

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. als beisitzenden Richter, Kommerzialrat Ing. Friedrich Nagl als fachkundigen Laienrichter und Mag. Johannes Denk als fachkundigen Laienrichter über die Beschwerde der Bf, Adr, vertreten durch KPMG Niederösterreich GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Bahnhofplatz 1a/1/3, 2340 Mödling vom 15.09.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 14.04.2016 betreffend Antrag auf Aufhebung des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte § 188 BAO für 2006 gemäß § 295 Abs 4 BAO, zur Steuernummer 03-1**/**** nach der am 24.9.2019 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) in Anwesenheit von MMag. Astrid Kristof und Mag. Thomas Mollik für die KPMG Niederösterreich GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft und von Mag. Birgit Floh-List für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für 2006 (Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO) vom 10.6.2014 wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Am 30.7.2007 erstellte das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg im Zuge der Erlassung eines Feststellungsbescheides eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung von Einkünften für 2006 für die "AB" mit der Steuernummer 72-2**/****. Darin wurde dem Finanzamt Wien 6/7/15 mitgeteilt, dass auf die "Bf" (Beschwerdeführerin) ein Anteil von € -4.415.600,00 entfällt.

Am 6.12.2007 langte beim damaligen Finanzamt Wien 6/7/15 (heute: Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf / belangte Behörde) eine Erklärung zur Feststellung von Einkünften von Personengesellschaften für das Jahr 2006 ein. Am 21.4.2008 erließ

die belangte Behörde einen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden - erklärungskonform - mit € -4.970.489,10 festgestellt und die Verluste wurden an 49 Beteiligte zugewiesen.

Am 17.9.2008 erließ die belangte Behörde einen Berichtigungsbescheid gem. § 293b BAO zum Bescheid vom 21.4.2008. Die Einkünfte wurden erneut mit € -4.970.489,10 festgestellt, allerdings weist der Bescheid nun 51 Beteiligte auf. Eine nähere Begründung ist nicht vorhanden. Aus den Grundlagendaten der belangten Behörde (Formulare E6a, E61) geht hervor, dass € -4.415.600,00 auf die Beteiligung mit der Steuernummer 72-2**/**** entfallen und der restliche Verlust in Höhe von € -554.889,10 sich auf die eigene Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin gründet.

Am 22.7.2013 erließ das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg einen Wiederaufnahme- und neuen Sachbescheid bezüglich Feststellung von Einkünften der AB für das Jahr 2006. Darin wurde die bislang vorgenommene Verteilung des Verlustes geändert. Auf die Beschwerdeführerin entfiel nur noch ein Verlustanteil in Höhe von € -328.570,49.

Am 10.6.2014 erließ die belangte Behörde einen gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Bescheid über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2006, mit dem der Bescheid vom 17.9.2008 abgeändert wurde. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit (nur noch) € -883.459,59 festgestellt und auf 51 Beteiligte aufgeteilt. In der Begründung wird auf die bescheidmäßige Feststellung des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 22.7.2013 verwiesen.

Am 29.12.2015 langte bei der belangten Behörde nachfolgender Aufhebungsantrag ein:
*"Antrag auf Aufhebung des Feststellungsbescheides 2006 gemäß § 295 Abs 4 BAO Bf Steuernummer 03 1**/****"*

Sehr geehrte Damen und Herren!

*Unser obig angeführter Klient war im Jahr 2006 an der AB & atypisch stille Gesellschafter (Steuernummer 72 2**/****) beteiligt. Die im Kalenderjahr 2006 erzielten Einkünfte wurden zunächst mit Bescheid vom 21. April 2008 gem. § 188 BAO festgestellt. Aufgrund einer bei der AB & atypisch stille Gesellschafter durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 BAO erging am 10. Juni 2014 ein gemäß § 295 Abs 1 BAO berichtigter Feststellungsbescheid für das Jahr 2006.*

Gegen den dem Feststellungsbescheid 2006 zugrundeliegenden Feststellungsbescheid der AB & atypisch stille Gesellschafter vom 22. Juli 2013 wurde vom steuerlichen Vertreter der AB & atypisch stille Gesellschafter am 6. August 2013 das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Eine Entscheidung betreffend die o. a. Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid der AB & atypisch stille Gesellschafter ist bis dato noch nicht ergangen. Der von diesem Feststellungsbescheid abgeleitete Feststellungsbescheid der Bf ist am 10. Juni 2014 ergangen.

Wird eine „Bescheidbeschwerde“, die gegen ein Dokument gerichtet ist, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind gemäß § 295 Abs 4 BAO auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide auf Antrag der Partei innerhalb der nach § 304 BAO maßgeblichen Frist aufzuheben.

Aufgrund der zum gegenwärtigen Zeitpunkt unklaren Rechtslage im Zusammenhang mit der o. a. Frist im Sinne des § 304 BAO stellen wir im Namen und Auftrag unseres Klienten bereits mit diesem Schreiben

gemäß § 295 Abs 4 BAO den Antrag,

den Feststellungsbescheid 2006, datiert mit 10. Juni 2014, aufzuheben, für den Fall, dass es sich bei dem diesen Bescheiden zugrundeliegenden o. a. „Feststellungsbescheid“ vom 6. August 2013 (betreffend die AB & atypisch stille Gesellschafter) um einen sogenannten Nichtbescheid, der als rechtlich nichtig einzustufen ist und daher auch keine rechtliche Wirkung entfalten kann, handelt.

Darüber hinaus erlauben wir uns darauf hinzuweisen, dass es sich auch beim Feststellungsbescheid 2006 unseres o.a. Klienten vom 10. Juni 2014 um einen Nichtbescheid handelt. Wie dem Firmenbuchauszug zu FN FN_Nr Bf in Liquidation zu entnehmen ist, wurde diese Gesellschaft bereits am 13.12.2012 gelöscht. Ein rechtswirksamer Bescheid wäre somit an die vormaligen Gesellschafter dieser Gesellschaft zu adressieren gewesen. Dies ist jedoch nicht erfolgt.

Wir beantragen daher, sämtliche Rechtswirkungen des Feststellungsbescheid 2006 unseres o.a. Klienten vom 10. Juni 2014 - insbesondere die Ergebnistangenten der beteiligten Gesellschafter - dahingehend zu berichtigen, dass der Veranlagungsstand vor diesem „Nichtbescheid“ wiederhergestellt wird."

Mit Bescheid vom 14.4.2016 hat die belangte Behörde den Antrag vom 29.12.2015 abgewiesen. Die Begründung lautet wie folgt:

*"Die Antragstellerin war im Jahr 2006 an der AB & atypisch stille Gesellschafter (St.Nr. 72-2**/****) beteiligt.*

Am 10.6.2014 erging an die Antragstellerin ein gemäß § 295 Abs 1 BAO abgeänderter Feststellungsbescheid, der sich auf den Feststellungsbescheid der AB & atypisch stille Gesellschafter vom 22.7.2013 stützte. Gegen diesen Bescheid vom 22.7.2013 wurde Beschwerde eingebracht, welche dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt wurde. Eine Erledigung des Beschwerdeverfahrens ist noch nicht erfolgt.

§ 295 Abs 4 BAO lautet folgendermaßen:

Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines
- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines

- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§

78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmeanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

Die Antragsmöglichkeit ist durch § 304 BAO mit dem Eintritt der Verjährung begrenzt. Im vorliegenden Fall wurde der Antrag innerhalb der mehrfach verlängerten Festsetzungsverjährung, und somit rechtzeitig, eingebracht.

Die Aufhebung nach § 295 Abs 4 BAO setzt jedoch voraus, dass der vermeintliche Grundlagenbescheid, auf den sich die Abänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO stützt, als Nichtbescheid qualifiziert wurde und folglich die gegen ihn gerichtete Beschwerde als unzulässig zurückgewiesen wurde.

Da jedoch über die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid der AB & atypisch stille Gesellschafter vom 22.7.2013 noch nicht abgesprochen wurde, fehlt diese wesentliche Voraussetzung des § 295 Abs 4 BAO (Zurückweisung der Beschwerde als nicht zulässig wegen Vorliegens eines Nichtbescheides), weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass dem Einwand, dass es sich bei dem an die Bf adressierten Feststellungsbescheid vom 10.6.2014 aufgrund der am 13.12.2012 erfolgten Firmenbuchlöschung der Antragstellerin um einen Nichtbescheid handelt, aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden kann:

Rechtsfähige Personengesellschaften enden nicht bereits mit ihrer Auflösung und Löschung im Firmenbuch, sondern erst mit Liquidation des gesamten Gesellschaftsvermögens und Abschluss aller Abgabenverfahren (siehe Abschnitt 1.2.2.1). Vollbeendigung und damit der Verlust der Parteifähigkeit der Gesellschaft tritt demnach erst dann ein, wenn kein verwertbares und verteilbares Gesellschaftsvermögen mehr vorhanden ist und auch keine Bescheide an die Gesellschaft mehr zu erlassen sind. Eine eingetragene Personengesellschaft bleibt also so lange parteifähig, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten noch nicht vollständig abgewickelt sind. Besteht noch ein Anspruch gegen die oder seitens der Gesellschaft (Abwicklungsbedarf im weiteren Sinn), ergeht der Bescheid (auch Beschwerdeerledigungen oder zB Wiederaufnahmsbescheide) wirksam an die Gesellschaft).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beeinträchtigt die Auflösung einer Personengesellschaft und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls solange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten (ua. Bund, wenn Abgabenerhebungsverfahren noch offen sind) noch nicht abgewickelt sind (zB VwGH 11.11.2008, 2006/13/0187; UFS 28.7.2008, RV/0378-F/07).

Für den Beendigungszeitpunkt gilt nach der Rechtsprechung, dass die Löschung im Firmenbuch der Firma einer Personengesellschaft des Unternehmensrechtes (OG, KG) - mit Ausnahme des (einzigen) Falles der Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 UGB - ihre Parteifähigkeit (als Bescheidadressat) nicht beeinträchtigt. Alle Bescheide (zB Feststellungsbescheide, Umsatzsteuerbescheide) sind daher weiterhin an die (gelöschte) Gesellschaft zu adressieren (vgl. VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161 zur Umsatzsteuer; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131 zum Feststellungsverfahren)."

Am 15.9.2016 langte bei der belangte Behörde - nach mehrmaliger Fristverlängerung - folgende Beschwerde ein:

*"Bescheid vom 14. April 2016 über die Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Feststellungsbescheides 2006 vom 10. Juni 2014 gemäß § 295 Abs 4 BAO im Namen der vormaligen Bf, Steuernummer 03 1**/**** bzw. im Namen derer nachfolgenden Gesellschafter:*

[...]

Sehr geehrte Damen und Herren!

Namens und im Auftrag unserer o.a. Klienten erheben wir innerhalb verlängerter Frist das ordentliche Rechtsmittel der

BESCHWERDE.

Begründung:

Mit Schreiben vom 29.12.2015 wurde beantragt sämtliche Rechtswirkungen des Feststellungsbescheides 2006 vom 10. Juni 2014 - insbesondere die Ergebnistangenten der beteiligten Gesellschafter - dahingehend zu berichtigen, dass der Veranlagungsstand vor diesem Bescheid wiederhergestellt wird.

Begründet wurde dieser Antrag wie folgt:

- 1. Der Feststellungsbescheid 2006 vom 10. Juni 2014 ist aufzuheben oder alternativ selbst als Nichtbescheid zu qualifizieren, weil er selbst von einem Nichtbescheid abgeleitet wurde und somit keine Rechtswirkung entfalten kann bzw. alternativ*
- 2. ist der Feststellungsbescheid 2006 vom 10. Juni 2014 selbst als Nichtbescheid zu qualifizieren, weil er an eine nicht mehr existente Personengesellschaft adressiert wurde.*

Ad 1.

Der gegenständliche Antrag wurde mit der Begründung abgelehnt, dass das Vorliegen eines Nichtbescheides im vorgelagerten Feststellungsverfahren noch nicht festgestellt wurde und daher eine wesentliche Voraussetzung des § 295 Abs. 4 BAO nicht vorläge.

Folgt man diesen Ausführungen der bekämpften Behörde, wäre ein Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO immer nur dann möglich, wenn das Vorliegen eines Nichtbescheides im Feststellungsverfahren bereits festgestellt wurde. Das würde dazu führen, dass das Antragsrecht des Abgabepflichtigen vollkommen ausgehebelt wird, da er dieses ja nur nach einem vorherigen Tätigwerden der Abgabenbehörden ausüben könnte. Diese Ansicht würde sogar soweit führen, dass dieses Antragsrecht in den seltensten Fällen sinnvoll ausgeübt werden kann, da die Einreichung des Antrags gem. § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO innerhalb der Verjährungsfrist erfolgen muss. Erfolgt eine finale Erledigung des dem Antrag vorgelagerten Feststellungsverfahrens innerhalb der Verjährungsfrist, sind die abgeleiteten Bescheide ja sowieso von Amts wegen zu berichtigen und das Antragsrecht des § 295 Abs. 4 BAO obsolet. Erfolgt die finale Erledigung des zugrundeliegenden Feststellungsverfahrens nach Verjährung der daraus abgeleiteten Bescheide darf aber ein Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO nicht mehr gestellt werden.

Im Ergebnis führt die Rechtsansicht der belangten Behörde dazu, dass § 295 Abs. 4 BAO keinerlei faktische Rechtswirkung zukommt und somit totes Rechts darstellt.

Berücksichtigt man, dass die Norm des § 295 Abs. 4 BAO erst 2011 mit Wirkung ab 1.9.2011 geschaffen wurde und 2013 mit Wirkung ab 1.1.2014 novelliert wurde (also zeitnah zum gegenständlichen Verfahren) und jedenfalls davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber nicht beabsichtigt hat, totes Recht neu zu schaffen, kann die von der bekämpften Behörde vertretene Rechtsansicht nicht Bestand haben.

Unseres Erachtens kann sich totes Recht aus historischen Gründen ergeben, indem sich beispielsweise Voraussetzungen für die Anwendung von Rechtsnormen so ändern, dass die jeweiligen Normen obsolet werden. Solche Fälle sind aber im gegenständlichen Verfahren nicht gegeben. Einer (neu geschaffenen) gesetzlichen Bestimmung keinerlei Rechtswirkung zuzuordnen, hält auch einer verfassungsrechtlichen Prüfung nicht Stand. Eine Gesetzesauslegung, die dazu führt, dass das betreffende Gesetz von vorne herein keinerlei Funktion hat, ist als denkumögliche Auslegung gleichheitswidrig und somit verfassungswidrig.

Dies wird insbesondere durch den Umstand verdeutlicht, dass es problemlos möglich ist, § 295 Abs. 4 BAO so auszulegen, dass diese Norm auch einen realen Anwendungsbereich erhält.

Leg. cit. verlangt im Wortlaut, dass der dem Verfahren zugrundeliegende Feststellungsbescheid bereits als „Nichtbescheid“ qualifiziert sein muss, bevor daraus abgeleitete Bescheide auf Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO aufgehoben werden. Andererseits verlangt der letzte Satz leg. cit. die Antragstellung vor Ablauf der Verjährungsfrist.

Der sich daraus wohl regelmäßig ergebende Widerspruch im Zeitablauf lässt sich verfahrensrechtlich problemlos unter Beachtung des Gesetzeswortlautes lösen, indem die Antragstellung auch vor der Qualifizierung des dem Verfahren zugrundeliegenden Feststellungsbescheides als Nichtbescheid zugelassen wird, die Entscheidung darüber aber gem. § 271 Abs. 1 BAO bis zur finalen Entscheidung über das zugrundeliegende Feststellungsverfahren ausgesetzt wird.

Resumee:

Die von der Behörde vertretene Rechtsansicht führt zu einer faktischen Nichtanwendung der Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO und einem damit verbundenen Verlust einer wesentlichen Rechtsschutzbestimmung zugunsten von Abgabepflichtigen.

§ 6 ABGB sagt aus, dass ein Gesetz nicht anders ausgelegt werden darf, als dies „aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhange und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet.“

Stehen sich nun, wie im vorliegenden Fall, einzelne Bestimmungen einer Norm im Wortlaut gegenüber (einerseits Aufhebung eines abgeleiteten Bescheides erst dann, wenn der Grundlagenbescheid als Nichtbescheid qualifiziert wurde und andererseits die

Pflicht zur Antragstellung vor Eintritt der Verjährung) ist zunächst auf die Absicht des Gesetzgebers abzustellen.

§ 295 BAO ist in Abschnitt 7 der BAO eingearbeitet worden, dieser trägt den Titel Rechtsschutz. Der Gesetzgeber hat somit durch diese systematische Zuordnung klar zum Ausdruck gebracht, dass die Normen des § 295 BAO im Allgemeinen und die des Abs. 4 leg cit im Speziellen dem Rechtsschutz der Normunterworfenen dient.

Die Abweisung des Antrages gem. § 295 Abs. 4 BAO ohne die Entscheidung in der Vorfrage abzuwarten (die - wie nachfolgend aufgezeigt wird - wäre sie schon getroffen, mit Sicherheit zu einer anderen Entscheidung führen würde), negiert völlig die klar dokumentierte Absicht des Gesetzgebers Normunterworfenen vor ebensolchen Verfahrensmängel zu schützen. Wie oben aufgezeigt findet sich in der BAO selbst in § 271 Abs. 1 leg cit eine weitere Norm, die eine verfahrensrechtliche Lösung für genau solche nicht entscheidungsreife Fälle bietet.

Der bekämpfte Bescheid ist daher unseres Erachtens als rechtswidrig anzusehen.

Exkurs: Amtswegige Bescheidaufhebung

*Im Übrigen bleibt es der belangten Behörde unbenommen, den Feststellungsbescheid 2006 vom 10. Juni 2014 von Amts wegen aufzuheben. Dies aus folgenden Gründen: Die AB & atypisch stille Gesellschafter (StNr.: 72-2**/****) hat jedenfalls mit Einbringung der atypisch stillen Gesellschaftsanteile in die AG mittels Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 28. April 2011 (im Firmenbuch eingetragen am 15. Juni 2011, siehe Beilage) geendet. Der der belangten Behörde vorliegende Feststellungsbescheid 2006 vom 22. Juli 2013 war an die „AB Ent u Prodg“ gerichtet, ebenso die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Dezember 2012, die als Begründung Bestandteil des Feststellungsbescheides war.*

Der Umstand, dass es sich bei dem Feststellungsbescheid der atypisch stillen Gesellschaft um einen „Nichtbescheid“ handelt, ist somit offensichtlich.

Für nicht rechtsfähige Personengesellschaften (wie eine atypisch stille Gesellschaft) stellt der VwGH in ständiger Rechtssprechung zu § 191 Abs. 2 BAO (zuletzt VwGH 2013/15/0278 v. 21.4.2016 mit Nennung weiterer Erkenntnisse) wie folgt fest: Abgabenrechtliche Feststellungsbescheide, die nach Beendigung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder atypisch stillen Gesellschaft an diese ergehen, können keine Rechtswirkungen entfalten.

Es steht einer amtswegigen Aufhebung des hier verfahrensgegenständlichen Bescheides aufgrund der Ableitung von einem Nichtbescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO nichts entgegen.

Ad 2.

Dieser Antrag wurde mit der Begründung abgelehnt, dass gem. ständiger Rechtssprechung des VwGH die Auflösung einer Personengesellschaft und ihre Löschung im Firmenbuch solange die Parteifähigkeit nicht beeinträchtigt, als ihre Rechtsverhältnisse

zu Dritten (u.a. Bund, wenn Abgabenerhebungsverfahren noch offen sind) noch nicht abgewickelt sind.

Dem ist folgendes entgegenzuhalten:

Wie dem historischen Firmenbuchauszug der Gesellschaft zu entnehmen ist, wurde die Beendigung der Liquidation mit Antrag vom 12. September 2012 bekanntgegeben, in Folge wurde auch die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch am 13. Dezember 2012 eingetragen.

Dem Steuerakt 2011 der Bf (siehe Beilage) ist zu entnehmen, dass die Abgabenerklärungen 2011 am 5. bzw. 6. Dezember 2012 elektronisch eingebracht wurden und jeweils am 7. Dezember 2012 veranlagt wurden. Auch das Abgabenkonto der Gesellschaft endet im Jahre 2012, für das Jahr 2012 selbst waren keine Abgabenerklärungen mehr abzugeben (siehe Steuerakt 2011 und 2012 sowie Abgabenkonto als Beilagen).

Die Gesellschaft war damit jedenfalls noch im Jahre 2012 final liquidiert, das Vermögen verteilt und auch sämtliche Abgabenerhebungsverfahren beendet. Die KG hat damit im Jahre 2012 auch im abgabenrechtlichen Sinne aufgehört zu existieren, eine rechtsfähige Personengesellschaft war spätestens ab zu diesem Zeitpunkt auch im abgabenrechtlichen Sinne nicht mehr gegeben.

Erst aufgrund eines in einem vorgelagerten Feststellungsverfahren ergangenen Bescheides wurde im Juni 2014 der hier verfahrensgegenständliche Bescheid erlassen, somit lange nach Bestehen der rechtsfähigen Personengesellschaft. Es ist keinerlei Rechtsnorm bekannt, die ein Wiederaufleben einer einmal bereits final abgewickelten (inkl. sämtlicher Abgabenverfahren!) rechtsfähigen Personengesellschaft aufgrund eines nachträglich aufkommenden Abgabenverfahrens bewirkt.

Das österreichische Abgabenverfahrensrecht kennt für Fälle, in denen eine vormals existierende rechtsfähige Personengesellschaft, die bereits inklusive aller Abgabenverfahren zur Gänze beendet wurde, keine Regelung hinsichtlich der nach finaler Beendigung der Personengesellschaft zu erfolgenden ordnungsgemäßen Bescheiderstellung. Es liegt somit offenbar eine Gesetzeslücke vor.

Für solche Fälle sehen die Auslegungsnormen des § 7 ABGB vor, dass „auf ähnliche, in den Gesetzen bestimmt entschiedene Fälle.....“ Rücksicht zu nehmen ist.

Mittels eines Analogieschlusses kann diese Lücke sehr einfach geschlossen werden. Analog zu den Bestimmungen des § 191 Abs. 2 BAO war der Feststellungsbescheid vom 10. Juni 2014 nicht an die bereits eineinhalb Jahre zuvor final beendeten und somit nicht mehr existenten Personengesellschaft sondern an die einzelnen Gesellschafter zu adressieren.

Nachdem die einzelnen Gesellschafter nicht als Bescheidadressaten angeführt wurden, ist der Feststellungsbescheid vom 10. Juni 2014 als Nichtbescheid zu qualifizieren.

Anträge:

Namens und im Auftrag unserer o.a. Klienten beantragen wir daher

- 1. die Feststellung, dass es sich bei dem Feststellungsbescheid vom 10. Juni 2014 um einen Nichtbescheid im Sinne des Punktes 2 der Begründung handelt;*
- 2. in eventuelle amtswegige ersatzlose Aufhebung des Bescheides vom 10. Juni 2014 aufgrund des Umstandes, dass dieser von einem Nichtbescheid im Sinne des Punkt 1 der Begründung abgeleitet wurde;*
- 3. in eventuelle Aussetzung des Verfahrens gemäß Punkt 1 der Begründung bis zur finalen Entscheidung über die anhängige Beschwerde im vorgelagerten Feststellungsverfahren.*

Weiters beantragen wir

- 4. die Erledigung der Beschwerde durch den Senat gem. § 272 Abs. 2 Z. 1 lit a BAO;*
- 5. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z. 1 lit a BAO."*

Mit Bescheid vom 15.2.2017 hat die belangte Behörde die Entscheidung über die Beschwerde von 15.9.2016 betreffend den Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Feststellungsbescheides 2006 vom 10.6.2014 nach § 295 Abs 4 BAO gemäß § 271 BAO ausgesetzt. In der Begründung hat die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass unter der Geschäftszahl GZ.RV/210002/2014 beim Bundesfinanzgericht ein Rechtsmittelverfahren anhängig sei, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Beschwerde wäre. Dieses Rechtsmittelverfahren betrifft den Feststellungsbescheid 2006 vom 22.7.2013, der sich an die AB & atypisch stille Gesellschafter richtet.

Mit Schreiben vom 27.11.2017, eingelangt bei der belangten Behörde am 4.12.2017, gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin bekannt, dass das unter der Geschäftszahl GZ.RV/210002/2014 anhängig gewesene Rechtsmittelverfahren beendet wurde und vom Bundesfinanzgericht festgestellt wurde, dass der bekämpfte Bescheid (vom 22.7.2013) aufgrund fehlerhafter Adressierung keine Bescheidqualität aufweise. Beigelegt war der Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 7.11.2017, mit dem die Beschwerde der AB als unzulässig zurückgewiesen wurde. In der Begründung dieses Beschlusses wird angeführt, dass als Bescheidadressat nur die AB genannt ist und der für eine korrekte Personenumschreibung unbedingt erforderliche Zusatz "und Still" fehlt.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.3.2018 hat die belangte Behörde die Beschwerde vom 15.9.2016 als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

"Das Beschwerdeverfahren wurde mit Bescheid vom 15.2.2017 gemäß § 271 Abs. 1 BAO aufgrund des anhängigen Rechtsmittelverfahrens beim Bundesfinanzgericht unter der GZ. RV/2100002/2014 ausgesetzt. Das zugrunde liegende Verfahren der AB & atypisch stille Gesellschafter wurde mit Beschluss vom 7.11.2017 beendet. Das gegenständliche Verfahren wird somit gemäß § 271 Abs 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt, wodurch

auch dem Antrag auf Forstsetzung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens vom 27.11.2017 entsprochen wird.

*Mit Antrag vom 29.12.2015 wurde begehrt, den Feststellungsbescheid vom 10.6.2014 gemäß § 295 Abs 4 BAO aufzuheben. Der gem. § 295 Abs 1 abgeänderte Feststellungsbescheid vom 10.6.2014 gründet sich auf den Feststellungsbescheid der AB & atypisch stille Gesellschafter (St.Nr. 72-2**/****) vom 22.7.2013.*

Die gegen den Feststellungsbescheid der AB & atypisch stille Gesellschafter eingebrachte Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht unter der GZ. RV/2100002/2014 mit Beschluss vom 7.11.2017 zurückgewiesen, da der bekämpfte Bescheid keine Bescheidqualität aufweist. In weiterer Folge wurde durch das zuständige Finanzamt ein neuer Feststellungsbescheid an die ehemaligen Gesellschafter der AB & Stille vom 15.12.2017 erlassen, dessen Spruch inhaltlich dem Nichtbescheid vom 22.7.2013 entspricht. Der Feststellungsbescheid wurde auch an die Beschwerdeführerin erlassen und ist demnach Grundlagenbescheid für ihr Feststellungsverfahren. Gegen den neuerlich erlassenen Grundlagenbescheid ist ein Rechtsmittelverfahren anhängig, dessen Ausgang noch ungewiss ist.

Der vorliegende Sachverhalt gleicht jenem, über den der VwGH am 19.12.2007, 2006/13/0115, entschieden hat. Im vom VwGH entschiedenen Fall handelte es sich um Einkommensteuerbescheide mehrerer Jahre, die zunächst an unwirksam ergangene Feststellungsbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO angepasst worden waren (Berufung gegen die Feststellungsbescheide wurde zurückgewiesen), worauf in weiterer Folge für die betreffenden Zeiträume die Feststellungsbescheide mit gleichem Inhalt wie die zuvor ausgefertigten neu und gemäß § 191 Abs. 2 BAO wirksam an die Beteiligten der beendeten Personengemeinschaft zugestellt wurden. Das Begehren auf Aufhebung der ursprünglich bereits inhaltlich entsprechend angepassten Einkommensteuerbescheide wurde im Instanzenzug abgewiesen und hat der VwGH die dagegen erhobene Beschwerde ebenfalls abgewiesen. Der VwGH hat dazu die Rechtsaussage getroffen, dass § 295 Abs. 1 BAO gewährleisten soll, dass abgeleitete Bescheide dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid (und der materiellen Rechtslage) entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen (vgl. in diesem Sinn VwGH 9.7.1997, 95/13/0044 und 0045, sowie VwGH 31.3.2004, 2000/13/0017 und 0018).

Nach Rechtsansicht des VwGH steht somit die materielle Richtigkeit im Vordergrund der Beurteilung. Auch der durch das AbgÄG 2011 erweiterte Rechtsschutzgedanke gemäß § 295 Abs. 4 BAO zwingt nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht zur Aufhebung, solange die inhaltliche Rechtmäßigkeit im ordentlichen Beschwerdeverfahren ausgetragen werden kann. Kommt es im Rahmen des Beschwerdeverfahrens gegen den aktuellen Grundlagenbescheid zu einer Abänderung oder Aufhebung, wirkt sich dies mittels § 295 Abs 1 BAO auch auf das Ergebnis der Beschwerdeführerin aus.

Da der gegenständliche Feststellungsbescheid der Beschwerdeführerin, dessen Aufhebung gemäß § 295 Abs 4 BAO beantragt wird, inhaltlich dem aktuell vorliegenden Feststellungsbescheid an die ehemaligen Gesellschafter der AB & Stille entspricht und dessen inhaltliche Rechtmäßigkeit im noch anhängigen Rechtsmittelverfahren erst zu klären ist, war in Anlehnung an die Rechtauffassung des VwGH (2006/13/0115 vom 19.12.2007) der gegenständliche Bescheid nicht aufzuheben.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass es sich bei dem an die Beschwerdeführerin erlassenen Feststellungsbescheid vom 10.6.2014 selbst um einen Nichtbescheid handelt, wird auf die Begründung des gegenständlich bekämpften Abweisungsbescheides vom 14.4.2016 und die dort angeführte VwGH-Judikatur verwiesen.

Die Entscheidung des VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131, betrifft die Erlassung eines F-Bescheides für 2002 im Jahr 2008, nach Konkursaufhebung und Löschung einer KG nach Verwertung und Verteilung des Massevermögens bereits im Jahr 2002. Der dazu veröffentlichte Rechtssatz Nummer 1 lautet:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO beeinträchtigt die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1999, 99/15/0014, und vom 29. März 2006, 2001/14/0091). Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (vgl. Kotschnigg, ZUS 2012/12, 32f mwN; und Ritz, BAO⁴, § 79 Tz 11, sowie z.B. die hg. Erkenntnisse vom 25. November 2002, 2002/14/0133, RdW2003, 59, vom 17. November 2004, 2000/14/0142, und vom 26. August 2009, 2004/13/0115). Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2008/15/0218) sein kann, ist ein Abwicklungsbedarf im Sinne der angeführten Rechtsprechung gegeben (vgl. dazu auch Kotschnigg, UFSaktuell 2005, 300, 305).

Die Entscheidung des VwGH 25.04.2013, 2012/15/0161 betrifft die Bescheiderlassung im Jahr 2002 bei Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens im Jahr 2009 mit nachfolgend veröffentlichtem Rechtssatz 1:

Eine Personengesellschaft des Unternehmensrechtes verliert ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung. Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigt ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählen auch die Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind (vgl. - unter Hinweis auf die hg. Rechtsprechung - Ritz, BAO⁴, § 79 Tz 10; vgl. den hg. Beschluss vom 27. Mai 1999, 99/15/0014, mwN; sowie das hg. Erkenntnis vom 25. April 2013, ZL 2010/15/0131).

In beiden Fällen hat der VwGH nach Löschung der jeweiligen Personengesellschaft und trotz fehlenden Aktivvermögens deren Parteifähigkeit weiterhin bejaht. Demnach ist es für den VwGH ausreichend, wenn noch steuerlicher Abwicklungsbedarf besteht.

Die Bescheiderlassung im Feststellungsverfahren der vorgelagerten Verfahren der AB & atypisch Stille hat aufgrund des § 295 Abs 1 BAO jedenfalls steuerliche Auswirkung auf das Verfahren der Beschwerdeführerin, weshalb nach Ansicht der Abgabenbehörde jedenfalls noch steuerlicher Abwicklungsbedarf vorlag und von einer Vollbeendigung der Bf iL im Sinne der Judikatur des VwGH nicht ausgegangen werden kann.

Teilt man allerdings die Ansicht der Beschwerdeführerin, dass die Personengesellschaft bereits im November 2013 abgabenrechtlich nicht mehr existent war, dann hat dies konsequenterweise zur Folge, dass der Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs 4 BAO vom 29.12.2015 von einer nicht legitimierten Person eingebracht wurde. Schließlich ist die steuerliche Vertretung selbst im Namen der Bf aufgetreten. Nach Vollbeendigung kann die KG mangels Partei-, Rechts- und Handlungsfähigkeit keine Anträge mehr stellen. Mangels Handlungsfähigkeit konnte auch keine wirksame Bevollmächtigung der steuerlichen Vertretung vorliegen. Demnach wäre die steuerliche Vertretung im Namen einer nicht mehr existierenden Person aufgetreten und ihr Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs 4 BAO mangels Aktivlegitimation zurückzuweisen (vgl. BFG vom 01.04.2016, RV/5101768/2015 mit dort angeführter VwGH-Judikatur)."

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 6.6.2018 brachte die Beschwerdeführerin - nach verlängerter Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages - folgenden Vorlageantrag ein:

*"Vorlageantrag gemäß § 264 BAO betreffend Beschwerdeentscheidung vom 30. März 2018, zugestellt am 5. April 2018, bezüglich Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO zum Feststellungsbescheid 2006 im Namen unserer Klientin, der Bf (bereits liquidiert), Steuernummer 03-1**/****, bzw. im Namen derer nachfolgender Gesellschafter:*

[...]

Sehr geehrte Damen und Herren!

Namens und im Auftrag unserer oben angeführten Klientin bzw. der ehemaligen Gesellschafter dieser liquidierten Gesellschaft stellen wir hiermit binnen offenen Frist den Antrag gem. § 264 BAO,

die gegenständliche Beschwerde vom 15. September 2016 an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Hinsichtlich der Begründung des Vorlageantrages wird auf die Beschwerde vom 15. September 2016 gegen den Bescheid vom 14. April 2016 über die Abweisung des Antrages gem. § 295 Abs. 4 BAO verwiesen sowie weiter unten in den ergänzenden Begründungen ausgeführt.

Zusammenfassung des bisherigen Ablaufes des Verfahrens:

*Unsere oben angeführte Klientin war im Jahr 2006 an der AB & atypisch stille Gesellschafter (Steuernummer 72-2**/****) als Mitunternehmer beteiligt.*

Die im Kalenderjahr 2006 erzielten Einkünfte wurden zunächst mit Bescheid vom 21. April 2008 gem. § 188 BAO festgestellt. Aufgrund einer bei der AB & atypisch stille Gesellschafter durchgeführten Außenprüfung gem. § 147 BAO erging am 10. Juni 2014 ein gem. § 295 Abs. 1 BAO berechtigter Feststellungsbescheid für das Jahr 2006 an unsere Klientin. Wir stellten diesbezüglich am 29. Dezember 2015 einen Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO zur Aufhebung des berechtigten Feststellungsbescheides für das Jahr 2006 für den Fall, dass es sich bei dem den Einkünften zugrundeliegenden, berechtigten Feststellungsbescheid 2006 der AB & atypisch stille Gesellschafter um einen Nichtbescheid handelt. Gleichzeitig haben wir darauf hingewiesen, dass es sich beim Feststellungsbescheid 2006 vom 10. Juni 2014 unserer Klientin ebenfalls um einen Nichtbescheid handelt, da er an eine nicht mehr existente Personengesellschaft adressiert wurde.

Mit Bescheid vom 14. April 2016 wies das zuständige Finanzamt unseren Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO vom 29. Dezember 2015 mit der Begründung ab, dass über die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid der AB & atypisch stille Gesellschafter noch nicht abgesprochen wurde. Dadurch lag zum damaligen Zeitpunkt noch kein Nichtbescheid vor und die Voraussetzung für den Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO seitens unserer Klientin war nicht gegeben.

Weiters wurde der Anregung, den Feststellungsbescheid 2006 unserer Klientin als Nichtbescheid festzustellen, da er an eine nicht mehr existente Personengesellschaft adressiert wurde, nicht stattgegeben mit der Begründung, dass unsere Klientin als Personengesellschaft zum entsprechenden Zeitpunkt noch parteifähig war.

Am 15. September 2016, innerhalb offener Frist, brachten wir Beschwerde gegen den im vorherigen Absatz erwähnten Abweisungsbescheid vom 14. April 2016 ein. Darin wurde, zusammengefasst beantragt:

- 1. dass der Feststellungsbescheid 2006 unserer Klientin vom 10. Juni 2014 als Nichtbescheid festzustellen ist, da er an eine nicht mehr existente Personengesellschaft adressiert wurde;*
- 2. in eventu die amtswegige Aufhebung gem. § 295 Abs. 1 BAO dieses Bescheides aufgrund des Umstandes, dass dieser von einem Nichtbescheid (Feststellungsbescheid der AB & atypisch stille Gesellschafter) abgeleitet wurde;*
- 3. in eventu die Aussetzung des Verfahrens gem. § 271 Abs. 1 BAO bis zur finalen Entscheidung über das zugrundeliegende Feststellungsverfahren (der AB & atypisch stille Gesellschafter).*

Dieser Beschwerde folgend setzte das zuständige Finanzamt mit Bescheid vom 15. Februar 2017 den Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Feststellungsbescheides 2006 gem. § 271 Abs. 1 BAO aus.

Mit Beschluss vom 7. November 2017 stellte das Bundesfinanzgericht unter GZ RV/2100002/2017 fest, dass der den Einkünften unserer Klientin zugrundeliegende, berechnete Feststellungsbescheid der AB & atypisch stille Gesellschafter aufgrund

fehlerhafter Adressierung ein Nichtbescheid ist und keine Rechtskraftwirkung entfaltet. Aufgrund dieser BFG Entscheidung beantragten wir am 27. November 2017 die Fortsetzung des Verfahrens gem. § 271 Abs. 2 BAO.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 30. März 2018 wies das zuständige Finanzamt die Beschwerde vom 15. September 2016 mit der Begründung ab, dass zwischenzeitlich bereits ein neuer (inhaltsgleicher) Bescheid, datiert mit 15. Dezember 2017, für die AB & atypische stille Gesellschafter ergangen ist und auch der Feststellungsbescheid 2006 vom 10. Juni 2014 unserer Klientin kein Nichtbescheid ist. Dadurch erhielt unsere Klientin keinen neuen Feststellungsbescheid 2006, wodurch folglich auch kein Rechtsmittel möglich ist. Gegen den neuerlichen Grundlagenbescheid der AB & atypisch stille Gesellschafter ist ein Rechtsmittelverfahren anhängig. Aufgrund dieser Beschwerde vorentscheidung wird hiermit die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Ergänzende Begründung dieses Vorlageantrages und Entgegnung zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerde vorentscheidung vom 30. März 2018:

1. Materielle Richtigkeit des Grundlagenbescheides im Vordergrund der Beurteilung:

In der Beschwerde vorentscheidung argumentiert die belangte Behörde im Wesentlichen damit, dass zwischenzeitlich auf Ebene der AB & atypisch stille Gesellschafter neue Feststellungsbescheide erlassen wurden, die inhaltsgleich mit den Bescheiden sind, die vom Bundesfinanzgericht als Nichtbescheide qualifiziert wurden. Gemäß Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit Nennung einiger Judikate würde hier die materielle Richtigkeit im Vordergrund der Beurteilung stehen, wonach auch der Feststellungsbescheid unserer Klientin daher nicht aufzuheben war.

Die vom Finanzamt zitierte Judikatur lässt jedoch einen anderen Schluss zu, als in der Beschwerde vorentscheidung erläutert. In seiner Entscheidung vom 9.7.1997, 95/13/0044 stellt der Verwaltungsgerichtshof fest: „Die in § 295 Abs 1 BAO vorgesehene Abänderung rechtskräftiger Bescheide, die von einem Feststellungsbescheid abzuleiten sind, setzt nämlich die nachträgliche Abänderung, Aufhebung oder Erlassung jenes Feststellungsbescheides voraus, von welchem der Bescheid abgeleitet ist, um dessen Abänderung der Streit geht.“ Genau dies wäre vorliegend aber nicht der Fall, weil der später abgeänderte Feststellungsbescheid eben nicht den Grundlagenbescheid für den abgeleiteten Bescheid darstellt, sondern dieser nach wie vor auf dem Nichtbescheid beruht.

In einer weiteren einschlägigen Entscheidung vom 24.11.1998, 93/14/0203 entschied der Verwaltungsgerichtshof wie folgt:

„Eine Abänderung nach § 295 Abs 1 BAO ist nur zulässig, wenn die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre von Feststellungsbescheiden abzuleiten sind. Sind die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre ins Leere gegangen, so fehlen taugliche Feststellungsbescheide für eine Abänderung nach § 295 Abs 1 BAO.

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass nach Erlassung des Bescheides nach § 295 Abs 1 BAO Feststellungsbescheide mit dem gleichen Inhalt wie die ins Leere gegangenen Feststellungsbescheide erlassen worden sind. Mit diesen Bescheiden wird die unzulässige Abänderung nach § 295 Abs 1 BAO nicht saniert."

Dieses zu § 295 Abs. 1 BAO ergangene Erkenntnis zeigt, wie auch § 295 Abs. 4 BAO zu verstehen ist. Dadurch, dass der in diesem Verfahren zugrundeliegende Feststellungsbescheid 2006 vom 10. Juni 2014 gemäß der belangten Behörde aktuell auf einem Nichtbescheid beruht, sehen wir die Begründungen der belangten Behörde als nicht zutreffend an.

2. Rechtsschutzgedanke

Zu den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung, dass auch der durch das Abgabenrechtsänderungsgesetz 2011 erweiterte Rechtsschutzgedanke gemäß § 295 Abs. 4 BAO die Abgabenbehörde nicht zur Aufhebung des Bescheides zwingt, da die inhaltliche Rechtmäßigkeit im ordentlichen Beschwerdeverfahren ausgetragen werden kann, möchten wir auf unsere Ausführungen in unserer Beschwerde vom 15. September 2016 verweisen und ergänzend anführen:

Mit der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung wurde über das Verfahren eines Antrages auf Aufhebung des Feststellungsbescheid 2006 vom 10. Juni 2014 gemäß § 295 Abs. 4 BAO abgesprochen. Grundlage eines solchen Verfahrens ist ein Nichtbescheid. Die belangte Behörde stützt jedoch den Spruch auf einen am 15. Dezember 2017 erlassenen Grundlagenbescheid an die AB und atypisch stille Gesellschafter, welcher bisher nicht als Nichtbescheid festgestellt wurde.

Wenn der Feststellungsbescheid 2006 vom 10. Juni 2014 unserer Klientin im Rechtsbestand gelassen würde, wie dies in dieser Beschwerdeentscheidung folgend die Absicht der belangten Behörde ist, würden sich im Falle der Aufhebung des zugrunde liegenden Feststellungsbescheides 2006 der AB & atypisch stille Gesellschafter folgende Fragen stellen:

a. Ist die belangte Behörde gemäß § 295 Abs. 1 BAO verpflichtet, den hier bekämpften Feststellungsbescheid 2006 vom 10. Juni 2014 unserer Klientin aufzuheben, da dieser nach wie vor auf dem Nichtbescheid und nicht auf dem neuen Grundlagenbescheid beruht?

b. Ist unsere Klientin in diesem Fall berechtigt, einen Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO zu stellen, obwohl in derselben Sache ein solcher Antrag bereits abgelehnt wurde (mit der hier bekämpften Entscheidung) und sich der bekämpfte Nichtbescheid inhaltlich nicht geändert hat?

Durch die in dieser Beschwerdeentscheidung beschriebene Vorgangsweise, welche den Feststellungsbescheid 2006 vom 10. Juni 2014 unserer Klientin formell auf einem Nichtbescheid beruhen lässt, materiell aber durch einen anderen Grundlagenbescheid begründet, ergibt sich somit ein Rechtsschutzdefizit für unsere Klientin. Dies kann

in keiner Weise der Absicht des Gesetzgebers entsprechen und erscheint auch verfassungswidrig.

Die einzige Möglichkeit dem Rechtsschutzgedanken Rechnung zu tragen ist

- den Feststellungsbescheid 2006 vom 10. Juni 2014 gemäß § 295 Abs 4 BAO als Nichtbescheid festzustellen,*
- damit in der Folge einerseits der Behörde die Möglichkeit zu geben einen neuen, rechtskraftfähigen Bescheid zu erlassen*
- und andererseits dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit zu geben, gegen diesen neuen Feststellungsbescheid allfällige Rechtsmittel zu erheben.*

Vorliegen eines Nichtbescheides beim Feststellungsbescheid 2006 vom 10. Juni 2014 unserer Klientin

Zu den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung, dass der Feststellungsbescheid 2006 vom 10. Juni 2014 der Klientin selbst kein Nichtbescheid ist, möchten wir auf unsere Beschwerde vom 15. September 2016 verweisen.

Namens und im Auftrag unserer oben angeführten Klienten bzw. der ehemaligen Gesellschafter dieser liquidierten Gesellschaft beantragen wir daher:

- 1. die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gem. § 264 BAO,*
- 2. die Entscheidung durch einen Senat und*
- 3. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung"*

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass nach Ansicht der Abgabenbehörde die Aufhebung des gegenständlichen Bescheides nicht zu erfolgen hat. Dazu führt die belangte Behörde folgendes an:

"Der gegenständliche Feststellungsbescheid der Beschwerdeführerin vom 10.06.2014 ist zwar vom Feststellungsbescheid der AB Entwicklungs- und Produktionsgesellschaft & Stille vom 22.7.2013 abgeleitet, der durch das BFG als Nichtbescheid qualifiziert wurde. Allerdings wurde zwischenzeitlich ein neuer Feststellungsbescheid an die ehemals Beteiligten der AB & Stille erlassen, der inhaltlich dem Nichtbescheid entspricht. Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 19.12.2017, 2006/13/00115 [Anm: gemeint wohl 19.12.2007, 2006/13/0115] die Rechtsaussage getroffen, dass § 295 Abs 1 BAO gewährleisten soll, dass abgeleitete Bescheide dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid entsprechen. Da somit die materielle Richtigkeit im Vordergrund der Beurteilung steht, zwingt nach Ansicht der Abgabenbehörde bei vorliegender Konstellation auch die Bestimmung des § 295 Abs 4 BAO nicht zur Aufhebung des gegenständlichen Bescheides, da die inhaltliche Rechtmäßigkeit im anhängigen Beschwerdeverfahren der

ehemaligen AB Entwicklungs- und Produktionsgesellschaft & Stille ausgetragen werden kann.

Die Aufhebung des gegenständlichen Bescheides würde allenfalls sogar dazu führen, dass es über den gesamten Prüfungszeitraum 2006 bis 2010 gesehen, zu überhöhten Verlustzuweisungen kommt, da nur für das Jahr 2006 die Aufhebung beantragt wurde. Hinsichtlich der übrigen Jahre, in denen anlässlich der Betriebsprüfung erstmalig Verluste zugewiesen wurde, wäre auf Beteiligtebene wegen bereits eingetretener Verjährung eine Korrektur nicht mehr möglich.

Ergänzend wird auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 30.3.2018 verwiesen. Der Argumentation im Vorlageantrag unter Punkt 1., zweiter Absatz, wonach die Entscheidung des VwGH vom 9.7.1997, 95/13/0044 gerade gegen die Ansicht der Abgabenbehörde spricht kann nicht gefolgt werden. Die Aussage, dass die in § 295 Abs 1 vorgesehene Änderung rechtskräftiger Bescheide, die von einem Feststellungsbescheid abzuleiten sind, die nachträgliche Abänderung, Aufhebung oder Erlassung jenes Feststellungsbescheides voraussetzt, von welchem der Bescheid abgeleitet ist, um dessen Änderung der Streit geht, zeigt nach Ansicht der Abgabenbehörde lediglich die Voraussetzungen auf, die zur Änderung nach § 295 Abs 1 BAO vorliegen müssen. Die Aussage lässt jedoch nicht den Rückschluss zu, dass die Änderung bei gegenständlich vorliegender Konstellation auch zwingend durchgeführt werden muss. Der VwGH spricht im letzten Absatz des zitierten Erkenntnisses jedoch aus, dass die Bestimmung des § 295 Abs 1 BAO ausschließlich die Funktion habe, abgeleitete Bescheide mit den Inhalten erstmalig erlassener Feststellungsbescheide oder deren Abänderung oder den Konsequenzen ihrer Aufhebung in Einklang zur bringen, woraus ableitbar ist, dass die materielle Richtigkeit im Vordergrund steht.

Der Beschwerdeführer stützt sich im Vorlageantrag auf die Entscheidung des VwGH vom 24.11.1998, 93/14/0203. Es trifft zwar zu, dass dieses Erkenntnis im Widerspruch zum eingangs erwähnten Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2007, 2006/13/0115 steht. Dem ist jedoch zu entgegenen, dass sich die Abgabenbehörde auf das jünger ergangene und somit aktuellere Erkenntnis stützt.

Im Vorlageantrag werden unter Punkt 2. Gedanken zum Rechtsschutz vorgebracht. Dem wird entgegengehalten, dass für den Fall, dass das BFG im Rechtsmittelverfahren den neu erlassenen Feststellungsbescheid der ehemaligen AB & Stille inhaltlich abändert, nach Ansicht der Abgabenbehörde der Feststellungsbescheid gemäß § 295 Abs 1 BAO dem neuen Grundlagenbescheid entsprechend anzupassen ist.

Hinsichtlich der strittigen Frage, ob es sich beim gegenständlichen Feststellungsbescheid vom 10.06.2014 um einen rechtmäßig adressierten und somit wirksam ergangenen Bescheid handelt wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen. Es wird beantragt, die Beschwerde abzuweisen."

Schreiben vom 19.9.2019

Zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung verfasste die steuerliche Vertreterin nachfolgenden vorbereitenden Schriftsatz:

"1. Zum Antrag: Bekämpfter Bescheid ist ein Nichtbescheid

Die o.a. Kommanditgesellschaft wurde nach beendeter Liquidation am 13. Dezember 2012 im Firmenbuch gelöscht. Zu diesem Zeitpunkt waren auch keine abgabenbehördlichen Verfahren dieser Gesellschaft mehr offen oder anhängig. Die (letzte) Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2011 erfolgte mit Bescheid vom 7. Dezember 2012. Der geänderte Feststellungsbescheid vom 10. Juni 2014 wurde daher zu einem Zeitpunkt erlassen, zu dem die Kommanditgesellschaft selbst bereits beendet und damit nicht mehr parteifähig war (vgl. Ritz, BAO, 6. Auflage 2017, § 79 Rz 10; VwGH 2012/15/0161).

Mit der Beendigung von Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten gemäß § 19 Abs 2 BAO auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter über. Der mit Juni 2014 datierte Feststellungsbescheid hätte daher an die oben angeführten Gesellschafter adressiert werden müssen. Die Nennung der Bescheidadressaten ist ein unverzichtbares Element des Bescheidspruches und für die Bescheidqualität unverzichtbar (n. Ritz, BAO, 6. Auflage 2017, § 93 Rz 6 und Rz 24 mwN).

Mit der Beendigung von Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten gemäß § 19 Abs 2 BAO auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter über. Der mit Juni 2014 datierte Feststellungsbescheid hätte daher an die oben angeführten Gesellschafter adressiert werden müssen.

Die Nennung der Bescheidadressaten ist ein unverzichtbares Element des Bescheidspruches und für die Bescheidqualität unverzichtbar (n. Ritz, BAO, 6. Auflage 2017, § 93 Rz 6 und Rz 24 mwN). Aus diesem Grund handelt es sich bei der Erledigung vom 10. Juni 2014 um einen „Nichtbescheid“, der keine Rechtswirkung entfalten darf.

2. Zum Eventualantrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs 4 BAO: Keine Sanierung der (zugrunde liegenden) Nichtbescheide durch inhaltsgleiche neue Bescheide

Wie bereits im Vorlageantrag vom 6. Juni 2018 dargestellt, hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 24.11.1998, 93/14/0203 zu § 295 Abs 1 BAO festgestellt, dass die Abänderung abgeleiteter Bescheide unzulässig ist, wenn die zugrunde liegenden Feststellungsbescheide ins Leere gegangen sind. Dies kann auch durch die nachträgliche Erlassung von (inhaltsgleichen) neuen Feststellungsbescheiden nicht saniert werden. Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 24.9.2014. 2011/13/0061 erhärtet:

„Dass der darauf gerichtete Antrag bei Vorliegen des Wiederaufnahmsgrundes zur ersatzlosen Aufhebung der Abänderungsbescheide zu führen hatte, ergibt sich aus der hg. Rechtsprechung zu Berufungen gegen Abänderungsbescheide, die sich auf nichtige Grundlagenbescheide stützen. In dem Erkenntnis vom 24. November 1998, 93/14/0203, auf das der Beschwerdeführer in der Berufung hinwies, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, die zwischenzeitliche Erlassung eines (wirksamen) Grundlagenbescheides ändere nichts daran, dass die Berufungsbehörde der Berufung gegen den zuvor erlassenen, auf einen Nichtbescheid gestützten Abänderungsbescheid durch dessen Aufhebung stattzugeben habe. Das Finanzamt, so der Verwaltungsgerichtshof, werde "unvorgreiflich der Frage der Verjährung" einen auf den nun vorliegenden Grundlagenbescheid gestützten neuen Abänderungsbescheid zu erlassen haben (vgl. seither noch das Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2007/15/0294).“ Dieses Erkenntnis, auf das die belangte Behörde in ihrer Entscheidung nicht einging, bringt damit auch zum Ausdruck, dass die Frage der Verjährung in einem solchen Fall zu prüfen ist und die neue Abgabenfestsetzung auf der Grundlage des späteren Feststellungsbescheides nicht im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO von der Erledigung der Berufung gegen den früheren, mangels Vorliegens eines Feststellungsbescheides rechtswidrigen, Abänderungsbescheid abhängt.“

Somit hat der Verwaltungsgerichtshof in einer Reihe von Erkenntnissen unzweifelhaft festgestellt, dass aufgrund von sogenannten „Nichtbescheiden“ ergangene abgeleitete Bescheide nicht durch die nachträgliche Erlassung neuer Feststellungsbescheide saniert werden können. Insbesondere der letzte Satz des oben angeführten Zitates zeigt auch einen wesentlichen Grund dieser Rechtsschutzbestimmung, nämlich die Frage der Verjährung, die bei allenfalls neu zu erlassenden abgeleiteten Bescheiden zu prüfen sein wird.

Auch der Verfassungsgerichtshof hat im Beschluss vom 13.6.2019, E 4256/2018-12 zu § 295 BAO unter anderem folgenden Satz formuliert:

„Auch wenn ein solcher nach Ergehen des "abgeleiteten" Bescheides wirksam erlassener Grundlagenbescheid betragsgleich an die Stelle einer Enunziation treten sollte, die nicht als Bescheid zu qualifizieren war, wäre nach der vorläufigen Annahme des Verfassungsgerichtshofes davon auszugehen, dass es mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar wäre, in solchen Fällen einen Antrag auf Aufhebung des "abgeleiteten" Bescheides generell oder auch nach Eintritt der Verjährung auszuschließen. Ein "abgeleiteter" Abgabenbescheid, der gleichsam ex post durch einen nachträglich ergangenen Grundlagenbescheid "bestätigt" wurde, wäre nämlich ungeachtet dessen als rechtswidrig zu beurteilen, dürfte dieser "abgeleitete" Bescheid doch ohne Rechtsgrundlage in die Rechtskraft des dem "abgeleiteten" Bescheid vorausgehenden Abgabenbescheides eingreifen (vgl. auch VwGH 24.9.2014, 2011/13/0061).“

Sowohl der Verwaltungsgerichtshof als auch der Verfassungsgerichtshof erachten somit - ungeachtet der Frage, ob zwischenzeitlich neue Feststellungsbescheide erlassen wurden - die Aufhebung eines von einem sogenannten „Nichtbescheid“ abgeleiteten Bescheides

als unumgänglich. Eine anders lautende Auslegung des § 295 BAO wäre nach den Aussagen des Verfassungsgerichtshofes verfassungswidrig. Im Ergebnis bleibt daher kein Raum, die Aufhebung eines aufgrund eines „Nichtbescheides“ ergangenen abgeleiteten Bescheides zu versagen.“

Mündliche Verhandlung

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde erneut darauf verwiesen, dass es sich ihrer Ansicht nach um einen Nichtbescheid handle. Die Gesellschaft, an die der ursprüngliche Bescheid gerichtet gewesen sei, sei bereits im Jahr 2012 im Firmenbuch gelöscht worden. Es seien keine Verfahren mehr anhängig gewesen, es habe auch keinen Abwicklungsbedarf gegeben. Allenfalls wäre ein Bescheid richtigerweise gem. § 191 Abs. 2 BAO an die ehemaligen Gesellschafter zu richten gewesen.

Vom Finanzamt wurde dem entgegengehalten, dass nach der in der BVE zitierten Judikatur des VwGH eine KG erst dann beendet sei, wenn alle Verfahren abgewickelt worden sind. Im gegenständlichen Fall sei das Feststellungsverfahren noch offen gewesen. Im Übrigen habe sich die steuerliche Vertretung, wenn man ihrer Argumentation folge, auf die Vollmacht durch eine nicht bestehende KG berufen.

Die steuerliche Vertretung führt aus, dass die in der BVE zitierte Judikatur jeweils Fälle betroffen habe, in denen jeweils Verfahren noch zu führen gewesen seien. Hingegen sei im gegenständlichen Fall im Jahr 2011 der letzte Veranlagungsbedarf gewesen.

Ferner sei darauf hinzuweisen, dass das vorgelagerte Verfahren der atypisch stillen Gesellschaft damit geendet habe, dass zu Recht erkannt worden sei, dass es sich dabei um einen Nichtbescheid gehandelt habe. Nochmals sei darauf hinzuweisen, dass die Adressierung des angefochtenen Bescheides nicht den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung entsprochen habe, da dieser nicht an die ehemaligen Gesellschafter gerichtet gewesen sei.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass der Feststellungsbescheid 2006 im vorgelagerten Verfahren vom 30. 7. 2007 ein Nichtbescheid gewesen sei. Hieraus ergebe sich, dass weiterer Abwicklungsbedarf in Bezug auf ein Feststellungsverfahren bestanden habe. Selbst wenn dem nicht der Fall gewesen seien sollte sei trotzdem aufgrund der Außenprüfung im vorgelagerten Verfahren ein Verfahren zu führen gewesen. Dies wird von der steuerlichen Vertretung bestritten. Unterlagen darüber, dass es sich um einen Nichtbescheid gehandelt habe, seien ihr nicht bekannt.

Seitens der steuerlichen Vertretung wird für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht ihrem Hauptbegehren nicht Rechnung trägt, in eventu vorgebracht, dass die verfahrensgegenständlichen Bescheide von vermeintlichen Feststellungsbescheiden abgeleitet wurden, deren Nichtigkeit vom Bundesfinanzgericht bereits festgestellt worden

sei. Von nichtigen Bescheiden könnten keine weiteren Bescheide abgeleitet werden. Dies auch dann, wenn in weiterer Folge neue Feststellungsbescheid ergehen.

Das Finanzamt verwies diesbezüglich auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung und dem Vorlagebericht.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Die belangte Behörde beantragte, das Bundesfinanzgericht möge über die Beschwerden abweisend entscheiden.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerden beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war im Jahr 2006 neben einer weiteren Kommanditgesellschaft und einer Kapitalgesellschaft an der AB als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt.

Mit Bescheid vom 21.4.2008 stellte die belangte Behörde die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Beschwerdeführerin mit € -4.970.489,10 fest. Darin enthalten war ein Verlustanteil aus der atypisch stillen Beteiligung an der AB in Höhe von € -4.415.600,00.

Am 13.12.2012 wurde die Löschung der Beschwerdeführerin im Firmenbuch eingetragen.

Im Juli 2013 wollte das für die atypisch stille Gesellschaft zuständige Finanzamt die Verteilung des Verlusts abändern und wollte im Zuge einer Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens einen neuen Feststellungsbescheid erlassen. Das für die atypisch stille Gesellschaft zuständige Finanzamt teilte der belangten Behörde im Juli 2013 mit, dass der Einkünfteanteil der Beschwerdeführerin an der atypisch stillen Gesellschaft nunmehr mit € -328.570,49 festgestellt wurde.

Am 10.6.2014 erließ die belangte Behörde einen geänderten Feststellungsbescheid 2006 an die Beschwerdeführerin, in dem die Erledigung des für die atypisch stille Gesellschaft zuständigen Finanzamtes mit der verminderten Verlustzuweisung berücksichtigt wurde.

Am 29.12.2015 beantragte die Beschwerdeführerin, den Feststellungsbescheid vom 10.6.2014 aufzuheben. Dieser Antrag wurde von der belangten Behörde am 14.4.2016 abgewiesen. Die Entscheidung über die Beschwerde vom 15.9.2016 gegen den Abweisungsbescheid wurde bis zum Abschluss des Rechtsmittelverfahrens der AB gegen die Erledigung vom Juli 2013 ausgesetzt. Mit Beschluss vom 7.11.2017 hat das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen die Erledigung vom Juli 2013 als unzulässig zurückgewiesen, weil dieser Erledigung keine Bescheidqualität zukam.

Am 15.12.2017 erließ das für die atypisch stille Gesellschaft zuständige Finanzamt einen Feststellungsbescheid 2006, der an alle drei ehemaligen Gesellschafter gerichtet ist und wies der Beschwerdeführer erneut einen Verlust von € -328.570,49 zu.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 30.3.2018 hat die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 14.4.2016 als unbegründet abgewiesen. Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 6.6.2018.

Sämtliche Erledigungen der belangten Behörde sind wie folgt adressiert:

"Bf" bzw "Bf IL"

zu Händen der steuerlichen Vertreterin.

Beweiswürdigung

Die Feststellung zur Beteiligung der Beschwerdeführerin an der AB als atypisch stille Gesellschafterin ergibt sich einerseits aus den Angaben der Beschwerdeführerin im Antrag vom 29.12.2015, in dem auch auf eine Außenprüfung bei der AB hingewiesen wurde und andererseits aus der als Feststellungsbescheid bezeichneten Erledigung des für die atypisch stille Gesellschaft zuständigen Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 22.7.2013 und auch vom 30.7.2007, in die Einsicht genommen wurde und in denen der Beschwerdeführerin Einkünfte zugewiesen werden sollten.

Die Feststellung zur Löschung der Beschwerdeführerin im Firmenbuch im Dezember 2012 ergibt sich einerseits auf Grund einer Einsichtnahme in das elektronisch geführte Firmenbuch und andererseits hat die Beschwerdeführerin auf diesen Umstand selbst im Antrag vom 29.12.2015 hingewiesen.

Die Feststellungen zu den Erledigungen vom Juli 2013 durch das für die atypisch stille Gesellschaft zuständige Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg ergeben sich einerseits aus den Entscheidungsgründen des Bundesfinanzgerichts im Beschluss vom 7.11.2017 zur Geschäftszahl RV/2100002/2014 und andererseits hat die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 27.11.2017 darauf hingewiesen, dass durch den Beschluss des Bundesfinanzgerichts hervorgekommen ist, dass es sich bei diesen Erledigungen um Nichtbescheide handelt. Auch die belangte Behörde hat in ihrer Beschwerde vorentscheidung darauf hingewiesen, dass es sich beim "Feststellungsbescheid" vom 22.7.2013 um einen Nichtbescheid handelt.

Die Sachverhaltsfeststellung zum Feststellungsbescheid 2006 des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 15.12.2017, mit dem der Beschwerdeführerin derselbe Verlustanteil wie auch schon im Nichtbescheid vom Juli 2013 zugewiesen wurde, ergeben sich einerseits aus einer Einsichtnahme in diese Erledigung und andererseits aus den Angaben in der Beschwerde vorentscheidung der belangten Behörde. Im Vorlageantrag vom 6.6.2018 hat die Beschwerdeführerin ebenfalls darauf verwiesen. Aus der Erledigung vom 15.12.2017 ist auch ersichtlich, dass neben der Beschwerdeführerin

noch eine weitere bereits im Firmenbuch gelöschte Kommanditgesellschaft und eine Kapitalgesellschaft als atypisch stille Gesellschafter an der AB beteiligt waren.

Die Feststellung zur Adressierung der Erledigungen an die Beschwerdeführerin gründet sich auf die Einsichtnahme in den elektronisch geführten Feststellungsakt der belangten Behörde sowie aus den vorgelegten Unterlagen (insb. angefochtener Bescheid, Beschwerdevereinsentscheidung).

Rechtsgrundlagen

§ 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 erklärt 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.

§ 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 beendet, 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.

§ 295 BAO lautet:

§ 295. (1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(2a) Ist ein Bescheid von einem Bescheid gemäß § 48 Abs. 2 oder 4 abzuleiten, ist er ungeachtet des Eintritts der Rechtskraft oder der Verjährung im Fall der nachträglichen Erlassung oder Aufhebung des Bescheides von Amts wegen aufzuheben oder insoweit abzuändern, als der Bescheid sich auf den Spruch des abgeleiteten Bescheides auswirkt.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

(4) Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines - Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines - Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

(5) Die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 3 steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des aufzuhebenden bzw. zu ändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

§ 304 BAO lautet:

§ 304. Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie

a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder

b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

Rechtliche Erwägungen

Bescheidqualität der Erledigung vom 10.6.2014

Der Bescheidadressat, also die Person, an die der Bescheid ergeht, ist im Spruch des Bescheides namentlich zu nennen, wobei eine Nennung im Adressfeld genügt (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 Personenbeschreibung ist notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruchs mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch, zu dem auch das Adressfeld zählt, kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. VwGH 23.1.2019, Ra 2017/13/0033).

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.

Ist die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid gem § 191 Abs 2 BAO an diejenigen namentlich zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Wird ein Feststellungsbescheid an eine nicht mehr bestehende und somit beendigte Gemeinschaft gerichtet, so entfaltet er keine Rechtswirkung (vgl. *Drapela/Knechtl/Moser/Wagner*, Die Personengesellschaft in der Steuererklärung 2018, 9).

Die Auflösung einer Personengesellschaft des Unternehmensrechtes und ihre Löschung im Firmenbuch beeinträchtigt ihre Parteifähigkeit nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO jedenfalls so lange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - zu denen auch der Bund als Abgabengläubiger zählt - noch nicht abgewickelt sind (vgl. zB - eine OEG betreffend - VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161). Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (zB VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131). Die Wiederaufnahme des Verfahrens und Erlassung eines neuen Feststellungsbescheides ist auch hinsichtlich einer bereits im Firmenbuch gelöschten OG/KG möglich (UFS Wien 1.9.2011, RV/3595-W/09).

Im Erkenntnis vom 25.4.2019, Ro 2019/13/0014 hatte der Verwaltungsgerichtshof über einen Sachverhalt zu entscheiden, in dem nach Löschung einer KG im Firmenbuch ein "Bescheid über einen Prüfungsauftrag" ergangen ist und hat ausgesprochen, dass eine solche Erledigung keine unwirksame "Nicht-Erledigung" ist. Sachverhaltsmäßig betraf diese Entscheidung eine KG, die bereits im Jahr 2011 im Firmenbuch gelöscht wurde,

sodann bis April 2015 einer Außenprüfung unterzogen wurde und Bescheide im Anschluss an die Außenprüfung erlassen wurden; im Jahr 2017 wurde auch die Komplementärin (eine GmbH) im Firmenbuch gelöscht. Dennoch erging im Jahr 2017 ein Bescheid über einen Prüfungsauftrag hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellungsverfahren an die KG (§ 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs 2 FinStrG). Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt sein kann, ist ein "Abwicklungsbedarf" im Sinne dieser Rechtsprechung gegeben (VwGH 25.4.2019, Ro 2019/13/0014). Im Hinblick auf diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann der Ansicht der Beschwerdeführerin, dass die Erledigung vom 10.6.2014 ein Nichtbescheid wäre, weil sie direkt an die Beschwerdeführerin und nicht an deren ehemalige Gesellschafter gerichtet ist, nicht gefolgt werden. Ein Veranlagungs- bzw. Abwicklungsbedarf kann sich auch als Ergebnis einer Außenprüfung ergeben, die in zeitlicher Hinsicht - gewöhnlich - erst nach Abschluss der zu prüfenden Zeiträume durchgeführt wird.

Liegt - wie im gegenständlichen Fall - eine doppelstöckige Personengesellschaft vor, kann sich ein Abwicklungsbedarf selbst dann ergeben, wenn eine obere Ebene betreffende Feststellungen (hier: die atypisch stille Gesellschaft(en) mit der AB) getroffen werden, die auf Ebene eines Beteiligten (hier: die Beschwerdeführerin) bindend umzusetzen sind.

Die Erledigung der belangten Behörde vom 10.6.2014, nämlich der gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderte Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2006 ist an die "Bf IL", somit an die Personengesellschaft selbst, adressiert. Die Erledigung ist dem Empfänger auch zugekommen und sie ist damit wirksam geworden, worauf auch schon die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid hingewiesen hatte. Es liegt kein Nichtbescheid vor.

Auf das in der mündlichen Verhandlung durch die belangte Behörde erstattete Vorbringen, wonach bereits der Feststellungsbescheid 2006 vom 30.7.2007 ein Nichtbescheid wäre, braucht nicht weiters eingegangen zu werden, zumal sich die belangte Behörde in ihrer Erledigung vom 10.6.2014 nicht auf einen Grundlagenbescheid aus dem Jahr 2007 (das Jahr 2006 betreffend), sondern auf einen Grundlagenbescheid vom 22.7.2013 stützte und darüber hinaus - in zeitlicher Hinsicht - der Erledigung vom 10.6.2014 ein Bescheid gem. § 293b BAO vom 17.9.2008 voranging.

Aufhebung nach § 295 Abs 4 BAO:

§ 295 Abs 1 BAO erfasst Fälle, in denen ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abhängig ist. Er gilt also, wenn ein Feststellungsbescheid auf einem anderen Feststellungsbescheid beruht oder wenn ein Abgabenbescheid auf einem Feststellungsbescheid beruht (*Stoll*, BAO, 2856). Eine Folgeänderung nach § 295 BAO kann nur in Verfolgung einer vorgegebenen Bindung stattfinden, die nur von Spruch zu Spruch bestehen kann (*Stoll*, BAO, 2860).

Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten

gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet (VwGH 27.6.2017, Ro 2015/13/0016). In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden nach § 192 BAO diesen Bescheiden zu Grunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist (VwGH 25.6.2008, 2006/15/0094).

Die Funktion des § 295 Abs 1 BAO, nämlich abgeleitete Bescheide mit den Inhalten von Feststellungsbescheiden in Einklang zu bringen, kann nur dann entfaltet werden, wenn die (formellen) Voraussetzungen für eine Bescheiderlassung nach § 295 Abs 1 BAO vorliegen.

Eine Abänderung (oder Aufhebung) nach § 295 Abs 1 BAO setzt voraus, dass nachträglich (nach Erlassung des "abgeleiteten" Bescheides) ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064 ; BFG 5.4.2017, RV/7105235/2014). Eine Änderung der Begründung ist zu wenig, um von einer Änderung des abgeleiteten Bescheides sprechen zu können (BFG 27.06.2018, RV/7106259/2015).).

Die Rechtsfolge des Vorliegens der Befugnis (und Obliegenheit) der Abgabenbehörde, einen abgeleiteten Bescheid wegen erstmaliger Erlassung, Aufhebung oder Abänderung eines Grundlagenbescheides abzuändern, von dem er abgeleitet ist, besteht in der der Abgabenbehörde damit eröffneten Möglichkeit (und Verpflichtung), einen an die Stelle des abgeänderten (abgeleiteten) Bescheides tretenden neuen Bescheid zu erlassen, welcher dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid und der materiellen Rechtslage entspricht. Die grundsätzliche Funktion der Bestimmung des § 295 Abs 1 BAO, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen, steht einer Abänderung des abgeleiteten Bescheides, die über die durch die Abänderung, Aufhebung oder erstmalige Erlassung des Grundlagenbescheides bewirkten Folgen hinausgeht, nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht entgegen, weil der bisherige abgeleitete Bescheid mit der auf § 295 BAO gestützten Abänderung zur Gänze außer Kraft tritt (VwGH 31.3.2004, 2000/13/0017). Anlässlich einer Maßnahme nach § 295 Abs 1 BAO können abgeleitete Bescheide auch in anderen Punkten geändert werden.

Bezogen auf den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt setzt § 295 Abs 1 BAO als Tatbestand voraus, dass nach einem Feststellungsbescheid (im Sinne einer wirksam gewordenen behördlichen Erledigung) an die Beschwerdeführerin ein Feststellungsbescheid bei der AB & atypisch Stille abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird. Die Berechtigung der belangten Behörde zu einem Vorgehen nach § 295 Abs 1 BAO - und somit zur Erlassung des Bescheides vom 10.6.2014 - hängt somit davon ab, dass -) ein Feststellungsbescheid an die AB & atypisch Stille bzw. deren ehemaligen Gesellschafter (wenn es die atypisch stille Gesellschaft(en) nicht mehr gibt) erlassen wurde und

-) dieser an die AB & atypisch Stille bzw. deren ehemaligen Gesellschafter (wenn es die atypisch stille Gesellschaft(en) nicht mehr gibt) erlassene Bescheid Feststellungen enthält, die von dem bis dahin im Rechtsbestand gewesenen Feststellungsbescheid an die Beschwerdeführerin abweichen.

Letztlich hat sich durch den Beschluss BFG 7.11.2017, RV/2100002/2014 herausgestellt, dass die intendierte Erledigung des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 22.7.2013 keinen Bescheidcharakter aufweist. Dennoch hat die belangte Behörde diese Erledigung im Juni 2014 zum Anlass genommen, den Feststellungsbescheid 2006 vom 17.9.2008 gemäß § 295 Abs 1 BAO abzuändern und als Begründung auch die Erledigung vom 22.7.2013 angeführt. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen sind aber - wie sich erst nachträglich herausgestellt hat - dafür nicht vorgelegen, weil die Erledigung vom 22.7.2013 nicht "erlassen", somit nicht wirksam, wurde.

Der ändernde Bescheid iSd § 295 BAO tritt grundsätzlich an die Stelle des früheren Bescheides und ist daher in vollem Umfang anfechtbar (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 295 Anm 13; *Ritz*, BAO⁶, § 251 Tz 3), allerdings nicht mit der Begründung, dass die im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend wären. Hingegen kann in einem Rechtsmittel gegen den Änderungsbescheid sehr wohl vorgebracht werden, dass sich dieser Änderungsbescheid auf einen "Nichtbescheid" oder nicht wirksam gewordenen Bescheid stützt (vgl. ErläutRV 1212 BlgNR XXIV. GP, 31; VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0005, VwGH 1.6.2017, Ra 2015/15/0031). Geht ein "Feststellungsbescheid" ins Leere, hat der für den abgeleiteten Bescheid taugliche Feststellungsbescheid gefehlt. Ein sich auf § 295 Abs 1 BAO gestützter Bescheid wäre aus dem Grunde des Fehlens eines Feststellungsbescheides anfechtbar gewesen und hätte in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren aufgehoben werden müssen (vgl. VwGH 16.12.2009, 2007/15/0294 mwN).

Auch eine in einem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vorgenommene Änderung oder ersatzlose Aufhebung bzw. eine Aufhebung des Feststellungsbescheides durch den VwGH verpflichtet die Abgabenbehörde zur Änderung des abgeleiteten Bescheides (vgl. *Lenneis*, Die Änderung und Zurücknahme von Bescheiden im Abgabenverfahren in *Holoubek/Lang*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde, 135 (142); *Ritz*, BAO⁶, § 295 Tz 3).

Ein Rechtsmittel gegen den ändernden (abgeleiteten) Bescheid (vom 10.6.2014) wurde nicht erhoben. Wird hingegen kein Rechtsmittel erhoben, entsteht für den Fall einer späteren Zurückweisung des Rechtsmittels gegen die als Grundlagenbescheid herangezogene Erledigungen das Erfordernis einer Rechtskraftdurchbrechung. § 295 Abs 4 BAO stellt eine verfahrensrechtliche Möglichkeit zur Rechtskraftdurchbrechung dar.

Die belangte Behörde begründet ihre Abweisung des beschwerdegegenständlichen Antrages unter anderem damit, dass der vorliegende Sachverhalt jenem gleiche, über den der VwGH am 19.12.2007, 2006/13/0115 entschieden habe und argumentiert, dass nach der Rechtsprechung des VwGH die materielle Richtigkeit im Vordergrund der

Beurteilung zu stehen hat. Zutreffend schildert die belangte Behörde den Sachverhalt jenes Verfahrens dahingehend, dass "Feststellungsbescheide erlassen" wurden, daraufhin abgeleitete (Einkommensteuer)Bescheide (zum Nachteil des Steuerpflichtigen) angepasst wurden und sich in der Folge herausstellte, dass die "Feststellungsbescheide" ins Leere gingen (Nichtbescheide waren). In der Folge hat die Abgabenbehörde sodann tatsächlich Feststellungsbescheide am 13.12.2001 - inhaltsgleich mit den Nichtbescheiden - erlassen. Als Reaktion darauf, dass sich erst später herausgestellt hatte, dass die "Feststellungsbescheide", die den geänderten (nachteiligen) Einkommensteuerbescheiden zugrunde gelegt wurden, tatsächlich Nichtbescheide waren, wurde eine Änderung dieser Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 BAO beantragt. Dem Begehren wurde nicht nachgekommen.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof folgendes (auszugsweise) erwogen:

"§ 295 Abs. 1 BAO soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide - hier die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1985 bis 1991 - dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid (und der materiellen Rechtslage) entsprechen. [...]"

Zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides [Anmerkung:

UFS-Entscheidung betreffend des Antrages auf Änderung der Einkommensteuerbescheide] (und im Übrigen sogar schon im Zeitpunkt der Stellung des gegenständlichen Abänderungsantrages) existierten die Bescheide vom 13. Dezember 2001. Mit diesen Feststellungsbescheiden, denen zufolge die Einkünfte [...] mit "Null" anzusetzen sind, korrelieren die aufrechten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1985 bis 1991, sodass es keinen Anpassungsbedarf gab, dem mit Bescheid nach § 295 Abs. 1 BAO Rechnung zu tragen gewesen wäre. An diesem Ergebnis hat sich auch in der Folge nichts geändert, weshalb die ohnehin den aktuellen Grundlagenbescheiden entsprechenden Einkommensteuerbescheide (vom 18. März bzw. vom 18. April 1996) nach dem oben Gesagten nicht Gegenstand einer Entscheidung nach § 295 Abs. 1 BAO sein konnten."

Aus der Begründung der VwGH-Entscheidung ergibt sich somit, dass eine Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO als Reaktion auf das - nachträgliche - Hervorkommen von Nichtbescheiden nicht möglich ist.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist dieses Erkenntnis so zu verstehen, dass die darin erwähnten Feststellungsbescheide vom 13.12.2001 zwar nachträglich erlassen wurden, jedoch die weitere Voraussetzung, dass die sich im Rechtsbestand befunden habenden Einkommensteuerbescheide von den Entscheidungen im Feststellungsverfahren abweichen müssen und demzufolge angepasst werden müssen, nicht vorlag. Schließlich hätte die Bindungswirkung des § 192 BAO auch zur Folge, dass bei einer Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO auch die Feststellungsbescheide vom 13.12.2001 zu berücksichtigen wären. Insofern liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch kein Widerspruch zum Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2007, 2006/13/0115 vor.

Im Übrigen unterscheidet sich dieser von der belangten Behörde als vergleichbar eingestufte Sachverhalt dahingehend, dass es dort um einen Anbringen ging, das sich - offenbar - auf § 295 Abs 1 BAO stützte, während es im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt primär um ein Anbringen nach § 295 Abs 4 BAO geht (den es damals noch gar nicht gab).

Allerdings könnte der letzte Satz des beschwerdegegenständlichen Antrages vom 29.12.2015 ein (zusätzlicher) "Antrag nach § 295 Abs 1 BAO" sein. Dieser letzte Satz lautet:

"Wir beantragen daher, sämtliche Rechtswirkungen des Feststellungsbescheid 2006 unseres o.a. Klienten vom 10. Juni 2014 - insbesondere die Ergebnistangenten der beteiligten Gesellschafter - dahingehend zu berichtigen, dass der Veranlagungsstand vor diesem „Nichtbescheid“ wiederhergestellt wird."

Der angefochtene Bescheid spricht jedoch nur über den Antrag nach § 295 Abs 4 BAO ab, was sich wohl auch daraus ergibt, dass in § 295 Abs 1 BAO ein Antragsrecht nicht vorgesehen ist, zumal es sich dabei um eine amtswegige Maßnahme handelt (BFG 20.6.2018, RV/3100521/2015 [Behandlung einer VfGH-Beschwerde mit Beschluss vom 24.9.2018, E 3071/2018 abgelehnt]).

In ständiger Rechtsprechung gehen der Verwaltungsgerichtshof (vgl VwGH 24.11.1998, 93/14/0203; VwGH 24.9.2014, 2011/13/0061) und das Bundesfinanzgericht (vgl zB. BFG 24.07.2017, RV/7101274/2008; BFG 30.10.2018, RV/7103608/2010) davon aus, dass eine Abänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO nur zulässig ist, wenn Bescheide von Feststellungsbescheiden abzuleiten sind. Geht der Feststellungsbescheid ins Leere, weil es sich um einen Nichtbescheid handelt, hat im Zeitpunkt der Erlassung des gemäß § 295 Abs 1 BAO abgeleiteten Bescheides (hier: Feststellungsbescheid gemäß § 188 für 2006 vom 10.6.2014) ein tauglicher Feststellungsbescheid (hier: Grundlagenbescheid bei der AB & atypisch Stille) gefehlt. Mit dem (nachträglich) erlassenen Grundlagenbescheid vom 15.12.2017, der sich an die ehemaligen Gesellschafter der AB & atypisch Stille richtet, wird die unzulässige Abänderung vom 10.6.2014 nicht (nachträglich) saniert.

Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2011, mit dem § 295 Abs 4 BAO in die Bundesabgabenordnung eingefügt wurde, lauten (auszugsweise):

"Stellt sich erst im Laufe eines Berufungsverfahrens (oder eines VfGH-Beschwerdeverfahrens) heraus, dass eine als Feststellungsbescheid (Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO) intendierte Erledigung ein absolut nichtiger Verwaltungsakt (ein „Nichtbescheid“) ist, aber von der rechtlichen Existenz eines Feststellungsbescheides ausgehende Änderungsbescheide (§ 295 Abs. 1 BAO) erlassen und formell rechtskräftig wurden, so erscheint ein Antragsrecht auf Beseitigung solcher zu Unrecht von den Tatbestandsvoraussetzungen für ihre Erlassung ausgehender (rechtswidriger) Bescheide zweckmäßig. [...]"

§ 295 Abs 4 BAO sieht vor, dass Abänderungsbescheide, die auf Grund der Bestimmung des § 295 Abs 1 BAO ergangen sind (und sich noch im Rechtsbestand befinden) auf

Antrag der Partei aufzuheben sind, wenn eine Bescheidbeschwerde gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides bzw. Nichtfeststellungsbescheides hat, als nicht zulässig zurückgewiesen wird, weil das Dokument kein Bescheid ist.

Diese Aufhebung, die nicht im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, hat auch dann zu erfolgen, wenn einer neuerlichen Änderung (§ 295 Abs 1 BAO) eines Abgabenbescheides bei nachträglicher Erlassung eines wirksamen Grundlagenbescheides der Eintritt der Verjährung entgegensteht (*Ritz*, BAO⁶, § 295 Tz 21e).

Die Voraussetzungen für eine Aufhebung nach § 295 Abs 4 BAO liegen vor, zumal

-) der Feststellungsbescheid vom 10.6.2014 der auf den Nichtbescheid vom 22.7.2013 gestützte Änderungsbescheid gem. § 295 Abs 1 BAO ist;

-) die Bescheidbeschwerde gegen das "Dokument" vom 22.7.2013 (als Feststellungsbescheid an die AB & atypisch Stille intendierte Erledigung) vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 7.11.2017, GZ. RV/2100002/2014 als unzulässig zurückgewiesen wurde.

Unschädlich ist im vorliegenden Sachverhalt auch die Tatsache, dass der Antrag gem. § 295 Abs 4 BAO zu einem Zeitpunkt gestellt wurde, zu dem die Voraussetzungen noch nicht vorlagen. Auch im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Abweisungsbescheides vom 14.4.2016 lagen die Voraussetzungen noch nicht vor. Sowohl der Wortlaut des § 295 Abs 4 BAO als auch der Zweck der Regelung stellen darauf ab, dass zu Unrecht ein Verfahrenstitel zur Änderung eines wirksamen Bescheides (nämlich § 295 Abs 1 BAO) angenommen wurde und daher der zu Unrecht erlassene Bescheid (unter den näheren Voraussetzungen des § 295 Abs 4 BAO) behoben werden soll (VwGH 26.2.2015, 2012/15/0127).

Gegen eine wirksam erlassene Beschwerdevorentscheidung kann ein Vorlageantrag gestellt werden. Gemäß § 263 Abs 3 BAO gilt bei rechtzeitiger Einbringung eines Vorlageantrages die Bescheidbeschwerde wiederum als unerledigt. Auf Grund eines eingebrachten Vorlageantrages hat das Verwaltungsgericht über die Beschwerde, nicht jedoch über die Beschwerdevorentscheidung zu entscheiden, weil die Beschwerdevorentscheidung nicht der bekämpfte Bescheid ist (VwGH 25.11.2010, 2010/16/0221). Erst eine Entscheidung in der Sache selbst (§ 279 BAO) durch das Verwaltungsgericht beendet die Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung.

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht in der Sache zu entscheiden und ist berechtigt, den angefochtenen Bescheid abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. In der Sache selbst entscheidende Erkenntnisse wirken *ex tunc*. 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). Eine Entscheidung in der Sache kann beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 295 Abs 4 BAO nur darin bestehen, dass dem Antrag der Beschwerdeführerin nachzukommen ist und der Änderungsbescheid (Feststellungsbescheid an die Beschwerdeführerin vom 10.6.2014) aufgehoben wird.

Die Aufhebung hat jedoch zur Folge, dass die Entscheidungen, die im Feststellungsbescheid 2006 vom 15.12.2017 an die ehemaligen Gesellschafter der AB & atypisch Stille getroffen wurden, nämlich die geänderte Verteilung der Verluste, nicht mit dem nun wieder im Rechtsbestand befindlichen Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für 2006 vom 17.9.2008 wirken und mit diesem Bescheid in Einklang stehen. War ein abgeleiteter Bescheid aufzuheben, weil die Berechtigung für die Durchführung einer Bescheidänderung gem. § 295 Abs 1 BAO nicht vorlag und liegen aber weiterhin die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 295 Abs 1 BAO vor (etwa wegen eines in der Zwischenzeit wirksam ergangenen Grundlagenbescheides), wird die Abgabenbehörde "unvorgreiflich der Frage der Verjährung [...] gemäß § 295 Abs 1 BAO abgeänderte Bescheide [...] zu erlassen haben" (siehe VwGH 24.11.1998, 93/14/0203). Gemäß § 295 Abs 1 BAO kann mit einer Abänderung des abgeleiteten Bescheides gewartet werden, bis der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Der Verfassungsgerichtshof hat am 13.6.2019 den Beschluss gefasst, den Satz "*Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.*" in § 295 Abs 4 BAO von Amts wegen auf seine Verfassungsmäßigkeit zu prüfen (VfGH 13.6.2019, E 4256/2018). Allerdings kann sich der Verweis auf die in § 304 BAO getroffenen Regelungen für Wiederaufnahmen "nach Eintritt der Verjährung" auf das Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO schon deshalb nicht beziehen, weil solche Verfahren keiner Verjährung unterliegen (VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0005; *Drapela/Knecht/Moser/Wagner*, Die Personengesellschaft in der Steuererklärung 2018, 139). Insofern musste der Ausgang des Gesetzesprüfungsverfahrens für das gegenständliche Beschwerdeverfahren auch nicht abgewartet werden. Darüber hinaus ist die Rechtzeitigkeit des beschwerdegegenständlichen Antrages in keiner Weise strittig.

Zutreffend verweist die belangte Behörde im Vorlagebericht darauf, dass die inhaltliche Rechtmäßigkeit über die geänderte Verlustzuweisung im Beschwerdeverfahren der ehemaligen Gesellschafter der AB & atypisch Stille gegen den Grundlagenbescheid vom 15.12.2017 ausgetragen werden kann. Wird dieser Bescheid durch ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts abgeändert (oder - ersatzlos - aufgehoben), löst dies die Verpflichtung der belangten Behörde aus, die in einem solchen Erkenntnis getroffenen Feststellungen im Einklang mit jenen Bescheiden zu bringen, die davon abzuleiten sind. Somit hat gegebenenfalls eine Bescheidänderung gem. § 295 Abs 1 BAO bei der Beschwerdeführerin zu erfolgen.

Da die Voraussetzungen zur Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs 4 BAO im Zeitpunkt dieses Erkenntnisses vorlagen, war der Beschwerde Folge zu geben.

Dem kann auch die Befürchtung der belangten Behörde, dass es über den gesamten Prüfungszeitraum 2006 bis 2010 zu überhöhten Verlustzuweisungen kommen könnte, weil nur für das Jahr 2006 eine Aufhebung nach § 295 Abs 4 BAO beantragt wurde, obwohl sich die abgeleiteten Feststellungsbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 (an die Beschwerdeführerin) ebenfalls auf Nichtbescheide gründen, nicht entgegenstehen.

Allerdings wird in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass immer dann, wenn eine Bescheidänderung nach § 295 Abs 1 BAO in Betracht kommt, auch andere Änderungen - die in keinem Zusammenhang mit dem für die Bescheidänderung auslösenden Grundlagenbescheid stehen - möglich sind; somit könnte auch anderen Grundlagenbescheiden zum Durchbruch verholfen werden, was letztlich für jeden Beteiligten an der Beschwerdeführerin gesondert zu prüfen wäre.

Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere den Entscheidungen vom 24.11.1998, 93/14/0203 und vom 26.2.2015, 2012/15/0127. Es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 2. Oktober 2019