

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache KGundMitges, Adr1 Wien, vertreten durch STBGes, Adr2, über die Beschwerde vom 15.05.2012 gegen den - gemäß § 303 Abs. 4 BAO - die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 verfügenden Bescheides der belangten Behörde Finanzamt Klagenfurt vom 24.04.2012, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO).

Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

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

Entscheidungsgründe

A) Nachfolgendes ergibt sich aus der Aktenlage:

1.) Gesellschaftsverhältnisse:

Die KG wurde in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft mit Gesellschaftsvertrag vom tt.m1.2007 errichtet.

Mit Gesellschaftsvertrag vom tt.m2.2007 („Gesellschaftsvertrag atypisch stille Beteiligung 2007“) erfolgte die Gründung der KGundMitges(erfasst unter StNr.: XXXX, = Bf.), aufgrund dessen sich die TreuhandgesmbH als Treuhänderin für die Treugeber AA, BB und CC als atypisch stille Gesellschafterin an der Geschäftsherrin KG (erfasst unter StNr.: XXXXX) beteiligte.

Die KGundMitges ist streitgegenständlich die Beschwerdeführerin.

Verfahrensgang:

2.) Die Erklärung der Bf. betreffend Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung) für das Jahr 2007 langte beim zuständigen Finanzamt am 19.12.2008 ein.

In Folge erging am 10.02.2009 ein Feststellungsbescheid das Jahr 2007. Dieser wurde auf Basis einer - infolge des zur StNr. XXXXX (betreffend die KG) ergangenen Feststellungsbescheides - übermittelten Tangente gem. § 295 (1) BAO mittels Bescheid vom 17.02.2009 gem. § 293b BAO berichtigt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in Höhe von Euro - 952.000,00 (erklärungsgemäß) gem. § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

3.) Sowohl bei der Geschäftsherrin KG (erfasst unter St.Nr.: XXXXX) als auch bei der Bf. (erfasst unter St.Nr.: XXXX) erfolgte eine Außenprüfung.

4.) Im Bericht vom 28.03.2012 über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2007 -2008 **für die Bf.** ist festgehalten:
„*Tz 1 Ergebnisverteilung*

Aufgrund der Betriebsprüfung bei KG (StNr.: XXXX) kommt es zu einer abgeänderten Tangente für das Jahr 2007 und daher zu folgenden Änderungen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2007 Euro - 20.641,13

<i>Ergebnisverteilung:</i>		<i>In Euro</i>
<i>Mag. A</i>	<i>StNr.: aa 092/....</i>	• 735,23
<i>B</i>	<i>StNr.: bb 105/....</i>	• 551,43
<i>C</i>	<i>StNr.: cc 841/....</i>	• 19.354,47

Änderung der Besteuerungsgrundlagen

<i>Zeitraum</i>	<i>2007</i>
<i>[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>Euro</i>
<i>Vor BP</i>	• 952.000,00
<i>Tz 1 Ergebnisverteilung</i>	931.358,87
<i>Nach BP</i>	• 20.641,13

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich der nachstehend angeführten Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung	2007-2008	Tz 1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteressen an der Rechtskraft) einzuräumen.“

In der Niederschrift vom 27.03.2012 ist Tz 1 inhaltsgleich angeführt.

Weitere Aussagen bzw. Feststellungen, insbesondere im Hinblick auf die Wiederaufnahme wurden in diesem Verfahren nicht getroffen.

Anzumerken ist, dass es sich bei der Anführung der Steuernummer „XXXX“ für die KG offensichtlich um einen Schreibfehler handelt (richtig: „XXXXX“).

5.) Eine auf dem Ergebnis der Außenprüfung bei der KG und dem zu deren Steuernummer „XXXXX“ ergangenen Feststellungsbescheid beruhende, der Steuernummer der Bf. zuzuordnende Mitteilung (= Tangente) über die für die Bf. gem. § 188 BAO gesondert festgestellten Einkünfte ist in den Akten der Bf. nicht einliegend und ist eine solche laut elektronischer Abfrage des Steuerkontos der Bf. auch nicht ergangen.

6.) Mit **Bescheid vom 24.04.2012** nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften gem. 188 BAO **der Bf.** gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** wieder auf und erließ gleichzeitig einen neuen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007, mit welchem im Sinn der dargestellten Tz 1 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von – 20.641,13 festgestellt und auf die Gesellschafter aufgeteilt wurden.

Der Wiederaufnahmebescheid enthält nachfolgende Begründung:

„ Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen.“

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeit gründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der

Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Die Begründung des Feststellungsbescheides lautet:

„Bezüglich der Begründung wird auf den Bericht (NS) der AP verwiesen“ (vgl. hierzu die Ausführungen in Punkt 4.).

7.) Mit Schreiben vom 15.05.2012 (Postaufgabestempel vom 23.05.2012) wandte sich die Bf. in der fristgerecht sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für das Jahr 2007 eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen

- die zu Unrecht verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens sowie
- die nicht erklärungsgemäß erfolgte Feststellung der Einkünfte im wiederaufgenommenen Verfahren und beantragte die ersatzlose Aufhebung des "neuen" Feststellungsbescheides.

Begründend führte die Bf. aus:

„die bekämpften Bescheide verweisen in ihrer Begründung auf die Feststellungen der Außenprüfung zur St.Nr. XXXX,KG.

Diese Feststellungen sind aber, wie wir in unserer am heutigen Tag eingebrachten Berufung dargelegt haben, zwingend zu verwerten. Es liegen daher auch keine Gründe vor, die eine Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen könnten. Somit ist auch der neue Sachbescheid zu Unrecht ergangen.“

8.) Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidungen vom 18.09.2014 (betrifft die Feststellung der Einkünfte) sowie vom 01.10.2014 die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid unter Verweis auf die gesonderte händische Bescheidbegründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 18.09.2014 als unbegründet ab.

In der gesonderten Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

„§ 252 Abs. 1-3 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein, Einwendungen gegen den im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen können nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.“

Im Übrigen wird auf die gesonderte Begründung der Beschwerde vorentscheidung gem. § 262 BAO im Rechtsmittelverfahren zu StNr.: XXXXX gegen den Grundlagenbescheid verwiesen.“

09.) Innerhalb offener Frist begehrte die Bf. die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

10.) Im Vorlagebericht führte das Finanzamt – antragstellend - aus:

Bei der KG (StrNr.: XXXXX) fand eine Außenprüfung statt, in deren Zuge es auf Grund der Nichtanerkennung von Betriebsausgaben zu einer Tangentenänderung für die Bf. für das Jahr 2007 kam.

Dabei wurden die erklärten Verlustzuweisungen der atypisch stillen Gesellschafter abgeändert:

Die Abgabenbehörde beantragt die Abweisung der Bescheidbeschwerde als unbegründet. § 252 Abs. 1 - 3 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein

Im Übrigen wird auf das Rechtsmittelverfahren zu StrNr XXXXX gegen den Grundlagenbescheid zu vom 27.8.2015 verwiesen.

11.) Die Bf. führte im Schriftsatz vom 13.09.2017 im Wesentlichen ins Treffen, dass Änderungen auf Gesellschaftsebene der KG, an der die Bf. als Mitunternehmerin beteiligt ist, in einem Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO zu berücksichtigen sind. Die Anpassung der Einkünfte der Bf. hätte daher nach dem Regime des § 295 Abs. 1 BAO vorgenommen werden müssen, da mit der Erlassung des Feststellungsbescheides der KG die Voraussetzungen für eine Folgeänderung nach § 295 Abs. 1 BAO erfüllt waren. Laut Verwaltungsgerichtshof (Erk. 28.03.1996, 94/16/0254) sei aus dem „zwingenden Charakter“ der Bestimmung des § 295 BAO erkennbar, dass der Änderung nach § 295 BAO selbst bei gleichzeitig erfüllten Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens ein „Anwendungsvorrang“ eingeräumt werden müsse (vergl. Auch Ritz BAO , § 295 Rz 13).

12.) Hierzu äußerte die Abgabenbehörde im Schreiben vom 13.9.2017, dass der bekämpfte Wiederaufnahmebescheid 2007 vom 24.4.2012 sich nicht als zweifelsfrei rechtswidrig erweise, denn bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Änderung nach § 295 BAO sowie jener für eine amtswegige Wiederaufnahme (beim Neuerungstatbestand) **sollte idR** die auf § 295 gestützte Maßnahme erfolgen, vgl. Ritz, BAO⁵, § 303 Rz 91. Aus dieser Formulierung seit ableitbar, dass „der Anwendungsvorrang“ die Anwendung

des gewählten Verfahrenstitels der Wiederaufnahme nach § 303 BAO bei Vorliegen und Anführen tauglicher Wiederaufnahmegründe dennoch nicht ausschließt.

Dem Vorbringen der Bf., dass im bekämpften Bescheid kein tauglicher Wiederaufnahmegrund enthalten wäre und durch einen bloßen Verweis auf das ziffernmäßige Ergebnis einer **Außenprüfung eines anderen Abgabenpflichtigen** nicht beurteilbar ist, ob im vorgelagerten Verfahren Tatsachen bzw. Wiederaufnahmegründe angeführt sind und ob diese auch solche darstellen oder nicht, hielt das Finanzamt entgegen, dass gemäß § 78 Abs. 2 lit a BAO diejenigen Parteien des Abgabenverfahrens sind, an die Bescheide ergehen (§ 191 Abs. 1 und 2 BAO).

Da die Bf. als Mitunternehmerin an der KG (StrNr.: XXXXX) beteiligt ist, sei die Bf. auch Partei im Verfahren über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der KG. Basierend auf der bei dieser zeitgleich durchgeföhrten Außenprüfung (Außenprüfungsberichtes vom 28.3.2012 und der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27.3.2012) seien die in diesem Verfahren ergangenen Wiederaufnahme- bzw. Sachbescheide inklusive Außenprüfungsbericht vom 28.3.2012 sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27.3.2012 der Beschwerdeführerin als Partei gegenüber wirksam (§ 191 Abs 1 und 3 BAO) ergangen und gelten auf Grund der Zustellfiktion gemäß § 101 Abs 3 BAO als zugestellt.

Es ist auch nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die eines anderen, der Partei bekannten Bescheides zu verweisen bzw. in der Begründung eines Bescheides auf unzweifelhaft der Partei zugegangene Schriftstücke Bezug zu nehmen (entsprechend ständiger VwGH-Rechtsprechung), sodass die Wiederaufnahme entsprechend begründet sei.

13.) Festgestellt wird auf Basis der vorgenommenen elektronischen Abfragen, dass zwei atypisch stille Gesellschafter der Bf. nicht vom steuerlichen Vertreter der Bf. vertreten wurden/werden. Es besteht auch keine Gesellschafteridentität der Gesellschafter der Bf. sowie der Gesellschafter der KG.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen 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 herbeigeföhrt hätte.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmegründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Die maßgeblichen Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung des Wiederaufnahmbescheides anzuführen bzw. müssen auf sonstige Weise daraus (z.B. durch Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht) zu entnehmen sein. Diesbezüglich ist es Aufgabe des Finanzamtes, die von ihm verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind.

Eine derart konkretisierte Bezeichnung des Wiederaufnahmegrundes ist deshalb notwendig, weil nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030) damit die zu entscheidende „Sache“ iSd § 279 Abs. 1 BAO bestimmt bzw. begrenzt wird.

Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides des Finanzamtes gebildet hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahme tatbestand herangezogen wurde.

Unter Sache ist in diesem Zusammenhang also die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte.

Das Bundesfinanzgericht hat bei seiner Entscheidung über eine Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen dann lediglich zu prüfen und zu beurteilen, ob die vom Finanzamt angeführten Gründe die verfügte Wiederaufnahme rechtfertigen oder nicht. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahme bescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. nochmals VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030, VwGH 22.07.2015, 201/13/0067).

Streitgegenständlich findet sich sowohl in der Begründung des Wiederaufnahmbescheides als auch im neuen Sachbescheid (Feststellungsbescheid für 2007) der Verweis auf die Feststellungen der Außenprüfung bei der Bf., insbesondere auf den Prüfungsbericht bzw. auf die darüber aufgenommene Niederschrift, deren Inhalt mit den Ausführungen in Tz 1 des Prüfungsberichtes ident ist. Wie der bezüglich der Wiederaufnahme genannten TZ 1 zu entnehmen ist, wird in dieser auf die Außenprüfung bei der Geschäftsherrin KG verwiesen und explizit festgehalten, dass es „aufgrund der

Betriebsprüfung bei KG (StNr.: XXXX [!]) zu einer abgeänderten Tangente für das Jahr 2007 kommt und daher zu folgenden Änderungen.....“.

Damit steht unbestritten fest, dass im gegenständlichen Verfahren betreffend die beschwerdeführende atypisch stille Gesellschaft weder in den Begründungen des Wiederaufnahmbescheides oder des Feststellungsbescheides noch in den im Bericht bzw. der Niederschrift der Außenprüfung festgehaltenen Feststellungen ein Wiederaufnahmegrund für die vorgenommene Wiederaufnahme angeführt wurde.

Aus dem Umstand, dass in der genannten Tz 1 lediglich eine Abänderung der auf die Bf. entfallenden Einkünfte auf Grundlage der im vorgelagerten Feststellungsverfahren der KG getroffenen Feststellungen und der auf dieser Basis ergehenden – ergebnisabändernden – Tangente für die Bf. angesprochen wird, ist der Schluss zu ziehen, dass an eine Nennung eines Wiederaufnahmegrundes im Verfahren der Bf. auch gar nicht gedacht war.

Auch die seitens des Finanzamtes in der Begründung der abweisenden Beschwerdevorentscheidungen dargelegte Auffassung sowie der im Vorlagebericht gestellte Antrag, die Beschwerde gemäß § 252 BAO abzuweisen, sprechen für diese Betrachtungsweise.

Warum entgegen der in Tz 1 dargestellten Feststellung aufgrund des vorgelagerten Feststellungsbescheides keine abändernde Tangente für die Bf. erging, auf deren Basis es zutreffenderweise zu einer Folgeänderung gem. § 295 Abs. 1 BAO gekommen wäre, ist nicht feststellbar und muss daher dahingestellt bleiben.

Mangels Anführung eines konkreten Wiederaufnahmegrundes ist dem Bundesfinanzgericht die Möglichkeit genommen der ihm zugewiesenen Aufgabe, nämlich bei der Entscheidung über eine Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte, nachzukommen.

Wie das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 11.10.2017 grundsätzlich zutreffend ausführt, ist es nicht rechtswidrig und entspricht es der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, in der Begründung eines Bescheides auf die Begründung eines anderen Bescheides oder beispielsweise auf andere - der Partei zugegangene – Schriftstücke (etwa Bericht der Außenprüfung oder Niederschriften) Bezug zu nehmen.

Nicht gefolgt werden kann aber dem Einwand des Finanzamtes im weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, dass die Wiederaufnahmegründe, die im Zuge der Außenprüfung bei der KG, also im vorgelagerten Feststellungsverfahren herangezogen wurden, der Bf. aufgrund deren im vorgelagerten Feststellungsverfahren gegebenen Parteistellung bekannt gewesen sein müssten und daher die streitgegenständliche Wiederaufnahme ausreichend begründet sei, aus nachfolgenden Überlegungen:

Einerseits lässt sich, wie bereits dargestellt, weder in den Bescheidbegründungen noch anderen Schriftstücken (z.B. Bericht der Außenprüfung, etc..) im erstinstanzlichen Verfahren ein solcher Verweis auf die Wiederaufnahmegründe im vorgelagerten Feststellungsverfahren finden. Wie bereits oben ausgeführt hat das Bundesfinanzgericht bei seiner Entscheidung über eine Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen zu prüfen und zu beurteilen, ob die vom Finanzamt (im zu beurteilenden erstinstanzlichen Verfahren, also bei Bescheiderlassung) angeführten Gründe die verfügte Wiederaufnahme rechtfertigen oder nicht. Eine solche Prüfung ist streitgegenständlich mangels angeführter Gründe nicht durchführbar.

Soweit das Finanzamt – erstmals im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht – den Standpunkt vertritt, dass der Bf. als Gesellschafterin der KG die im vorgelagerten Verfahren angeführten Wiederaufnahmegründe bekannt seien, wird übersehen, dass zwischen der Bf. als atypisch stiller Gesellschaft und der KG aus abgabenrechtlicher Sicht keine Parteienidentität besteht.

Es handelt sich um zwei verschiedene Steuersubjekte.

Stellt sich zivilrechtlich und abgabenrechtlich die Frage der Rechts- und Parteifähigkeit der KG als einer im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaft nicht, so sind hingegen Personenvereinigungen iSd § 81 BAO wie beispielsweise die GesbR oder die unechte atypische stille Gesellschaft, bei welcher die Gesellschafter nach steuerlichen Grundsätzen als Mitunternehmer betrachtet werden, zivilrechtlich nicht rechtsfähig, aber sehr wohl abgabenrechtlich (teilweise) rechtsfähig, weshalb der Bf. als atypisch stiller Gesellschaft abgabenrechtlich Parteifähigkeit zukommt.

An diesem Umstand vermögen auch die vom Finanzamt angezogenen Bestimmungen des § 81 BAO, welcher die Vertretung einer Personenvereinigung ohne Rechtspersönlichkeit regelt, sowie die Bestimmungen über Ergehen und Wirken von Feststellungsbescheiden iSd § 191 BAO nichts zu ändern.

Streitgegenständlich gingen den atypisch stillen Gesellschaftern, wovon zwei Gesellschafter nicht denselben steuerlichen Vertreter wie die KG hatten, weder der Bericht noch die Niederschrift über die Außenprüfung noch sonstige Schriftstücke zu.

Weiters kommt den atypisch stillen Gesellschaftern der Bf. auch keine Legitimation zur Erhebung einer Beschwerde gegen den im vorgelagerten Verfahren an die KG ergangenen Feststellungsbescheid zu.

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters, wonach die Anpassung der Einkünfte der Bf. nach dem Regime des § 295 Abs. 1 BAO vorgenommen hätte werden müssen, weil mit der Erlassung des Feststellungsbescheides der KG die Voraussetzungen für eine Folgeänderung nach § 295 Abs. 1 BAO erfüllt waren, kann die Berechtigung nicht abgesprochen werden.

Zur Frage des Anwendungsvorranges der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28.03.1996, 94/16/0254, ausgesprochen, dass, wenn mit der Erlassung des Grundlagenbescheides (im genannten Erkenntnis:

Einheitswertbescheid) die Voraussetzungen für eine Folgeänderung nach der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO erfüllt waren, die Abgabenbehörde verpflichtet war, den (abgeleiteten) Bescheid von Amts wegen durch einen neuen Abgabenbescheid zu ersetzen. „*Denn wie schon aus dem zwingenden Charakter der Bestimmungen des § 295 BAO erkennbar ist, wird dabei der Berichtigung nach § 295 BAO gegenüber einer gleichzeitig erfüllten Voraussetzung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens ein Anwendungsvorrang einzuräumen sein (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2855, zur Abgrenzung zwischen § 295 Abs. 3 BAO und Wiederaufnahme des Verfahrens).*“

Dass auch die Abgabenbehörde von der Anwendung des § 295 Abs. 1 BAO ausging, ergibt sich bereits aus dem Verweis auf das Ergehen einer geänderten Tangente (= Mitteilung iSd § 295 Abs. 1 BAO) in Tz 1 des Berichtes der Außenprüfung bei der Bf..

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Beschwerde bereits tattzugeben war, da im streitgegenständlichen Verfahren nicht nur die Nennung eines Wiederaufnahmegrundes fehlt und nicht erfolgreich auf einen in einem anderen Abgabepflichtigen betreffenden Verfahren genannten Wiederaufnahmegrund, zudem ohne jeglichen Verweis im erstinstanzlichem Verfahren - zurückgegriffen werden kann.

Ergänzend ist anzumerken, dass über die Beschwerde der KG gegen die in ihrem Verfahren verfügte Wiederaufnahme sowie gegen den - diesem Verfahren zugrundeliegenden - Feststellungsbescheid noch nicht abgesprochen wurde. Spätestens bei Ergehen dieses Erkenntnisses werden die Einkünfte aufgrund einer ebenfalls zu ergehenden Tangente gem. § 295 Abs. 1 BAO anzupassen sein.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

C) Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche 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.

Zur Frage, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens ohne Nennung eines Wiederaufnahmegrundes nicht rechtskonform ist, besteht eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Oktober 2017

