



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Writzmann & Partner Steuerberatungsges.mbh., 2500 Baden, Wassergasse 22-26/1/IV, vom 3. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 8. Juni 2012 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003 gemäß § 295 Abs. 4 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Die Berufungswerberin (= Bw.) überreichte ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 (OZ 12 ff./2003) am 21. Oktober 2004 beim Finanzamt. Darin erklärte sie Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Einzelunternehmerin in Höhe von € 12.295,60. Weiters erklärte sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligte in Höhe von € 108.048,30 und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, ebenfalls als Beteiligte, in Höhe von € 15.896,27. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb setzen sich wie folgt zusammen:

Art der Beteiligung	Beträge in €
A (= Beteiligung 1)	177.321,57
B (= Beteiligung 2)	726,73
C (= Beteiligung 3)	- 70.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	108.048,14

B) Am 29. Oktober 2004 wurde der Einkommenssteuerbescheid für das Jahr 2003 erklärungsgemäß erstellt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte und das zu besteuernde Einkommen betrugen € 104.447,63. Die Einkommensteuer errechnete sich mit € 43.974,12, nach Abzug der bisher festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von € 45.250,30 ergab sich eine Abgabengutschrift von € 1.276,18.

C) Am 3. April 2006 wurde eine geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung bei der Beteiligung 2 (OZ 24/2003) erstellt und die der Bw. zurechenbaren Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € - 1.311,65 festgestellt. Deshalb erfolgte eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003 mit 7. April 2006 gemäß § 295 Abs. 1 BAO. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit € 106.009,82 veranlagt. Demnach betrugen der Gesamtbetrag der Einkünfte und das zu besteuernde Einkommen € 102.409,15. Die Einkommensteuer errechnete sich mit € 42.954,88. Nach Abzug der bisher festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von € 43.974,12 ergab sich eine Abgabengutschrift von € 1.019,24.

D) Am 2. Oktober 2007 wurde eine geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung bei der Beteiligung 3 (OZ 28/2003) erstellt und die der Bw. zurechenbaren Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 0,00 (bisher € - 70.000,00) festgestellt. Deshalb erfolgte eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003 mit 15. Oktober 2007 gemäß § 295 Abs. 1 BAO. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit € 176.009,82 (+ € 70.000,00) veranlagt. Demnach betrugen der Gesamtbetrag der Einkünfte und das zu besteuernde Einkommen € 172.409,15. Die Einkommensteuer errechnete sich mit € 77.954,88. Nach Abzug der bisher festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von € 42.954,88 ergab sich eine Abgabennachforderung von € 35.000,00.

E) Am 29. November 2010 wurde eine geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung bei der Beteiligung 2 (OZ 29/2003) erstellt und die der Bw. zurechenbaren Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € - 1.291,61 (- € 20,04) festgestellt. Deshalb erfolgte eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003 mit 9. Dezember 2010 gemäß § 295 Abs. 1 BAO. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit € 176.029,96 veranlagt. Demnach betrugen der Gesamtbetrag der Einkünfte und das zu besteuernde Einkommen € 172.429,29. Die Einkommensteuer errechnete sich mit € 77.964,95. Nach Abzug der bisher festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von € 77.954,88 ergab sich eine Abgabennachforderung von € 10,07.

F) Am 20. Oktober 2011 wurde eine geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung bei der unter Abschnitt E) angeführten Gesellschaft (= Beteiligung 2) (OZ 30/2003) erstellt und die der Bw. zurechenbaren Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € - 1.291,61 festgestellt. Es erfolgte eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003 mit 1. Dezember

2011 gemäß § 295 Abs. 1 BAO. Da es keine betragsmäßigen Änderungen gab, errechnete sich eine Abgabengutschrift von € 0,00.

G) Mit Schreiben vom 14. Mai 2012 wurde seitens der Bw. ein **Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003** gemäß § 295 Abs. 4 BAO in Verbindung mit § 304 BAO gestellt (OZ 31/2003).

In diesem Antrag wird Folgendes ausgeführt:

Das Finanzamt habe am 29. Oktober 2004 erstmals einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 erlassen. Dieser Bescheid sei innerhalb der Verjährungsfrist am 7. April 2006 und durch die Betriebsprüfung bei der c KG vom 15. Oktober 2007 geändert worden. Durch diese Maßnahmen habe sich die Verjährungsfrist bis 31. Dezember 2009 verlängert. Die Änderung gemäß § 295 Abs.1 BAO zum Bescheid vom 7. April 2006, die zu einer Nachzahlung in Höhe von € 35.000,00 geführt habe, mit Hinweis auf die Feststellung des Bescheides gemäß § 295 BAO mit der Steuernummer xxx vom 2. Oktober 2007, bezögen sich auf einen Nichtbescheid (UFS vom 22. Jänner 2010).

Aufgrund des Abgabenänderungsgesetzes 2011 sei § 295 Abs. 4 BAO iVm § 304 Abs.1 BAO mit 1. September 2011 so geändert worden, dass ein Bescheid, der auf einem Nichtbescheid beruhe, innerhalb der Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft aufgehoben werden müsse, wenn feststehe, dass seinerzeit die Änderung (die Änderung im Jahr 2007) auf einem Nichtbescheid beruhe.

Aufgrund der UFS-Entscheidung zur c KG vom 22. Jänner 2010, RV/1439-W/08, sei die Berufung gegen die Betriebsprüfungsbescheide für 2003 als unzulässig zurückgewiesen worden, da der Hinweis im Sinne der Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO im Bescheid gefehlt habe.

Fehle der Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO (vgl. VwGH vom 28. Jänner 2005, 2001/15/0092), so liege ein Nichtbescheid bezüglich der KG vor und somit kein Rechtsgrund für die Änderung des Bescheides für 2003, erfolgt am 15. Oktober 2007 mit Hinweis auf 2. Oktober 2007.

Da die neue Regelung eine Verfahrensvorschrift sei, beziehe sich diese auch auf vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens ergangene Änderungsbescheide und Nichtbescheide.

Es werde beantragt, den Bescheid vom 15. Oktober 2007 mit einer Nachforderung von € 35.000,00 aus dem Rechtsbestand zu eliminieren und den ursprünglichen Bescheid vom 29. Oktober 2004 und 7. April 2006 wieder in Kraft zu setzen.

Die gesamten Amtshandlungen hätten dazu geführt, dass die Verjährungsfrist mit 31. Dezember 2009 geendet habe. Nach dem 31. Dezember 2009 dürften im Verfahren der

Bw. betreffend die Einkommensteuer für 2003 keinerlei Änderungen mehr hervorgerufen werden und weitere Vorschreibungen hätten infolge der Verjährung nicht vorgenommen werden dürfen. Die Bescheidvorschreibungen vom 9. Dezember 2010 und 1. Dezember 2011 gemäß § 295 Abs. 1 BAO seien insoweit nichtig, als sie auf ursprünglich unrichtigen Bescheiden beruhten und ebenso aus dem Rechtsbestand zu eliminieren seien.

H) Mit **Bescheid** vom 8. Juni 2012 wurde der Antrag laut Abschnitt G) als unzulässig zurückgewiesen.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde Folgende ausgeführt:

Bescheide, welche gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassen werden, würden die ursprünglichen Bescheide aus dem Rechtsbestand verdrängen (arg. Wortlaut von § 295 Abs.1 BAO: "Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ... durch einen neuen Bescheid zu ersetzen ... ". siehe auch UFS vom 19. Jänner 2011, RV/1870-W/09).

Der von Seiten der Bw. zur Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO begehrte Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 15. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer für 2003 sei bereits durch den am 9. Dezember 2010 erlassenen Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO betreffend das gleiche Jahr und die gleiche Abgabe aus dem Rechtsbestand ausgeschieden worden.

Zur Wirksamkeit der gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheide vom 9. Dezember 2010 und 1. Dezember 2011 sei auszuführen, dass eine trotz Verjährung vorgenommene Abgabenvorschreibung wohl rechtswidrig und daher anfechtbar sei, sie sei jedoch nicht nichtig (vgl. UFS vom 14. April 2005, RD/0006-L/04, und die dort zitierte Literatur).

I) Mit Schreiben vom 3. Juli 2012 wurde gegen den Bescheid laut Abschnitt H) **Berufung** erhoben und zur Begründung Folgendes ausgeführt:

Das Finanzamt begründe die Nichtaufhebung des Bescheides vom 15. Oktober 2007 mit der Wirksamkeit der Bescheide vom 9. Dezember 2010 und 1. Dezember 2011. Das Finanzamt negiere allerdings die von Seiten der Bw. zitierte Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO iVm § 304 BAO in der neuen gesetzlichen Version ab dem 1. September 2011.

Aufgrund des AbgÄG 2011 mit 1. September 2011 sei § 295 Abs. 4 BAO iVm § 304 Abs.1 BAO so geändert worden, dass ein auf einem Nichtbescheid beruhender Bescheid binnen fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft aufgehoben werden müsse, wenn feststehe, dass seinerzeit die Änderung (die Änderung sei im Jänner 2007 ergangen) auf einem Nichtbescheid beruht habe. Das Finanzamt hätte den Bescheid vom 15. Oktober 2007 daher zwischenzeitlich aufheben müssen. Darüber hinaus seien die Bescheide vom 9. Dezember 2010 und vom 1. Dezember 2011 insoweit nichtig, als sie auf ursprünglich unrichtigen Bescheiden beruhten und seien daher ebenso aus dem Rechtsbestand zu eliminieren. Insoweit sei das Finanzamt

dem Antrag von Seiten der Bw. nicht gefolgt. Dies insbesondere deshalb, da die gesamten Amtshandlungen dazu geführt hätten, dass die Verjährungsfrist schon am 31. Dezember 2009 geendet habe.

Nach dem 31. Dezember 2009 dürften daher in dem Verfahren Einkommensteuer für 2003 der Bw. keinerlei Änderungen mehr hervorgerufen werden. Weitere Vorschreibungen hätten infolge Eintritt der Verjährung nicht vorgenommen werden dürfen. Daher seien sowohl die Bescheide vom 1. Dezember 2011, vom 9. Dezember 2010 und vom 15. Oktober 2007 aus dem Rechtsbestand zu eliminieren.

Es werde diesbezüglich auf die neue Regelung und deren Kommentierung in Ritz, 4. Aufl., und die Hinweise zu § 295 Abs. 4 BAO Tz 21 a – h hingewiesen. Laut Bescheid vom 8. Juni 2012 zum Antrag vom 14. Mai 2012 erwähne die neue Regelung zu § 295 Abs. 4 BAO überhaupt nicht.

Argumentiert werde während der gesamten Ablehnung vom 8. Juni 2012 mit der gesamten Rechtslage, die bis 31. August 2011 gegolten habe. Die ab 1. September 2011 geltende neue Rechtslage wirke sich, da es sich um Verfahrensvorschriften handle, auf alle noch offenen Verfahren aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Aufhebung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheides vom 15. Oktober 2007.

I) Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass der unabhängige Finanzsenat mit Bescheid vom 22. Jänner 2010 die Berufung der "c" KEG. in Adr.1, (seit 27. Juli 2012: c D KG in Adr.2) betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2003 als unzulässig zurückgewiesen hat (RV/1439-W/08). Dies deshalb, weil der an die Bw. zu Händen ihrer steuerlichen Vertreterin zugestellte "Bescheid" vom 2. Oktober 2007 keinen Hinweis im Sinn der Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO enthalten hat. Der damals angefochtene Bescheid hat daher in seinem Abspruch über die Feststellung bzw. das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO keine Wirkung entfaltet.

Aufgrund dieses Nichtbescheides vom 2. Oktober 2007 erstellte das Finanzamt den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 15. Oktober 2007 mit einer Abgabennachforderung von € 35.000,00 [siehe Abschnitt D)]. Diese Abgabennachforderung blieb auch durch die gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2003 vom 9. Dezember 2010 und 1. Dezember 2011 bestehen.

II) abgabenrechtliche Beurteilung:

§ 295 Abs. 1 BAO normiert: 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.

§ 295 Abs. 4 BAO bestimmt: Wird eine Berufung, 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.

§ 304 BAO regelt: Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

- a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs.2) von sieben Jahren zulässig wäre,

oder

b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

§ 295 Abs. 4 wurde durch das AbgÄG 2011 (BGBl. I 2011/76) in die BAO eingefügt und ist gemäß § 323 Abs. 31 BAO mit 1. September 2011 in Kraft getreten. Diese Gesetzesbestimmung ist eine Verfahrensvorschrift und gilt auch für vor ihrem Inkrafttreten erlassene Änderungsbescheide (§ 295 Abs.1), wenn die Antragsfrist des § 304 BAO noch nicht abgelaufen ist (vgl. Ritz, BAO, 4. Aufl., Kommentar, Tz 21a zu § 295).

Aufhebungen nach § 295 Abs. 4 BAO setzen voraus,

a) die Zurückweisung einer Berufung als unzulässig gegen einen "Nichtbescheid" (somit gegen eine Erledigung, die als Feststellungsbescheid im Sinne des § 188 BAO oder als "Nichtfeststellungsbescheid" beabsichtigt war). Nichtbescheide im Sinne des § 295 Abs. 4 BAO sind Dokumente (Schriftstücke), die nach Form und Inhalt den (unzutreffenden) Eindruck, sie seien Bescheide über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) oder Bescheide, des Inhaltes, dass eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat (Nichtfeststellungsbescheide).

b) einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Abgaben- bzw. Feststellungsbescheid, der erlassen wurde, weil der Nichtbescheid zu Unrecht als Grundlagenbescheid qualifiziert wurde,

c) einen Antrag der Partei im abgeleiteten Verfahren, der vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge maßgeblichen Frist des § 304 gestellt wird (vgl. Ritz, BAO, 4. Aufl., Kommentar, Tz 21b und c zu § 295).

Es trifft zu, dass die am 15. Oktober 2007 erfolgte Bescheidänderung – wie sich nachträglich durch die Berufungsentscheidung vom 22. Jänner 2010, RV/1439-W/08, herausstellte – auf einem Nichtbescheid beruhte, damit vermag die Bw. nichts für den von ihr vertretenen Standpunkt zu gewinnen. Denn mit der gemäß § 295 Abs.1 BAO erfolgten Änderung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 durch den Bescheid des Finanzamtes vom 9. Dezember 2010 [siehe Abschnitt E)] verlor der Bescheid vom 15. Oktober 2007 betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 seine Wirkung.

Damit bezieht sich der Antrag vom 14. Mai 2012 (... *"Wir beantragen, den Bescheid vom 15.10.2007 mit einer Nachforderung von € 35.000,00 aus dem Rechtsbestand zu eliminieren und den ursprünglichen Bescheid vom 29.10.2004 bzw. 7.4.2006 wieder in Kraft zu setzen."*) auf einen nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen Bescheid, der folglich auch nicht mehr "eliminiert" werden kann. Der streitgegenständliche Antrag wurde vom Finanzamt daher zu Recht als unzulässig zurückgewiesen.

Hinzu kommt, dass am 5. März 2010 ein neuer Feststellungsbescheid zur Beteiligung 3 rechtswirksam ergangen ist (vgl. auch die abweisende und unangefochten gebliebene Berufungsentscheidung vom 13. Februar 2012, RV/1900-W/10). Das Ergebnis dieses – neuen – Feststellungsbescheides vom 5. März 2010 steht auch mit dem am 9. Dezember 2010 aufgrund einer geänderten Mitteilung zur Beteiligung 1 ergangenen Einkommensteuerbescheid in Einklang, mit anderen Worten dieser abgeleitete Bescheid berücksichtigt im Ergebnis sämtliche aktuell vorliegenden Grundlagenbescheide. Dass der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheid vom 9. Dezember 2010 und in weiterer Folge auch jener vom 1. Dezember 2011 außerhalb der Verjährungsfrist ergangen sind, ändert nichts daran, dass beide Bescheide – wie auch das Finanzamt im angefochtenen Bescheid zutreffend festgestellt hat – unbekämpft in Rechtskraft erwachsen sind.

Damit war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Wien, am 21. November 2012