



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1xxx Wien, M-Straße, vertreten durch Dr. Peter Schilling, 1040 Wien, Wohllebengasse 13, vom 11. April 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 9. März 2012 betreffend Abweisung eines Antrages auf Änderung gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 2001 sowie Aufhebungsbescheide gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2000 und 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 1990 bis 1993, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 bis 1992 sowie Umsatzsteuer 1994 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung erlassen. Die Bemessungsgrundlagen sowie die Höhe der Abgaben wurden im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wie folgt ermittelt:

1.) Umsatzsteuer 1990 bis 1992:

Bezeichnung:	1990	1991	1992
Gesamtbetrag der Entgelte:	32.280.784,71	36.817.709,42	43.930.076,73
Vorsteuern:	- 3.776.769,33	- 3.053.047,29	- 3.778.660,36
Zahllast:	2.662.962,00	4.293.971,00	4.991.245,00

2. Umsatzsteuer 1993 und 1994:

Bezeichnung:	1993	1994
Gesamtbetrag der Entgelte:	37.282.422,00	50.286.997,54
Vorsteuern:	- 5.399.674,64	- 6.212.853,60
Zahllast:	1.926.165,00	3.860.386,00

3. Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 bis 1992:

Bezeichnung:	1990	1991	1992
Einkünfte bzw. Gewinn aus Gewerbebetrieb:	3.703.539,00	396.799,00	4.183.414,00
Sonderausgaben:	- 35.760,00	- 30.550,00	- 30.550,00
Einkommen:	3.667.779,00	366.249,00	4.152.864,00
Bemessungsgrundlage KÖSt:	3.667.800,00	366.200,00	4.152.900,00
KÖSt-Satz:	30%	30%	30%
Körperschaftsteuer:	1.100.340,00	109.860,00	1.245.870,00
Gewerbesteuer:	560.508,00	97.747,00	728.509,00

Gegen die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen vorstehenden Bescheide wurde mit Eingabe vom 10. Oktober 1996 fristgerecht berufen. Der Berufung gegen die vorstehend bezeichneten Bescheide wurde mittels Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2009 teilweise Folge gegeben. Daraus resultieren die nachstehenden steuerlichen Belastungen für die Jahre 1990 bis 1992:

Bezeichnung:	1990	1991	1992
Umsatzsteuer:	192.502,63	310.994,96	361.493,93
Körperschaftsteuer:	24.426,79		
Gewerbsteuer:	13.993,29		
Kapitalertragsteuer:	22.936,69	18.639,13	31.776,45
Säumniszuschläge:			1.467,04

Mit Schreiben vom 27. Mai 2009, eingegangen am 2. Juli 2009, stellte die Bw. einen "Antrag auf Bilanzberichtigungen 1993 bis 2007" und übermittelte berichtigte Körperschaftsteuer-Erklärungen 1993 bis 2007 sowie eine berichtigte Gewerbesteuererklärung 1993 im Hinblick auf die (Folge)Auswirkungen der Berufungsvorentscheidungen vom 7. Mai 2009.

Der vorstehende Antrag vom 27. Mai 2009 "auf Bilanzberichtigungen 1993 bis 2007" wurde mit Eingabe vom 10. Juni 2009 wie folgt "ergänzt" und beantragt, die beantragten Änderungen gemäß [§ 295a BAO](#) bescheidmäßig zu erlassen.

Mit Eingabe vom 25. Juni 2009 ergänzte die Bw. ihren seinerzeitigen Antrag auf Bilanzberichtigung der Jahre 1993 bis 2007 dahingehend, dass auch die steuerlichen Verlustvorträge entsprechend zu berücksichtigen seien und legte ein Verzeichnis der steuerlichen Verlustvorträge vor. Demnach würden sich die nachstehenden steuerlichen Verlustvorträge und gewerbesteuerlichen Fehlbeträge ergeben:

Körperschaftsteuer:	Betrag:	Gewerbsteuer:	Betrag:
Verlust KÖSt 1991:	- 2.259.083,48	Verlust GewSt 1991:	- 1.946.400,00
Verbrauch 1992:	924.475,83	Verlust GewSt 1992:	- 295.695,85
vortragsfähig für 1993ff:	- 1.334.607,65	vortragsfähig für 1993:	- 2.242.095,85
Verlust KÖSt 1993:	- 244.467,59		
Verbrauch 1995:	1.408.952,94		
Verbrauch 1996:	170.122,30		
SALDO:	0,00		

Der Antrag vom 27. Mai 2009 auf "Bilanzberichtigungen der Jahre 1993 bis 2007" in der "Ergänzung" vom 10. Juni 2009, diese Bilanzberichtigungen gemäß [§ 295a BAO](#) bescheidmäßig zu erlassen, wurde mit Bescheid vom 4. August 2009 abgewiesen.

Die dagegen eingebrachte Berufung vom 31. August 2009 wurde mit Berufungsentscheidung vom 1. September 2011, RV/1036-W/10, als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit 9. Mai 2009 kein rückwirkendes Ereignis ist, da der Besteuerung kein veränderter Sachverhalt zu Grunde zu legen ist.

Mit Eingabe vom 26. Jänner 2012 beantragte die Bw. neuerlich eine Bescheidabänderung gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) hinsichtlich der Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993 sowie Körperschaftsteuer 1994 bis 2002.

In der Begründung dieses Antrages wurde auf S. 5 des von Univ. Prof. Dr. XY erstellten Rechtsgutachtens verwiesen, demzufolge die Feststellung des Verlustes für 1991 und dessen Vortragsfähigkeit Bindungswirkung für die Jahre 1992ff entfalte. Diese Feststellung des Verlustes mit Körperschaftsteuer-Veranlagungsbescheid 1991 sei aus der Sicht des [§ 295 Abs. 3 BAO](#) grundlagenbescheidähnlich, weshalb der vortragsfähige Verlust aus 1991 in den Jahren 1992ff von Amts wegen zum Abzug zu bringen sei. Nach [§ 295 Abs. 3 BAO](#) seien nämlich KÖSt-Bescheide der Jahre 1992ff als abgeleitete Bescheide zu betrachten.

Beim Abzug des vortragsfähigen Verlustes in den Jahren 1992ff komme die Verjährungseinrede nicht zur Wirkung, weil nach [§ 209a Abs. 2 BAO](#) die Feststellung des vortragsfähigen Verlustes in einem Berufungsverfahren ergangen sei. Die obigen Ausführungen würden auch für die Abzugsfähigkeit der Fehlbeträge 1991 und 1992 im Jahre 1993 gelten. Der seinerzeit gestellte Antrag auf Bilanzberichtigung sei aus der Sicht des [§ 85 Abs. 1 BAO](#) inhaltlich als (berechtigte) Anregung zu werten, die Abzugsfähigkeit des Verlustes 1991 bzw. der Fehlbeträge 1991 und 1992 (endlich) von Amts wegen vorzunehmen.

Als Anlage 1 zur Eingabe vom 26. Jänner 2012 übermittelte die Bw. die entsprechenden Zahlen für die Anträge gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#). Die Anträge gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) betreffend Körperschaftsteuer 2003 bis 2007 seien bereits erledigt worden. Hinsichtlich der Aussetzungszinsen werde seitens der Bw. auf Anlage B verwiesen, deren Ermittlung S. 3 zu entnehmen sei. Unter Berücksichtigung der Reduktion der Aussetzungszinsen durch die Erledigung des Antrages gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) sowie durch den Nachlass, sei der Aufwand auf die einzelnen Jahre zu verteilen.

Zur Ermittlung der abzugsfähigen Zinsen seien die nicht abzugsfähigen Zinsen zu 50% für Körperschaft- und Kapitalertragsteuer wie folgt ausgeschieden worden:

Bezeichnung:	Betrag:
letzte Festsetzung:	122.775,80
per 28.1.2011:	11.458,54
SUMME:	134.234,34
Bescheidänderung gem. § 295 Abs. 3 BAO :	- 20.000,00
Differenz:	114.234,34
Nachlass 50%:	- 57.117,17
zu verteilen:	57.117,17

Dem Antrag vom 26. Jänner 2012 wurde in der Anlage D das von Univ. Prof. Dr. XY erstellte Rechtsgutachten vom 26. Mai 2011 beigelegt. Nach der Conclusio dieses Rechtsgutachtens

wäre die Abgabenbehörde von Amts wegen verpflichtet gewesen, den bescheidmäßig und schließlich rechtskräftig festgestellten Verlust aus 1991 in Höhe von –S 1.334.607,65 wegen dessen Verbindlichkeit in den Jahren 1992ff vorzutragen und mit den Gewinnen der Jahre 1992ff zu verrechnen. Rechtsgrundlage dafür sei im [§ 295 Abs. 3 BAO](#) zu erblicken. Die gleiche Sicht sei für die Verrechnung der Fehlbeträge aus 1991 und 1992 iHv –S 2.242.000,-- betreffend das Jahr 1993 anzustellen.

Dieser nachträglichen "Berücksichtigung" dieser Verluste stehe betreffend die Abgabenfestsetzung KÖSt 1992ff und GewSt 1993 nicht die absolute Verjährung entgegen, weil die Verlustfeststellung gemäß [§ 209a Abs. 2 BAO](#) durch eine Berufungserledigung erfolgt sei, wo die Berufung bereits mit 10. Oktober 1996 eingebracht worden sei. Es dürfe nicht unerwähnt bleiben, dass aus der Sicht des [§ 209a Abs. 2 BAO](#) der Gutachtensfall völlig ident zu sehen sei mit dem Sachverhalt, den der VwGH im Erkenntnis vom 4.3.1999, Zl. [98/16/0253](#), positiv entschieden habe.

Die Abgabenbehörde wäre demnach **von Amts wegen** nach der Berufungserledigung vom 7. Mai 2009 verpflichtet gewesen, die Verluste aus den Jahren 1991 und 1992 mit KÖSt-Gewinnen der Jahre 1992ff und die Fehlbeträge mit dem Gewerbeertrag 1993 von sich aus aufzurechnen, ohne dass hierfür ein Antrag erforderlich gewesen wäre. Der "Antrag auf Bilanzberichtigungen 1993 bis 2007" vom 27. Mai 2009 habe nur den Zweck verfolgt, die Abgabenbehörde auf ihre von Amts wegen nachzukommende Verpflichtung zu erinnern, den Verlust des Jahres 1991 bzw. die Fehlbeträge der Jahre 1991 und 1992 mit den nachfolgenden Gewinnen aufzurechnen.

Mit *Abweisungsbescheiden* vom 9. März 2012 wurde der Antrag der Bw. auf Bescheidabänderung der Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 2001 gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig wurden mit *Aufhebungsbescheiden* gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) vom 9. März 2012 die Bescheide betreffend "Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2000 und 2001" aufgehoben. Dies wurde jeweils wie folgt begründet:

Da für die Jahre 1995 bis 2001 bereits die absolute Verjährung eingetreten sei, könne keine Maßnahme gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) gesetzt werden. Die Bestimmung des [§ 295 Abs. 3 BAO](#) sei zur Änderung eines Bescheides nur zulässig, wenn grundlagenähnliche Bescheide nachträglich geändert worden seien. Solche grundlagenähnliche Bescheide seien die über einen Verlust absprechenden Körperschaftsteuerbescheide, das seien im vorliegenden Fall die Körperschaftsteuerbescheide 1991 und 1992. Gemäß [§ 209a Abs. 2 BAO](#) sei in diesen Fällen die Verjährungswirkung nicht gegeben, da die Bescheide über die Feststellung des vortragsfähigen Verlustes in einem *Berufungsverfahren* ergangen seien. Da hinsichtlich der Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 2001 bereits eine absolute Verjährung vor-

liege, können diese Bescheide weder durch eine Maßnahme gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) berichtigt noch durch irgendeinen anderen Verfahrenstitel abgeändert werden. Nur für grundlagenähnliche Bescheide sei eine solche Maßnahme außerhalb der absoluten Verjährungsfrist möglich. Im Rahmen der Ermessensübung werde den Zweckmäßigkeitsgründen gegenüber der Billigkeit der Vorrang eingeräumt.

Gegen die vorstehenden *Abweisungsbescheide* (betr. Antrag gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#)) sowie gegen die vorstehenden *Aufhebungsbescheide* gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) wurde mit 11. April 2012 fristgerecht berufen und eine antragsgemäße Erledigung beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, die Bw. könne der Rechtsansicht des Finanzamtes nicht zustimmen, dass für die Jahre 2000 und 2001 absolute Verjährung eingetreten sei und beruft sich dabei auf das von Univ. Prof. Dr. XY erstellte Rechtsgutachten. Dieses Rechtsgutachten sei integrierender Bestandteil der Berufung und berücksichtige auch die neueste Rechtsentwicklung wie zB UFS vom 9.3.2011, GZ. RV/0871-L/10.

Die Auffassung des Finanzamtes, dass die Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 2000 wegen des Eintritts absoluter Verjährung nicht (mehr) berichtigt werden können, widerspreche auch der Rspr des VwGH in seinem Erkenntnis vom 4.3.1999, Zl. 98/16/0253). Im Übrigen sei das Bescheidkonvolut des Finanzamtes in sich widersprüchlich. Folgte man der Rechtsansicht des Finanzamtes, die Jahre 1995 bis 2000 sei absolut verjährt, hätte der bisherige Körperschaftsteuerbescheid 2001 nicht gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) aufgehoben werden können.

Für den Fall der Vorlage dieser Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie eine Entscheidung über diese Berufung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Diese Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Eingabe vom 2. Oktober 2012 wurde der Antrag der Bw. auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie einer Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ist gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) 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.

Nach [§ 295 Abs. 3 BAO](#) ist eine Bescheid 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.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß [§ 207 Abs. 1 BAO](#) nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Nach Abs. 2 leg.cit. beträgt die Verjährungsfrist bei Verbrausteuern, bei den festen Stempelgebühren und bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Die Verjährung beginnt gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird. In den Fällen des § 200 beginnt die Verjährung gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#) mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wird.

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

Nach [§ 209 Abs. 3 BAO](#) verjährt das Recht auf Abgabenfestsetzung spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Nach [§ 323 Abs. 18 BAO](#) gilt [§ 209a Abs. 1 und 2 BAO](#) für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl I 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl I 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl I 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl I 57/2004 sinngemäß.

Gemäß [§ 209a Abs. 1 BAO](#) steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Hängt nach [§ 209a Abs. 2 BAO](#) eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

Gemäß [§ 302 Abs. 1 BAO](#) sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Nach [§ 299 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich nicht als richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist nach Abs. 2 leg.cit. der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn die dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Gemäß [§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO](#) entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 für die Vorauszahlungen schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Nach § 4 Abs. 2 lit. b leg.cit. entsteht der Abgabenanspruch bei der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital hinsichtlich der Vorauszahlungen und der zu veranlagenden Abgabe gemäß lit. Z 1 und 2.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der für die Folgejahre ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 1993ff sowie des Gewerbesteuerbescheides 1993 absolute Verjährung eingetreten und keine Bescheidabänderung mehr möglich ist. Dies im Hinblick darauf, dass im Gefolge der Erlassung einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 bis 1992 die Verlustvorträge geändert und ob einer Abänderung der Bescheide der Folgejahre gemäß [§ 209a Abs. 2 BAO](#) der Eintritt der Verjährung entgegen steht. Darüber hinaus wird seitens der Bw. für die Folgejahre die Berücksichtigung von Aussetzungszinsen geltend gemacht.

Um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Höhe des Verlustes nach ständiger Rechtsprechung des VwGH mit rechtskraftfähiger Wirkung im Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt wird und der diesbezügliche Ausspruch auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart einwirkt, dass der Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich wird, bietet die BAO ein geeignetes Instrumentarium in der Bestimmung des [§ 295 Abs. 3 BAO](#) (vgl. VwGH 20.2.2008, [2006/15/0026](#)).

Danach sind Abgabenbescheide ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, zu ändern, wenn der Spruch dieser Bescheide anders hätte lauten müssen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Die Normen [§§ 295](#) und [295a BAO](#) stehen dabei in keinem Konkurrenzverhältnis zueinander, da Grundlagenbescheide und grundlagenähnliche Bescheide den der Abgabenfestsetzung zu Grunde liegenden Sachverhalt nicht ändern (vgl. ÖStZ 2008, Anpassung von Folgebescheiden bei nachträglicher Änderung von Verlustvorträgen, S. 693).

Ein über die **Verlusthöhe** absprechender Bescheid ist ein anderer bzw. "**grundlagenbescheidähnlicher**" Bescheid in diesem Sinne (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 295 Tz 15). Wird daher ein über die Verlusthöhe absprechender **Körperschaftsteuerbescheid** nach Ergehen von Folgejahre betreffenden Körperschaftsteuerbescheiden abgeändert, so sind die **Folgejahre** betreffende Bescheide gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) zwecks Anpassung an die neue Verlusthöhe **abzuändern**. Solchen Abänderungen steht gemäß [§ 209a Abs. 2 BAO](#) der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung gegen den über die Höhe des Verlustes absprechenden Bescheid vor Eintritt der Bemessungsverjährung der Körperschaftsteuer der Folgejahre eingebracht wird (vgl. UFS 8.1.2010, RV/0452-W/04; BMF vom 17.5.2004 in SWK 19/2004, Änderung von Folgebescheiden bei nachträglicher Änderung von Verlustvorträgen, S. 650).

Nach *Ritz* handelt es sich bei den "anderen Bescheiden" im Sinne des [§ 295 Abs. 3 BAO](#) nicht um förmliche Grundlagenbescheide, sondern um Bescheide, die diesen ähnlich sind und in ihren Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflussen (vgl. VwGH 14.5.1991, [90/14/0149](#); VwGH 10.11.1993, [92/13/0176](#)).

Aus dem Wortlaut der Bestimmung des [§ 295 BAO](#) ergibt sich, dass es sich bei einer Bescheidänderung oder -aufhebung gemäß dieser Bestimmung um eine amtswegige Maßnahme handelt. Maßnahmen gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) haben gegebenenfalls **zwingend** zu erfolgen, sodass die Bescheiderlassung nicht im Ermessen der Abgabenbehörde liegt (vgl. VwGH 3.8.2004, Zl. [99/13/0207](#); 28.3.1996, Zl. [94/16/0254](#)).

Nach der Bestimmung des [§ 302 Abs. 1 BAO](#) dürfen Änderungen oder Aufhebungen von Bescheiden gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#), soweit nichts anderes bestimmt ist, (grundsätzlich) nur bis

zum **Ablauf der Verjährungsfrist** erfolgen (s. sinngemäß BMF 17.5.2004, Änderung von Folgebescheiden bei nachträglicher Änderung von Verlustvorträgen, SWK 2004, S. 650). Auf die Bestimmung des [§ 295 Abs. 3 BAO](#) gestützte Anträge auf Bescheidberichtigung sind der Bestimmung des [§ 209a Abs. 2 BAO](#) **zugänglich**.

Nach [§ 209a Abs. 2 BAO](#) steht in der seit 1. Jänner 2005 geltenden Fassung einer Abgabensfestsetzung der Eintritt der **Verjährung nicht entgegen**, wenn sie mittelbar oder unmittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt.

Die Bestimmung des [§ 209a Abs. 2 BAO](#) gestattet die verjährungsungebundene Abgabensfestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittels dann, wenn die Abgabensfestsetzung von der Erledigung einer *anderen* mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit anhängig ist (vgl. VwGH 2.9.2009, [2008/15/0216](#)). Die Sondervorschrift des [§ 209a BAO](#) setzt auch die **absolute Verjährungsfrist außer Kraft** (vgl. VwGH 4.2.2009, [2006/15/0182](#)).

Während [§ 209a Abs. 1 BAO](#) vorsieht, dass eine Abgabensfestsetzung in einer Berufungsentcheidung auch **nach Ablauf der Verjährungsfrist** erfolgen darf, gestattet [§ 209a Abs. 2 BAO](#) die **verjährungsungebundene Abgabensfestsetzung** auch außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens, wenn die Abgabensfestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit anhängig ist (vgl. VwGH 2.9.2009, Zl. [2008/15/0216](#)). Dabei ist unter Verjährung auch die **absolute Verjährung** iSd [§ 209 Abs. 3 BAO](#) zu verstehen (vgl. VwGH 26.2.2004, Zl. [99/15/0127](#)). Die Sondervorschrift des [§ 209a BAO](#) setzt auch die absolute Verjährung außer Kraft.

Der Tatbestand des [§ 209a Abs. 2 BAO](#) hat u.a. zur Voraussetzung, dass eine Abgabensfestsetzung von einer *Berufung* abhängt. Dies kann beispielsweise bedeuten, dass eine Abgabensfestsetzung (im Folgejahr) von einem in Berufung gezogenen Grundlagenbescheid abhängt und trotz Verjährung der bisher nicht erflossene Abgabenbescheid, der ein Folgebescheid ist, (erstmalig) erlassen werden darf, aber auch, dass unter diesen Voraussetzungen ein schon ergangener (sogar rechtskräftiger) Abgabenbescheid nach Ablauf der Verjährung geändert oder aufgehoben werden darf, [§ 295 BAO](#) somit in den vorangeführten Fällen **trotz Verjährung** Anwendung finden darf (vgl. Stoll, BAO, S. 2208).

Wird daher eine Berufung gegen den die Höhe des Verlustvortrages aussprechenden Grundlagenbescheides des Vorjahres meritorisch erledigt, ist eine Änderung der abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheide für die Folgejahre auch dann zulässig, wenn im Änderungszeitpunkt bereits die Verjährung hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide der Folgejahre eingetreten ist (s. sinngemäß UFS 9.4.2008, GZ. RV/0493-I/07).

Unbeachtlich ist daher, ob eine bereits gegen einen grundlagenähnlichen Bescheid rechtzeitig eingebrachte Berufung bis zum Eintritt der Verjährung nicht erledigt wurde (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 209a Rz 5).

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, die Bestimmung des [§ 209a BAO](#) **hindert nicht** den Eintritt der **Verjährung**, sondern gestattet lediglich die bescheidmäßige Festsetzung für von Berufungserledigungen abhängigen Abgabenfestsetzungen **trotz** bereits eingetretener **Verjährung** (s. sinngemäß UFS 27.1.2009, GZ. RV/3297-W/08, zitiert in: UFS-aktuell 2009, S. 185).

Mit der im Jahre 1980 erfolgten Novelle der BAO im BGBl 151/1980 sollte nämlich durch die Einführung des § 209a eine Möglichkeit zur **Durchbrechung** der **absoluten Verjährung** geschaffen werden. Voraussetzung für eine derartige Durchbrechung der Verjährung sind nach dem Gesetzeswortlaut aber nur die (unmittelbare oder mittelbare) Abhängigkeit der Abgabenfestsetzung von der **Erledigung** einer **Berufung** sowie die Einbringung der Berufung vor Eintritt der Verjährung des abgeleiteten Bescheides.

Hinsichtlich des Eintritts der **Verjährung** bei der Abänderung der Bescheide für die Folgejahre 1993 und folgend auf Basis eines auf [§ 295 Abs. 3 BAO](#) gestützten Antrages ist daher zu beachten:

Gegen die über die *Verlusthöhe* absprechenden Bescheide der Jahre 1990 bis 1992 wurde mit Eingabe vom 10. Oktober 1996 berufen und dieser Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2009 teilweise Folge gegeben. Durch die Erlassung der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung mit 7. Mai 2009 wurden die Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide der Jahre 1990 bis 1992 erst nach Ergehen der die Folgejahre ab 1993 betreffenden Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide abgeändert. Die die **Folgejahre ab 1993** betreffenden Körperschaftsteuerbescheide und der Gewerbesteuerbescheid 1993 sind gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) zwecks Anpassung an die neue Verlusthöhe abzuändern, wobei dieser Abänderung gemäß [§ 209a Abs. 2 BAO](#) der Eintritt der **Verjährung nicht entgegensteht**.

Verfassungsrechtliche Bedenken stehen einer Anwendung des [§ 209a BAO](#) nicht entgegen. Die Bestimmung des [§ 209a BAO](#) stellt eine Ausnahme vom Grundsatz dar, wonach Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist möglich sind.

Eine andere Betrachtung bzw. keine Bescheidabänderung für die Folgejahre wäre wegen Eintritts der absoluten Verjährung nur dann gegeben, wenn als **grundlagenähnliche Bescheide** sog. "**Nichtbescheide**" vorliegen, die zwar Form und Inhalt eines Bescheides haben, aber zur Gänze unwirksam sind, da sie als Folge fehlerhafter Adressierung, mangelnder

tatsächlicher Zustellung etc. keine Bescheidwirkungen entfalten und **zur Gänze unwirksam** sind.

Da im vorliegenden Fall hinsichtlich der **Folgejahre ab 1993ff** die Voraussetzungen des [§ 209a Abs. 2 BAO](#) gegeben sind, kann eine Bescheidabänderung nicht mit dem Verweis auf den Eintritt der absoluten Verjährung verweigert werden.

Hinsichtlich der beantragten **Aussetzungszinsen** wäre zu beachten, dass diese zum Abzug zuzulassen wären, soweit sie iZm Betriebssteuern wie Umsatz- und Gewerbesteuer stehen. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass Nebenansprüche aus dem Abgabungsverfahren wie Verspätungszuschläge, Anspruchszinsen, *Stundungszinsen* etc. in ihrer Behandlung dem Hauptanspruch folgen (vgl. VwGH 26.11.1996, Zl. [92/14/0078](#)). Folglich wären Nebenansprüche zu nicht abzugsfähigen Personensteuern ebenfalls nicht abzugsfähig (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 20 Rz 88).

"**Sache**" des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens war es, über eine Berufung gegen **Abweisungsbescheide**, mit denen der Antrag auf Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 2001 gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) abgewiesen wurde, sowie über eine Berufung gegen **Aufhebungsbescheide** gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#), mit denen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2000 und 2001 aufgehoben wurden, abzusprechen.

Gegenstand dieses Verfahrens war demnach **nicht** die **ziffernmäßige** Ermittlung und Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen betreffend der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1993ff.

Da **trotz Eintritts** der **Verjährung** gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) iVm [§ 209a Abs. 2 BAO](#) im Falle der nachträglichen Änderung grundlagenähnlicher Bescheide eine Abgabenfestsetzung für die Jahre 1995ff zu erfolgen hat, werden die **Abweisungsbescheide** vom 9. März 2012, mit denen jeweils der Antrag auf Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 2001 gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) abgewiesen wurde, werden **ersatzlos aufgehoben**.

Ebenso werden – aus den gleichen Gründen – die **Aufhebungsbescheide** gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) vom **9. März 2012** (K 2000) sowie **12. März 2012** (K 2001), mit denen jeweils die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2000 und 2001 aufgehoben wurden, **ersatzlos aufgehoben**.

fortgesetztes Verfahren iZm Körperschaftsteuer 1995 bis 1999:

Betreffend die Jahre 1995 bis 1999 wurden zuletzt endgültige Bescheide gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) erlassen.

Im vorliegenden Fall wäre dem Antrag gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) betreffend die Jahre 1995 bis 1999 insoweit zu entsprechen, soweit abzugsfähige Aussetzungszinsen vorliegen und eine Änderung der Verlustvorträge sich auf das zu versteuernde Einkommen auswirkt.

fortgesetztes Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2000 und 2001:

Nach [§ 299 Abs. 3 BAO](#) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Die Aufhebung des Aufhebungsbescheides gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) beseitigt ebenso die vom Aufhebungsbescheid zwingend abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheide vom 9. März 2012 (K 2000) bzw. 12. März 2012 (K 2001) aus dem Rechtsbestand (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 299 Rz 62, S. 925).

Die **Aufhebung** der Aufhebungsbescheide gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) (betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Körperschaftsteuer 2000 und 2001) hat zur Folge, dass die Wiederaufnahmsbescheide und die damit zugleich erlassenen Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 vom 8. März 2012 wiederum ihre Wirksamkeit erlangen.

Es wäre daher durch das Finanzamt zu prüfen, inwieweit bereits durch die im Zuge der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 vom 8. März 2012 bereits dem Berufungsbegehren Rechnung getragen wurde. So dies nicht der Fall ist, wären gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) entsprechend geänderte Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2000 und 2001 zu erlassen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Oktober 2012