



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X & Partner Agentur GmbH & Co KG, W, vertreten durch Leonhart u. Leonhart Wthd. GmbH & Co KG, Wirtschaftstreuhänder, 1070 Wien, Mariahilferstraße 74a, vom 28. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 5. September 2008

- 1) über die Aufhebung des Feststellungsbescheides der Einkünfte 2007 gemäß § 299 BAO und
- 2) über die Feststellung von Einkünften 2007 gemäß § 188 BAO

entschieden:

- 1.) Der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

- 2.) Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2007 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) X & Partner Agentur GmbH & Co KG ist eine Werbeagentur gemäß § 126 Z.34 GewO 1973, errichtet laut Gesellschaftsvertrag am 9. Jänner 1991 (damals X & Werbeagentur G.m.b.H.). Die Beteiligten sind H.-A. X und die X & Partner Agentur GmbH.

Für das Jahr 2007 erging für die Bw. am 14. Juli 2008 der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO mit dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von minus € 39.764,20 erklärungskgemäß festgestellt wurden. Der Anteil des Beteiligten X A. betrug minus € 41.589,20 € und der Beteiligten X & Partner Agentur GmbH betrug € 1.825,00.

Das Finanzamt ersuchte die Bw. am 15. Juli 2009 die in der G+V Rechnung 2007 erfassten Erlöse im Detail aufzugliedern (Name, Nettobetrag und USt).

Der steuerliche Vertreter brachte die Erlösaufgliederung für das Wirtschaftsjahr 2007 nach. In der E-Bilanz 2007 stand unter Verbindlichkeiten „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ in Höhe von € 337.510,23. In der Saldenliste per Juni 2008 stand ebenfalls „Anzahlungen von Kunden“ in Höhe von € 337.510,23.

Das Finanzamt erließ einen Bescheid gemäß § 299 BAO über die Aufhebung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 für das Jahr 2007.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 299 Abs.1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, sei die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen gewesen.

Begründend wurde ausgeführt:

„Aufgrund ha. aufliegender Unterlagen (Bilanzen zu den Stichtagen 31.08.2002 bis 31.08.2007) besteht die Verbindlichkeit „erhaltene Anzahlungen auf Bestellung“ in Höhe von € 337.510,23 schon seit dem Wirtschaftsjahr 2002.

Da dieser Betrag auch noch in der Abschlussbilanz zum 31.08.2007 in der Ursprungshöhe ausgewiesen ist, vom „Auftraggeber“ bis dato somit nicht rückgefordert worden ist und die Verjährung nach dem Zivilrechtsgesetz bereits eingetreten ist, war die Verbindlichkeit „erhaltene Anzahlungen auf Bestellung“ in voller Höhe gewinnerhöhend aufzulösen.“

In dem den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 297.746,03 festgestellt, der Anteil des Beteiligten A. X betrug € 295.921,03 und der Beteiligten X & Partner Agentur GmbH € 1.825,00.

Gegen den Bescheid über die Aufhebung des Feststellungsbescheides der Einkünfte 2007 gemäß § 299 BAO und den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 wurde Berufung erhoben.

„In der Bescheidbegründung des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO wird ausgeführt, dass die Verbindlichkeit „erhaltene Anzahlungen auf Bestellung“ in Höhe von € 337.510,23 seit dem Jahr 2002 besteht und aufgrund einer nach dem Zivilgesetz (gemeint wohl die Bestimmungen des ABGB) bereits eingetretene Verjährung gewinnerhöhend aufzulösen war.

Dem liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Im Jahr 2002 hat die X & Partner GmbH & Co KG vom damaligen Geschäftspartner Y. offenbar infolge eines Irrtums eine ATS ausgestellte Rechnung in EURO bezahlt erhalten. Die sich daraus ergebende Überzahlung von ATS 4.644.242,--/€ 337.510,23 wurde in der Bilanz 2002 unter der Position „erhaltene Anzahlungen“ ausgewiesen. Von der Geschäftsführung der X & Partner GmbH & Co KG wurde abgewartet, ob dieser Fehler vom Geschäftspartner Y. reklamiert wird und hierfür die entsprechende Verbindlichkeit ausgewiesen.

Für die rechtliche Beurteilung des Rückforderungsanspruches der Y. an die X & Partner GmbH & Co KG wurde von rechtsanwaltlicher Seite mitgeteilt, dass es sich in zivilrechtlicher Hinsicht um einen sogenannten „Bereicherungsanspruch“ handelt, der der 30-jährigen Verjährung des § 1478 ABGB unterliegt. Die Annahme der Finanzverwaltung in der Bescheidbegründung, dass die Verbindlichkeit ein unter den 3-jährigen Verjährungszeit des § 1486 ABGB fallenden Tatbestand ist, trifft nicht zu. Eine zivilrechtliche Verjährung der Ansprüche ist nicht eingetreten.

Aus der Sicht des Bilanzsteuerrechtes ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei der X & Partner GmbH & Co KG um ein Unternehmen handelt, das den Gewinn nach den Vorschriften des § 5 EStG ermittelt und die nach dem Unternehmensrecht (früher Handelsrecht) geltenden Bilanzierungsvorschriften zu beachten hat. Diese Bilanzierungsvorschriften sehen für Verbindlichkeiten das Höchstwertprinzip vor, das auch steuerrechtlich zu beachten ist. So z.B. VwGH vom 21.4.1970, Zl. 1527/69: „Verbindlichkeiten dürfen mit keinem niedrigeren Teilwert bewertet werden, solange nicht mit Sicherheit gerechnet werden kann, dass die Schuld nicht mehr zur Gänze zu entrichten ist. Bei der Beachtung des Grundsatzes der kaufmännischen Vorsicht hat es ausschließlich darauf anzukommen, ob der Kaufmann zum Bilanzstichtag, allenfalls mit seinem bis zum Tag der Erstellung der Bilanz gewordenen Erkenntnissen mit Sicherheit damit rechnen kann, dass die Schuld nicht mehr zur Gänze entrichtet werden muss.“

Ergänzend ist noch auf die steuerrechtliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, nach der auch für den Fall einer eingetretenen Verjährung, was im gegenständlichen Fall nicht vorliegt, die Finanzverwaltung zu untersuchen hat, ob von der Verjährungseinrede Gebrauch gemacht wird.

Doralt/Mayr, EStG Tz 270: „Eine verjährte Schuld ist abzuschreiben, sobald Gewissheit besteht, dass von der Verjährungseinrede Gebrauch gemacht wird und der Verjährungsgegner keinen Unterbrechungstatbestand geltend machen kann (VwGH 1.12.1992, 92/14/0148). Der Wille, die verjährte Schuld nicht mehr zu tilgen, manifestiert sich erst durch die entsprechende Ausbuchung im Rechenwerk gegenüber der Außenwelt (VwGH 12.1.1993, 89/14/0188). Hat sich der Steuerpflichtige entschlossen, von der Einrede der Verjährung nicht Gebrauch zu machen, dann ist die Verbindlichkeit weiterhin mit dem geschuldeten Betrag auszuweisen (VwGH 21.12.1971, 285/69, 18.10.1989, 88/13/0198).“

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass hinsichtlich der Verjährung der erhaltenen Überzahlung nach den von rechtsanwaltlicher Seite enthaltenen Auskünften von einer 30-jährigen Verjährungsfrist auszugehen ist. Da eine zivilrechtliche Verjährung nicht eingetreten

ist, ist die Überzahlung als Verbindlichkeit auszuweisen und eine gewinnerhöhende Auflösung der Verbindlichkeit nicht vorzunehmen.

Die Bescheidaufhebung nach § 299 BAO setzt voraus, dass der Spruch des aufhebenden Bescheides sich als nicht richtig erweist. Das Finanzamt begründet das Vorliegen des ursprünglichen Bescheides mit einer eingetretenen Verjährung. Da diese Verjährung nicht vorliegt, fehlt die Voraussetzung für die Bescheidaufhebung.

Wir beantragen daher, den oben angeführten Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO im Berufungsverfahren aufzuheben und die Einkünfte der X & Partner GmbH & Co KG für das Jahr 2007 in der Höhe des ursprünglichen Feststellungsbescheides vom 14.7.2008 festzusetzen."

Ergänzend zu der Berufung wurden Entscheidungen des OGH betreffend 30-jähriger Verjährung dem Finanzamt vorgelegt.

Weiters wurden die Rechnungen aus dem Jahr 2000 von der Firma Y., insgesamt über € 401.139,71 abzüglich € 67.271,10 somit € 333.868,61 dem Finanzamt vorgelegt.

In Ergänzung der Berufung übermittelte der steuerliche Vertreter eine Kopie des Ausgleichsberichtes des Jahres 2008 des Ausgleichsverwalters über das im Jahre 2008 durchgeführte gerichtliche Ausgleichsverfahren des Bw.

„Im Ausgleichsbericht sind auf Seite 4 die Passiva unter dem Titel „Lieferverbindlichkeiten/Anzahlungen“ mit einem Betrag von € 823.154,78 angeführt. Dieser Betrag entspricht den Lieferverbindlichkeiten zum 27.8.2008 laut der beiliegenden Saldenliste. Lieferanten in Höhe von € 485.644,55 zuzüglich der Verbindlichkeit/Anzahlung der Firma Y. in Höhe von € 337.510,23.

Von dem als Ausgleichsverwalter fungierenden Rechtsanwalt wurde die Überzahlung der Firma Y. wegen der 30-jährigen Verjährungsfrist als nicht verjährt eingestuft und im gerichtlichen Verfahren unter den Ausgleichspassiva ausgewiesen.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass laut den rechtsanwaltlichen Auskünften die Forderung der Y. nach dem Abschluss des Ausgleichsverfahrens der X & Partner Agentur GmbH & Co KG bei einer späteren Geltendmachung der Forderung nur noch im Ausmaß von 40% geltend gemacht werden kann. Dementsprechend sind 60% der Verbindlichkeit Y. im Wirtschaftsjahr der Beendigung des Ausgleichsverfahrens im Rahmen des Sanierungsgewinnes aufzulösen."

In der Stellungnahme zur Berufungsvorlage an den UFS betreffend den gem. § 299 BAO aufgehobenen Gewinnfeststellungsbescheid 2007 der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde vom Finanzamt Folgendes ausgeführt:

„Im Zuge einer Nachschau (Ausgleichsverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung am 5.9.2008 angenommen) bei der Fa. X & Partner GmbH & Co KG wurde festgestellt, dass in der Bilanz zum 31.12.2007 seit der Bilanz zum 31.12.2002 die Verbindlichkeit „erhaltene Anzahlungen auf Bestellung“ unverändert in Höhe von € 337.510,23 ausgewiesen ist. Es stellte sich die Frage der erfolgserhöhenden Auflösung.

Mit Bescheidaufhebung nach § 299 Abs.1 BAO wurde für das Jahr 2007 die oa. „Schuld“ aufgelöst, und zwar wegen Verjährung.

Dagegen wurde in der Berufung der steuerlichen Vertretung eingewendet, dass es sich um eine Überzahlung (wegen Verwechslung € und ATS) von der Z. GmbH (vorher Y. – Str. Nr. xxx) handelt. Dieser Sachverhalt hat sich durch Beibringung von Unterlagen (AR von X und Konto Kreditoren z) bestätigt. Aufgrund der am 2.10.2000 gelegten (sechs) AR in ATS an z wurde seitens der z Eurobeträge verbucht. Die Überweisung in EURO an die Fa. X erfolgten erst im Jahr 2002.

Dies entging der Fa. z offenbar bis heute!

Die Fa. X & Partner GmbH & KG hat die „Überzahlung“ vereinnahmt und lässt es auf sich beruhen, solange – innerhalb von 30 Jahren (Bereicherungsrecht gem. § 1478 ABGB, so in der Berufung) die Fa. z die Überzahlung nicht zurückverlangt.

Bei einer Vorsprache des GF der X & Partner GmbH u. Co KG, Hrn A. X mit seinem steuerlichen Vertreter wurde ua. erörtert, dass die „Überzahlung“ in Höhe von € 337.510,23 vom Ausgleichsverwalter wegen der 30 jährigen Verjährungsfrist als nicht verjährt eingestuft und im gerichtlichen Verfahren unter den Ausgleichspassiva ausgewiesen worden ist.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung und des GF, Herrn A. X können nach dem Abschluss des Ausgleichsverfahrens nur mehr 40% der „Überzahlung“ von der z rückverlangt bzw. seitens des Finanzamtes aufgelöst werden.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw., die X & Partner GmbH und Co KG hat im Jahr 2002 von dem Geschäftspartner Y. infolge eines Irrtums in ATS ausgestellte Rechnungen in Euro bezahlt erhalten. Die sich dadurch ergebenden Überzahlungen von insgesamt ATS 4,644.242,-/ € 337.510,23 wurden in der Bilanz unter der Position „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ ausgewiesen. Diese Position „erhaltene Anzahlungen“ findet sich als Verbindlichkeit in den Bilanzen 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Feststellungsbescheid 2007 zu Recht ergangen ist.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

1) Zur Aufhebung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007 gemäß § 299 BAO:

Gemäß § 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 sich nicht als richtig erweist“. (AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124 ab 20.12.2003)

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist. (AbgVRefG BGBl I 2009/20 ab 26.3.2009)

Abs.3: Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs.1) befunden hat. (BGBl I 2002/97 ab 2003)

Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzen die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht. Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist, dh. nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Der Spruch eines Bescheides ist somit nicht nur dann rechtswidrig, wenn eine Rechtsvorschrift unzutreffend ausgelegt oder übersehen wurde. Ein Bescheid ist überdies inhaltlich rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. aus Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist (Ritz, BAO³, § 299, Tz. 9f).

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl zu § 299 aF zB VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; 22.2.2001, 98/15/0123). Dies gilt nach der neuen Rechtslage umso mehr, als nach § 299 Abs. 2 der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist.

Im gegenständlichen Fall wurde die Verbindlichkeit „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ vom Finanzamt aufgelöst, da diese Verbindlichkeit vom „Auftraggeber“ bis dato somit nicht rückgefordert worden und die Verjährung nach dem Zivilrechtsgesetz bereits eingetreten sei.

Zur verjährten Schuld führt Laudacher im Jakom EStG 2010, § 6 Rz 101 ua aus, wenn der Schuldner nach der Verjährung die Schuld nicht mehr tilgen will und er von der Verjährungseinrede Gebrauch macht, die Schuld ausgebucht werden kann (VwGH 1.12.92, 92/14/0148). Macht er davon keinen Gebrauch, bleibt sie aufrecht (VwGH 27.9.00, 96/14/0141). Der Willensentschluss, die Verjährung geltend zu machen kann durch Ausbuchung der Schuld erkennbar werden (VwGH 12.1.93, 89/14/0188).

Nach Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 6 Abs.3 Tz 2, könne eine verjährte Schuld nicht einer getilgten Schuld gleichgesetzt werden. Es komme vielmehr darauf an, ob der StPfl die Absicht habe, von der Verjährungseinrede Gebrauch zu machen oder nicht. Im letzteren Fall komme eine Abschreibung der Schuld nicht in Betracht (vgl. VwGH 18.10.1989, 88/13/0198, und VwGH 21. 12.1971, 285/69), es sei denn, es steht fest, dass der Gläubiger die Schuld nicht mehr einfordern werde (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0108). Die Absicht, von einer möglichen Verjährungseinrede nicht Gebrauch machen zu wollen, müsse aus dem Verhalten des St.Pfl. erkennbar sein (VwGH 18.10.1989, 88/13/0198, § 6 z 3 1972 E 38).

Der Verwaltungsgerichtshof führt in dem Erk. VwGH v. 18. 10. 1989, 88/13/0198, aus, dass im gegenständlichen Verfahren es zwar unbestritten ist, dass hinsichtlich der Verbindlichkeiten des Beschwerdeführers die Verjährungsfristen abgelaufen war; die Verbindlichkeiten allein aus diesem Grund wie eine erlassene Schuld zu behandeln, wie dies von der belangten Behörde tut, geht jedoch nicht an, wenn sich aus dem Verhalten des Steuerpflichtigen ergibt, dass er sichtlich von einer Verjährungseinrede nicht Gebrauch machen will.

Weiters führt der VwGH führt in dem Erkenntnis v. 21.12.1971, ZI 285/69, aus, dass es verfehlt sei, eine unbestritten verjährte Verbindlichkeit des Beschwerdeführers einer bezahlten oder erlassenen Schuld gleichzusetzen. Dies sei nicht nur zivilrechtlich, sondern auch – jedenfalls dann- wenn keine Feststellungen darüber getroffen werden, ob der Steuerpflichtige sich entschlossen hat, von der Verjährungseinrede Gebrauch zu machen oder nicht – abgabenrechtlich verfehlt. (vgl. dazu Herrmann – Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 14. Auflage, Anmerkung 100 zu § 6).

Nach Doralt/Mayr, EStG 14, § 6 Tz 270, ist eine verjährte Schuld abzuschreiben, sobald Gewissheit besteht, dass von der Verjährungseinrede Gebrauch gemacht wird, und der Verjährungsgegner keinen Unterbrechungstatbestand geltend machen kann (E 1.12.1992, 92/14/0148, 193, 371). Der Wille, die verjährte Schuld nicht mehr zu tilgen, manifestiert sich erst durch die entsprechende Ausbuchung im Rechenwerk gegenüber der Außenwelt (E 12.1.1993, 89/14/0188, 1993, 413). Hat sich der Stpfl entschlossen von der Einrede der Verjährung nicht Gebrauch zu machen, dann ist die Verbindlichkeit weiterhin mit dem geschuldeten Betrag auszuweisen (E 21.12.1971, 285/69, 1972, 122; E 18.10.1989, 88/13/0198, 1990, 106), es sei denn, es steht fest, dass der Gläubiger die Schuld nicht mehr einfordern wird (E 13.9.2006, 2002/13/0108, 2007, 207). Sind Nachteile in den Geschäftsbeziehungen zum Gläubiger oder eine Schädigung des wirtschaftlichen Rufs des Schuldners zu befürchten, dann kann die Verbindlichkeit trotz Verjährung weiterhin ausgewiesen bleiben (BFH, BStBl 1993 II 544).

Im gegenständlichen Fall wird vom Finanzamt ausgeführt, da der Betrag „erhaltene Anzahlungen auf Bestellung“ bereits in der Bilanz 2002 bestanden habe, vom „Auftraggeber“ bis dato nicht rückgefordert worden sei und die Verjährung der „erhaltenen Anzahlung auf Bestellung“ bereits nach Zivilrecht eingetreten sei; die Verbindlichkeit „erhaltene Anzahlungen auf Bestellung“ sei daher in voller Höhe gewinnerhöhend aufzulösen gewesen.

Der Bw. bringt dagegen vor, dass die Verbindlichkeit noch nicht verjährt sei. Weiters sei bilanziell eine entsprechende Ausbuchung im Rechenwerk nicht erfolgt. In dem Ausgleichsbericht des Ausgleichsverwalters vom 28. Aug. 2008 ist die Verbindlichkeit „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ enthalten.

Wie bereits angeführt, setzt die Aufhebung gemäß § 299 BAO die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht aus.

Da jedoch im vorstehenden Fall vom Finanzamt keine Feststellungen getroffen worden sind, ob die Verjährung (Unterbrechungstatbestand) bereits eingetreten ist bzw. der Bw. von einer möglichen Verjährungseinrede Gebrauch machen wollte, fehlt die wesentliche Voraussetzung für die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO, nämlich die Gewissheit der Unrichtigkeit des Spruches des aufgehobenen Bescheides.

Der Berufung war daher in diesem Punkt stattzugeben.

2) Zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Nicht zulässig ist eine Berufung ua. bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand (vgl. Ritz, BAO³, § 273 Tz 2).

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO tritt das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass mit dem Aufhebungsbescheid (vgl. Punkt 1.) ex lege auch der mit ihm verbundene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz 62).

Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid betreffend die Einkünfte 2007 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen, da sie gegen einen Bescheid gerichtet ist, der nicht mehr den Rechtsbestand angehört und daher ins Leere geht.

Wien, am 24. August 2011