäßig bezeichnet wird/werden. Die mit der Personenumschreibung eines Bescheides getroffene Wahl des Normadressaten ist konstituierendes Merkmal des individuellen Verwaltungsaktes (zB VwGH 28.6.2012, 2008/15/0332). Die Behörde hat deutlich und klar zum Ausdruck zu bringen, welchen Personen gegenüber sie die in Betracht kommende Verwaltungsangelegenheit in förmlicher Weise gestalten will.

Die Wirkung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO tritt nur beim kumulativen Vorliegen folgender Voraussetzungen ein (VwGH 30.1.2013, 2012/13/0027):

1. der Bescheid muss in seinem Spruch seinen Adressaten gesetzmäßig bezeichnen (§ 191 Abs 1 lit c bzw § 191 Abs 2 BAO iVm § 93 Abs 2 BAO);
2. der Bescheid muss seinem Adressaten zugestellt sein oder kraft Zustellfiktion ihm gegenüber als zugestellt gelten (§ 97 Abs 1 BAO iVm § 101 Abs 3 und 4 BAO).

Das Fehlen auch nur einer dieser Voraussetzungen steht der Wirksamkeit einer behördlichen Erledigung als Bescheid entgegen.

§ 191 Abs 1 und Abs 2 BAO gelten auch für Wiederaufnahmbescheide im Zusammenhang mit Feststellungsbescheiden (VwGH 31.5.1994, 91/14/0140).

Gemäß § 19 Abs 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Gesamtrechtsnachfolge liegt insbesondere bei einer Übernahme gemäß § 142 UGB vor (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0245).

Die bloße Auflösung und Löschung (etwa) einer Kommanditgesellschaft bedeutet noch nicht deren Vollbeendigung, weshalb eine Kommanditgesellschaft, solange nicht eine Abwicklung ihrer Rechtsverhältnisse u.a. zum Abgabengläubiger erfolgt ist, auch im Abgabenverfahren ihre Angelegenheiten betreffend die Parteifähigkeit beibehält. Allerdings trifft dies nicht zu, wenn die Kommanditgesellschaft beendet wird und ein Gesamtrechtsnachfolger vorhanden ist, wie es etwa bei einer Vermögensübernahme nach § 142 UGB nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Fall ist (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026). Eine Geschäftsübernahme gemäß § 142 UGB bewirkt die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch den übernehmenden Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt wird (VwGH 13.4.2005, 2005/13/0004; VwGH 28.6.2012, 2008/15/0332).

Durch die Einbringung des Mitunternehmeranteils des Kommanditisten in die Komplementär-GmbH ist der vorletzte Gesellschafter der Personengesellschaft weggefallen. Die dadurch bewirkte Vermögensübertragung hatte die Vollbeendigung der KG zur Folge.

Damit wären aber die Erledigungen vom 9.9.2013 im Sinne des § 191 Abs 2 BAO (dem Gebot der Einheitlichkeit für Grundlagenbescheide nach § 188 BAO entsprechend) an alle ehemals Beteiligten zu richten gewesen, denen Einkünfte zugeflossen sind. In Betracht kommt eine Bescheidadressierung "An A, B und C als ehemalige Gesellschafter der X-KG" (vgl bspw *Drapela/Knechtl/Moser/Wagner*, Die Personengesellschaft in der Steuererklärung 2017, 6). Tatsächlich lautet (auch) der Bescheidadressat am als Wiederaufnahmebescheid vom 9.9.2013 bezeichneten Dokument wie folgt:

"Bf

z.H. Gf_Komplementärin

Straße1

Ort1

Der erkennende Senat kommt auf Grund der eindeutigen Nennung der KG im Spruch des Bescheides, zu dem auch das Adressfeld gehört (VwGH 4.11.2009, 2009/17/0022) zu dem Ergebnis, dass es bei dem als Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2009 vom 9.9.2013 bezeichneten Dokument um keinen Bescheid handelt, da es den Bescheidadressaten im Zeitpunkt der Bescheiderstellung nicht mehr gab. Mangels Existenz des Bescheidempfängers kann an diesen auch keine Zustellung stattgefunden haben; damit ist das Dokument nicht als Bescheid wirksam (§ 97 BAO) geworden.

(Unerledigte) Beschwerde gegen das als Wiederaufnahmebescheid bezeichnete Dokument vom 9.9.2013

Auf Grund der gewählten Formulierung in der Beschwerde vom 3.10.2013 ("Namens und Auftrag [...] erheben wir gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte [...] das Rechtsmittel [...]") musste das Bundesfinanzgericht davon ausgehen, dass sich die Beschwerde vom 3.10.2013 auch gegen den vermeintlichen Wiederaufnahmebescheid richtete. Somit richtet sich die Beschwerde vom 3.10.2013 sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den Sachbescheid, wobei nicht ersichtlich ist, dass die belangte Behörde ein (wirksame) Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich der Wiederaufnahme erlassen hat.

Relevante Aussagen aus VwGH 29.1.2015, Ro 2015/15/0001:

Gemäß § 262 Abs 1 BAO ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdevorentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen. Gegen eine Beschwerdevorentscheidung

kann gemäß § 264 Abs 1 BAO innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden. Der Entscheidungspflicht des Bundesfinanzgerichtes unterliegt nach diesen Bestimmungen die von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Bescheidbeschwerde. Zuständig zu einer Entscheidung (in der Sache) ist das Bundesfinanzgericht freilich im Regelfall nur dann, wenn zuvor bereits die Abgabenbehörde mit Beschwerdevorentscheidung entschieden hat und dagegen ein Vorlageantrag erhoben wurde.

Relevante Aussagen aus VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0010:

- Die BAO sieht kein Zwischenverfahren darüber vor, ob die Zuständigkeit zur Erledigung einer Beschwerde vom Finanzamt auf das Bundesfinanzgericht (auch im Sinne des § 291 BAO) übergegangen ist oder dies trotz Vorlage der Beschwerde wegen des Fehlens einer (wirksam zugestellten) Beschwerdevorentscheidung oder mangels eines (wirksam eingebrochenen) Vorlageantrages nicht der Fall ist.
- Verneint das Bundesfinanzgericht nach der Vorlage der Beschwerde zu Unrecht seine Zuständigkeit, weil es fälschlich annimmt, es fehle an einer (wirksam zugestellten) Beschwerdevorentscheidung oder es sei kein Vorlageantrag (wirksam) eingebrochen worden, und unterlässt es daher die Erledigung der Beschwerde, so steht beiden Parteien des Verfahrens der Fristsetzungsantrag an den Verwaltungsgerichtshof offen. Die Entscheidungspflicht ist nach Ablauf der in § 291 BAO normierten Frist auch dann verletzt, wenn das Bundesfinanzgericht die Beschwerde an das nicht mehr zuständige Finanzamt zurück- oder an eine andere nicht zuständige Stelle weitergeleitet hat.

Bei Vorliegen einer Berufung (Beschwerde) gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid widerspricht es dem Gesetz, ein Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Berufung (Beschwerde) gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen. Eine derartige Vorgangsweise würde die Entscheidung über die Berufung (Beschwerde) gegen den Sachbescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belasten (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 24. Juni 2009, 2007/15/0041; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 307 E 47 und E 65f; *Ritz*, BAO⁶ § 307 Tz 7; *Stoll*, BAO, 2968), was mit einem Rechtsbehelf gegen die Rechtsmittelentscheidung (zB Erkenntnis des Verwaltungsgerichts) geltend gemacht werden kann (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193). *Stoll* führt weiter aus, dass das Schicksal des Sachbescheides vom Ergebnis des hinsichtlich der Zulässigkeit der Wiederaufnahme durchgeführten Rechtsmittelverfahrens abhängt, zumal für den Fall, dass das Formalverfahren zur Feststellung der Unzulässigkeit der Wiederaufnahme "und damit zur Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides" führt, auch der angefochtene Sachbescheid beseitigt wird. Eine Verletzung des § 307 Abs 1 BAO, der von der Erlassung von zwei Bescheiden spricht, wobei mit Erlassung nur die Wirkungen der Bekanntgabe (§ 97 BAO) angesprochen sein kann (vgl *Stoll*, BAO, 2960), kann nach der hier vertretenen Ansicht nur dann vorliegen, wenn es tatsächlich einen Wiederaufnahmebescheid gibt - somit ein Bescheid über die Wiederaufnahme eines Verfahrens einem Adressaten bekannt

gegeben wurde und dagegen ein Rechtsmittel erhoben wurde. Eine solche Konstellation liegt jedoch im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht vor; es gibt - mangels tauglichen Bescheidadressaten - keinen (Wiederaufnahme)Bescheid, der das Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO für das Jahr 2009 der (ehemaligen) Bf betrifft, der rechtlich existent geworden wäre. Somit kann in einer Formalerledigung hinsichtlich des (vermeintlichen) Sachbescheides keine Verletzung des § 307 Abs 1 BAO und keine diesbezügliche inhaltliche Rechtswidrigkeit vorliegen. Eine Zuständigkeit des Bundesfinanzgericht zur Entscheidung über die Beschwerde gegen den (vermeintlichen) Feststellungsbescheid gem § 188 BAO für das Jahr 2009 liegt somit vor.

Darüber hinaus ist noch Folgendes zu bedenken: Nachdem (auch) eine Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 9.9.2013 vorliegt und darin keine Gesetzwidrigkeit einer Verordnung und auch keine Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet wird, müsste das Finanzamt als belangte Behörde gem § 262 BAO eine Beschwerdevorentscheidung erlassen. Dabei kann es sich wohl nur um eine Beschwerdevorentscheidung handeln, welche die Zurückweisung (§ 260 Abs 1 lit a BAO) ausspricht, weil es die Bf im September 2013, im Zeitpunkt der Bescheiderstellung, nicht mehr gab. Damit wäre zwar die vom VwGH auf Grund des § 307 BAO vorgegebene Reihenfolge eingehalten, jedoch für niemanden etwas gewonnen, weil sich dadurch das Ergebnis der BFG-Entscheidung (beschlussmäßige Zurückweisung mangels Existenz eines Feststellungsbescheides 2009) nicht ändern würde. Lediglich das Verfahren würde eine Ausweitung erfahren.

Formalerledigung einer Beschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichts (§ 278 BAO):

Aus denselben Gründen, aus denen auch eine Beschwerdevorentscheidung als Formalerledigung zu erlassen ist, ist eine Beschwerde mit Beschluss gem § 278 BAO zu erledigen (zB Zurückweisung wegen Unzuständigkeit oder Verspätung). Liegt keiner der Anwendungsfälle einer verpflichteten Formalerledigung vor, kommt – bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen – ein kassatorischer Aufhebungsbeschluss nach § 278 Abs 1 BAO (Aufhebung und Zurückverweisung) in Betracht. Treffen die Voraussetzungen auch hierfür nicht zu, ist die Bescheidbeschwerde mit Erkenntnis nach § 279 BAO abschließend meritorisch zu erledigen (*Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 278 BAO, Seite 775*). Auch mit dem Ergehen einer Formalerledigung eines Verwaltungsgerichts in Form eines Beschlusses (§ 278 BAO) tritt die Beschwerdevorentscheidung außer Kraft (BFG 18.9.2015, RV/7104191/2015; VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074; *Fischerlehner*, Abgabenverfahren², § 264 Anm 5).

Maßgeblich ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses, es sei denn, dass für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit eines angefochtenen Bescheides nur die Sachlage im Zeitpunkt seiner Erlassung relevant ist (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 279 Anm 11).

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass eine Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts nur dann gegeben ist, wenn zuvor von der belangten Behörde eine Beschwerdevorentscheidung erlassen wurde. Das hat letztlich zur Folge, dass eine von der belangten Behörde in Folge eines bei ihr eingelangten Vorlageantrages dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Beschwerde, die ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung (abgesehen von den in § 262 Abs 2 BAO taxativ aufgezählten Fällen) gemäß § 265 BAO vorgelegt wurde, auch die Unwirksamkeit des Vorlageantrages nach sich zieht. Ein Vorlageantrag kann nämlich nur gegen eine wirksam ergangene Beschwerdevorentscheidung gestellt werden; anderenfalls hat die beschlussmäßige Zurückweisung durch das Verwaltungsgericht zu erfolgen (BFG 15.5.2014, RV/7200006/2014; VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0013). Genauso verhält es sich mit Vorlageanträgen, die (etwa vorsorglich) zu früh gestellt wurden: ein vor Zustellung der Beschwerdevorentscheidung eingebrachter Vorlageantrag ist wirkungslos und wegen Unzulässigkeit zurückzuweisen (*Althuber* in *Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 264 BAO, Seite 741; *Ritz*, BAO⁶, § 264 Tz 6 mwN).

Würde das Bundesfinanzgericht über eine vorgelegte Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid (als neuen Sachbescheid) entscheiden, obwohl rechtswidrigerweise keine rechtskräftige Beschwerdevorentscheidung gegen einen ebenfalls angefochtenen Wiederaufnahmebescheid existiert und das Bundesfinanzgericht nicht gleichzeitig auch über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid abspricht, gilt: die Entscheidung wäre rechtswidrig, wobei es sich um eine inhaltliche Rechtswidrigkeit handelt.

Eine Entscheidung in der Sache über die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für 2009 vom 9.9.2013 ist daher schon aus diesem Grund nicht möglich. Eine Entscheidung in der Sache (materiell) über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid ist nicht möglich, weil dafür - mangels Beschwerdevorentscheidung - keine Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts besteht.

Auf Grund der erfolgten Vorfragenbeurteilung, dass es sich bei dem als Wiederaufnahmebescheid bezeichneten Dokument um keinen Bescheid handelt und sich die dagegen erhobene Beschwerde folglich gegen einen Nichtbescheid richtet, war § 307 Abs 1 BAO nicht anwendbar und das Bundesfinanzgericht konnte über die Beschwerde vom 3.10.2013, die sich auch gegen einen Feststellungsbescheid vom 9.9.2013 richtet, entscheiden.

Bescheidqualität des Feststellungsbescheides gem. § 188 BAO für 2009:

Als Bescheidadressat der angefochtenen Erledigungen ist die Bf genannt, die zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existent war. Somit konnte - wie auch zuvor der Wiederaufnahmebescheid (siehe oben) - diese Erledigung nicht in rechtliche Existenz treten. Die Beschwerde richtet sich somit gegen ein als Bescheid bezeichnetes Dokument, das mangels Erlassung (§ 97 BAO) keine Rechtswirkungen erzeugen konnte. Anfechtbar mit Beschwerde sind jedoch nur Bescheide. Bescheidbeschwerden gegen Schriftstücke

ohne Bescheidcharakter sind als unzulässig zurückzuweisen (VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131). Die Beschwerde war daher als unzulässig zurückzuweisen.

Gemäß § 264 Abs 1 BAO kann gegen eine Beschwerdevorentscheidung ein Vorlageantrag gestellt werden. Ein solcher Vorlageantrag setzt jedoch unabdingbar eine Beschwerdevorentscheidung voraus. Vorher gestellte Vorlageanträge sind vom Verwaltungsgericht zurückzuweisen. Einerseits richtet sich die Beschwerde vom 3.10.2013 gerade nicht gegen rechtlich existent gewordene Bescheide, andererseits enthält auch die als Beschwerdevorentscheidung intendierte Erledigung vom 14.5.2014 (genauso wie die mit 13.5.2014 datierte zusätzliche Begründung) als Bescheidadressaten die Bf. Somit gibt es auch keine rechtlich existent gewordene Beschwerdevorentscheidung. Damit war auch der Vorlageantrag als unzulässig zurückzuweisen.

Mündliche Verhandlung

Von der Durchführung der beantragten (§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO) mündlichen Verhandlung ist gemäß § 274 Abs. 3 Z 1 BAO abzusehen, da die Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen ist und angesichts der Aktenlage und der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht zweckmäßig ist.

Senat

Dieser Beschluss ist - wie beantragt (§ 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO) - durch den Senat zu treffen.

Zustellung

Dieser Beschluss ergeht an die Komplementärin_nN als Rechtsnachfolgerin der Bf als Beschwerdeführerin, an die Komplementärin_nN und an Gf_Komplementärin als ehemalige Beteiligte sowie an die belangte Behörde.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie 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.

Hinsichtlich der Frage der Bescheidadressierung liegt keine Rechtsfrage vor, die in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich gelöst worden wäre. Vielmehr ist diese Rechtsfrage ausreichend geklärt (vgl VwGH 30.1.2013, 2012/13/0027; VwGH 8.2.2007, 2006/15/0379). Auch die Besonderheit der Vermögensübernahme nach § 142 UGB und die Folge der Vollbeendigung samt Gesamtrechtsnachfolge ist höchstgerichtlich geklärt (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0245). Eindeutig ist auch die Rechtsprechung zur Frage der zeitlichen Reihenfolge von Erledigungen, wenn sowohl der verfahrensrechtliche Bescheid (Wiederaufnahme, Aufhebung gem § 299 BAO) als auch der neue Sachbescheid angefochten sind (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193). Allerdings ist keine Rechtsprechung ersichtlich, wie vorzugehen ist, wenn der verfahrensrechtliche Bescheid, über den grundsätzlich zuerst zu entscheiden ist, nicht in rechtliche Existenz getreten ist und als Folge einer solchen Vorfragenbeurteilung eine Entscheidung über das Rechtsmittel gegen den Sachbescheid getroffen wurde. Daher ist eine ordentliche Revision zulässig.

Wien, am 23. August 2018