



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat **hat** am 24. April.2012 durch den Vorsitzenden Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Mag. Christian Seywald, Bundesinnungsmeister Friedrich Nagl und Kammerrätin Ingrid Brunner **über die Berufung** des Bw, vertreten durch steuerliche Vertretung, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Adresse Stbges, vom 5. Dezember 2011 **gegen** den Bescheid des Finanzamtes X, vom 28. November 2011, mit dem der Antrag vom 13. September 2011 auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 18. November 2009 abgewiesen wurde, **entschieden:**

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Ablauf der Verfahren, die zu der hier gegenständlichen Berufung vom 5. Dezember 2011 (Eingangsstempel 23. Dezember 2011) gegen den Bescheid vom 28. November 2011 führten:

An der Mitunternehmerschaft GmbH-Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter (St.Nr. StNrMitunt.schaft) waren der Berufungswerber (Bw) und Frau B beteiligt. Frau B verstarb am 19. Juni 2010.

Im Jänner 2007 wurde dem Finanzamt die Beendigung der Mitunternehmerschaft GmbH-Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter gemeldet.

In der Einkünfteerklärung 2006 für die GmbH-Nfg.-Einzelunternehmen und Mitunternehmer waren Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -86.485,88 € angegeben, davon Veräußerungsgewinn/-verlust -34.268,38 €, welche zur Gänze dem Bw zugewiesen wurden, während der anderen Beteiligten (B) Anteile iHv Null zugewiesen wurden.

In einem mit 23. Mai 2007 datierten Schriftstück, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hatte und an „GMBH NFG EINZELUNT U MITGES“ als materiellem Bescheidadressaten gerichtet und z.H. (Zustellempfänger) steuerl. Vertretung, weitere Adresse Steuerliche Vertretung, zugestellt wurde, stellte das Finanzamt die im Jahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO mit -86.485,88 €, darin enthalten Veräußerungs- und Aufgabegewinne iHv -34.268,38 € fest und verteilte einerseits die Einkünfte mit -84.911,83 auf den Bw und mit -1.574,05 € auf B sowie andererseits die enthaltenen Veräußerungs- und Aufgabegewinne zur Gänze auf den Bw.

Anmerkung: Ob es sich hierbei um einen rechtlich existenten Bescheid oder um einen sogenannten Nichtbescheid aufgrund des Widerspruches der Bescheidadressierung zu § 191 Abs. 2 BAO handelt, kann in der vorliegenden Berufungsentscheidung zur GZ. RV/0113-W/12 dahingestellt bleiben. Gegebenenfalls wird dieses Thema im unten angeführten Verfahren zur GZ. RV/2975-W/10, welches noch nicht abgeschlossen ist, relevant sein.

In der Einkommensteuererklärung für 2006 des Bw waren u.a. die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 20.816,38 €, die aus St.Nr. StNrMitunt.schaft stammenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -84.911,83 €, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit -20.035,26 € sowie die Sonstigen Einkünfte mit $10.505,42 + 4.360 = 14.865,42$ € angegeben.

U.a. diese Einkünfte wurden im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14. Juli 2008 angesetzt.

Aufgrund der Berufung gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 31. Juli 2008 (Postaufgabe 1. August 2008) erließ das Finanzamt eine mit 4. Februar 2009 datierte Berufungsvorentscheidung an den Bw, in welcher gegenüber dem angefochtenen Bescheid die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 12.715,42 € sowie die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit 28.217,93 € statt mit 37.656,89 € angesetzt wurden, während bei den anderen Einkunftsarten keine Änderung erfolgte. Diese Berufungsvorentscheidung erwuchs (zunächst) in Rechtskraft.

Das Finanzamt führte beim Bw eine Außenprüfung über die Jahre 2005 bis 2007 durch. In dem darüber erstatteten Bericht vom 12. November 2009 stellte der Betriebsprüfer folgende Auswirkungen auf die Einkünfte des Streitjahres **2006** dar:

Änderung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit um $+6.278,87$ € (Tz 2) + $79.401,13$ € (Tz 3)

+ 8.268 € (Tz 4) = insgesamt +93.948 €;

Änderung der aus GmbH.Nfg.Einzelunternehmen und Mitgesellschafter stammenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb um +58.186 € (Tz 6) – 7.300 € (Tz 7) = per Saldo +50.886 €; weiters wurde der darin enthaltene Veräußerungsgewinn von -34.268,38 € auf +23.917,62 € geändert (Differenz: +58.186);

Änderung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um -1.273,60 € (Tz 10) + 1.862,03 € (Tz 11) + 393,11 € (Tz 12) = per Saldo +981,54 €;

Änderung der Sonstigen Einkünfte um +17.758,06 € (Tz 13).

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen, nahm das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 mit Bescheid vom 18. November 2009 wieder auf und setzte im neuen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2009 folgende Einkunftsarten geändert an:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: 106.663,42 € (=12.715,42 + 93.948);

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -34.025,83 € (= -84.911,83 + 50.886);

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: -19.053,72 € (= -20.035,26 + 981,54);

Sonstige Einkünfte: 32.623,48 € (=14.865,42 + 17.758,06).

Mit Sammelbescheid (kombinierte Bescheide) vom 16. November 2009, dessen (deren) rechtliche Existenz strittig ist (vgl unten zur ha. GZ. RV/2976-W/10), gerichtet an „GMBH NFG EINZELUNT U. MITGES“

- sollte einerseits das Einkünftefeststellungsverfahren für 2006 von Amts wegen wiederaufgenommen werden, begründet mit Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung beim Bw,
- sollten andererseits die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -28.299,88 €, davon 23.917,62 € Veräußerungs- und Aufgabegewinn festgestellt werden, wobei dem Bw ein Einkünfteanteil iHv -26.725,83 €, darin enthalten der gesamte Veräußerungs- und Aufgabegewinn zugewiesen wurde. An dem Anteil, welcher der B zugewiesen wurde, trat keine Änderung ein.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2009 erhob die steuerliche Vertretung. als steuerliche Vertreterin der an der ehemaligen GmbH-Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter beteiligten Personen Berufung gegen den am 19. November 2009 zugestellten kombinierten Wiederaufnahmebescheid und neuen Sachbescheid vom 16. November 2009 betreffend Einkünftefeststellung 2006.

Am 15. April 2010 teilte das Finanzamt der vorangeführten steuerlichen Vertretung telefonisch u.a. mit, dass die Berufung vom 11. Dezember 2009 zurückzuweisen sei, weil der

angefochtene Bescheid infolge Fehladressierung an eine im Zeitpunkt der Zustellung nicht mehr existente Ges.n.b.R. keine Rechtswirksamkeit erlangt habe (vgl auch Schreiben der steuerlichen Vertretung als Reaktion hierauf vom 19. April 2010, dem noch weitere Schreiben folgten).

Mit Bescheid vom 30. Juni 2010, gerichtet an „ehemalige GmbH Nfg. Einzelunternehmen u. Mitgesellschafter“ als Bescheidadressat und zugestellt „z.H. Steuerliche Vertretung.“ wies das Finanzamt die Berufung vom 11. Dezember 2009 zurück, weil die als Bescheide intendierten Erledigungen vom 16. November 2009 keinen Bescheidcharakter hätten und ins Leere gingen.

Mit Schreiben vom 20. Juli 2010 wies die steuerliche Vertretung darauf hin, dass trotz des bloßen Voranstellens des Begriffes „ehemalige“ der Bescheid vom 30. Juni 2010 mit demselben Mangel behaftet sei, der seiner Begründung nach für das „Insleeregehen“ der als Bescheide intendierten Erledigungen vom 16. November 2009 maßgeblich sei.

Mit Schreiben vom 2. August 2010 erhob die steuerliche Vertretung – unter Anführung von „Verlassenschaft nach B und berufungswerber als ehemalige Gesellschafter der GmbH-Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter“ im Betreff – Berufung gegen den am 7. Juli 2010 zugestellten Zurückweisungsbescheid vom 30. Juni 2010. Diese Berufung ist beim UFS unter GZ. RV/2976-W/10 anhängig.

Das Finanzamt erließ einen mit 19. Juli 2010 datierten Bescheid an „Verlassenschaft nach B und Berufungswerber als ehemalige Gesellschafter der B und Mitges“ z.H. steuerlich. vertretg., mit welchem die im Kalenderjahr 2006 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb genauso festgestellt und verteilt wurden wie in der Ausfertigung vom 16. November 2009 mit der Abweichung, dass bei der Einkünfteverteilung statt b nunmehr Verlassenschaft nach b angeführt war.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2010 wurde ein Antrag auf Bekanntgabe der dem Bescheid teilweise fehlenden Begründung gestellt, worauf das Finanzamt mit Schreiben vom 6. August 2010 antwortete, dass keine Ergänzung der Begründung erforderlich sei (Zustelldatum 10. August 2010). Mit Schreiben vom 19. August 2010 wurde Berufung gegen den Bescheid vom 19. Juli 2010 erhoben.

Diese Berufung ist beim UFS unter GZ. RV/2975-W/10 anhängig.

Zurück zum Einkommensteuerverfahren 2006 des Bw: Mit Schreiben vom 15. Dezember 2009 (Postaufgabe 18. Dezember 2009) wurde Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 18. November 2009, zugestellt am 24. bzw. 25. November 2009 erhoben.

Hinsichtlich Streitjahr 2006: Das Finanzamt erließ hierzu eine abweisende, mit 21. Juli 2010 datierte Berufungsvorentscheidung.

Mit Schreiben vom 13. September 2010 wurde ein Vorlageantrag gestellt und die Verfügung der Aussetzung der Entscheidung angeregt.

Mit Bescheid vom 20. September 2010 setzte das Finanzamt die Entscheidung über die Berufung vom 18. Dezember 2009 gemäß § 281 BAO aus unter Verweis auf die Rechtsfrage der Rechtmäßigkeit/Wirksamkeit der im Feststellungsverfahren zu St.Nr. StNrMitunt.schaft ergangenen Bescheide, wozu bereits beim UFS Berufungsverfahren anhängig seien.

B) Ablauf des hier unter RV/0113-W/12 gegenständlichen Verfahrens:

Mit Schreiben vom 13. September 2011 (ESt-Akt Bl 50 ff/2006) verwies der Bw – vertreten durch steuerliche Vertretung . – auf den mit 1. September 2011 in Kraft getretenen § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl I 76/2011. In der Angelegenheit seiner Einkommensteuerveranlagung 2006 trafen die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 295 Abs. 4 BAO aufgrund folgender Umstände zu:

- Mit Eingabe vom 11. Dezember 2009 habe man zu St.Nr. StNrMitunt.schaft hinsichtlich der Beteiligung des Bw an der vormaligen GesmbH. Nfg-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter Berufung gegen den kombinierten Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO und den neuen Sachbescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO erhoben.
- Diese Berufung habe das Finanzamt mit Zurückweisungsbescheid vom 30. Juni 2010 gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen mit der Begründung, dass „sich die Berufung gegen eine an sich Bescheidcharakter aufweisende Erledigung richtet, die kein Bescheid ist (vgl. Ritz, BAO, § 273 und die dort zitierte Judikatur)“.
- Mit dem im Wiederaufnahmswege erlassenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 sei u.a. aufgrund der im vorstehend bezeichneten Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO getroffenen Feststellung der zuvor erlassene Einkommensteuerbescheid 2006 vom 4. Februar 2009 (Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO) entsprechend geändert worden.

Insofern handle es sich beim Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 um einen Änderungsbescheid iSd § 295 Abs. 1 BAO.

Im Hinblick auf die geänderte Rechtslage werde gemäß § 295 Abs. 4 BAO innerhalb der für Wiederaufnahmsanträge nach § 303 Abs. 4 BAO maßgeblichen Frist der Antrag gestellt, alle auf das „Dokument“ (kombinierter Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO und

neuer Sachbescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 vom 16. November 2009) gestützten Änderungsbescheide aufzuheben.

Die betroffenen Bescheide seien in dem seinerzeit mit Eingabe vom 26. August 2010 gestellten und in der Folge mit Schreiben vom 13. September 2010 zurückgenommenen Antrag auf Aufhebung bzw. Ersetzung der vom „Dokument“ abgeleiteten Bescheide genau bezeichnet.

Diese Eingabe vom 26. August 2010 (ESt-Akt /2007) wurde in Ablichtung dem Schreiben vom 13. September 2011 nochmals beigelegt (ESt-Akt Bl 53 ff/2006) und bezeichnet neben dem Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 auch den Bescheid vom 18. November 2009 über die Festsetzung von Anspruchszinsen sowie Bescheide betreffend Aussetzung der Einhebung, Aussetzungszinsen und Stundungszinsen.

Anmerkung: Nach dem Gesamtbild wird mit dem Schriftsatz vom 13. September 2011 eindeutig der Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 18. November 2009 gestellt, sodass der nachfolgend dargestellte Bescheid vom 28. November 2011 über einen wirksam gestellten Antrag abspricht. Da mit der vorliegenden Berufungsentscheidung (nur) über die Berufung gegen diesen Bescheid vom 28. November 2011 entschieden wird, kann dahingestellt bleiben, ob mit dem Schriftsatz vom 13. September 2011 („... alle ... **Änderungs**bescheide ...“) in Verbindung mit dem Schriftsatz vom 26. August 2010 wirksam weitere Anträge gestellt worden sind, die freilich kaum zulässigerweise auf § 295 Abs. 4 BAO gestützt wären.

Das Finanzamt erließ den im vorliegenden Verfahren zu GZ. RV/0113-W/12 angefochtenen, mit 28. November 2011 datierten Bescheid (ESt-Akt Bl 57/2006) an den Bw z.H. seiner steuerlichen Vertretung, mit welchem der Antrag des Bw vom 13. September 2011 „betreffend Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO“ abgewiesen wurde.

Anmerkung: Aus dem anschließend zitierten ersten Satz der Bescheidbegründung geht klar hervor, dass mit dem Bescheid über den Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Aufhebung nur / genau des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 18. November 2009 abgesprochen wurde.

Der Bescheid vom 28. November 2011 wurde begründet wie folgt:

„Im vorliegenden Fall wird die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 18.11.2009 gem. § 295 Abs. 4 BAO beantragt. Dieser Einkommensteuerbescheid 2006 erging als Erstbescheid nach einer Betriebsprüfung. Mit diesem Bescheid wurde u.a. auch ein Tangentenergebnis aus einem Feststellungsverfahren zu St.Nr. StNrMitunt.schaft berücksichtigt.

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 gem. § 295 Abs. 4 BAO auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben.

Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung geht eindeutig hervor, dass – nur – auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Abänderungsbescheide gem. § 295 Abs. 4 BAO bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen aufgehoben werden können.

Da es sich bei dem Einkommensteuerbescheid 2006, dessen Aufhebung beantragt wird, nicht um einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid, sondern um einen Erstbescheid handelt, war der vorliegende Antrag schon aus diesem Grunde abzuweisen.

Eine Überprüfung des Vorliegens der übrigen Voraussetzungen erübrigte sich daher."

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2011 (ESt-Akt Bl 58 ff/2006, Eingangsstempel 23. Dezember 2011) erhob der Bw – vertreten durch steuerliche Vertretung. – Berufung gegen den vorgenannten Bescheid vom 28. November 2011 mit dem Begehren nach antragsgemäßer Erledigung der auf § 295 Abs. 4 BAO gestützten Eingabe vom 13. September 2011.

Begründend wendet sich der Bw gegen die Ansichten des Finanzamtes,

- wonach es sich beim Einkommensteuerbescheid 2006, dessen Aufhebung beantragt werde, nicht um einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid, sondern um einen Erstbescheid handle,
- in Verbindung mit der Rechtsmeinung, dass nur auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Abänderungsbescheide gemäß § 295 Abs. 4 BAO bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen aufgehoben werden könnten.

Beide Begründungen seien nicht stichhaltig:

- Bei der Behauptung, dass es sich beim Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 um einen Erstbescheid und nicht um einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid handle, übergehe das Finanzamt die Tatsache, dass es sich um einen im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassenen geänderten Bescheid handle.
Gegenstand der Wiederaufnahme seien gemäß dem Spruch des Wiederaufnahmebescheides die gegenüber dem ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 4. Februar 2009 vorgenommenen Abweichungen aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, insbesondere jene aufgrund der geänderten Feststellung der Höhe der Einkünfte 2006 aus dem zu St.Nr. StNrMitunt.schaft durchgeführten Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO.

Also handele es sich beim Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 nicht um einen Erstbescheid, sondern um einen Änderungsbescheid.

Hinsichtlich Anwendungsvorrang des § 295 BAO vor einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO werde auf *Ritz*, BAO⁴, § 295 Rz 13 und § 303 Rz 57, verwiesen.

- Den weiteren vom Finanzamt ins Treffen geführten Grund vermöge man nicht nachzuvollziehen.

Auch wenn der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 nicht als Änderungsbescheid bezeichnet sei, sei er seinem Inhalte und Wesen nach dennoch ein Bescheid iSd § 295 Abs. 1 BAO. Wie aus der Begründung des mit ihm zusammen erlassenen Wiederaufnahmsbescheides gleichen Datums zu entnehmen sei, beruhe die Wiederaufnahme auf den „Abweichungen vom bisherigen Bescheid“, womit naturgemäß kein anderer Bescheid gemeint sein könne als der im Spruch des Bescheides selbst genannte vom 4. Februar 2009.

Die Voraussetzungen, unter welchen gemäß § 295 Abs. 4 BAO die Aufhebung abgeleiteter Bescheide auf Antrag der Partei vorzunehmen sei, seien daher sämtliche erfüllt, wobei die Änderung des Bescheides in der Ersetzung der ursprünglich mit -84.911,83 € angesetzten Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch einen Ansatz in Höhe von -34.025,83 € bestehe.

Dass sich daneben auch noch andere Feststellungen der Betriebsprüfung ausgewirkt hätten, vermöge am Charakter des Bescheides vom 18. November 2009 als Änderungsbescheid iSd § 295 Abs. 1 BAO nichts zu ändern.

Im Zuge der Anforderung des Veranlagungsaktes betreffend den Bw und des Feststellungsaktes zur St.Nr. StNrMitunt.schaft hielt der Referent dem Finanzamt mit Schreiben vom 30. Jänner 2012 (UFS-Akt BI 35 f) u.a. vor:

- „b) Laut der dem Vorlagebericht beigelegten Zweitschrift des Bescheides vom 28. November 2011 wurde mit diesem hier unter RV/0113-W/12 verfahrensgegenständlichen Bescheid der Antrag vom 13. September 2011 abgewiesen. Laut Vorlagebericht vom 10. Jänner 2012 ist hingegen strittig, ob der Antrag zurecht zurückgewiesen wurde.

Wenn die rechtliche Würdigung der Berufungsbehörde ergeben sollte, dass zurecht der Bescheid vom 18. November 2009 nicht aufgehoben wurde, dann wäre meiner Ansicht nach der Bescheid vom 13. September 2011 zurückzuweisen gewesen. Eine diesbezügliche Abänderung des angefochtenen Bescheides von Abweisung auf

Zurückweisung läge im Sinne von VwGH 21.10.1999, 98/15/0195 innerhalb der Abänderungsbefugnis gemäß § 289 Abs. 2 BAO.

- c) In der Berufung vom 5. Dezember 2011 wird der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 als seinem Inhalt und Wesen nach als Bescheid iSd § 295 Abs. 1 BAO angesehen.

Wenn man einen Erstbescheid und/oder einen im wiederaufgenommenen Verfahren neuerlassenen Sachbescheid nicht derart als Bescheid iSd § 295 Abs. 1 BAO ansähe, dann könnte § 295 Abs. 4 BAO wegen der Formulierung „*Änderungsbescheide (Abs. 1)*“ nicht auf derartige Einkommensteuerbescheide bezogen werden. Dann stellte sich jedoch die Frage nach einer analogen Anwendung; maW: ob § 295 Abs. 4 BAO idF des AbgÄG 2011 eine planwidrige Regelungslücke läßt, indem er zwar Einkommensteuerbescheide, die gestützt auf § 295 Abs. 1 BAO erlassen worden sind, zum Objekt einer Aufhebung macht, nicht aber Einkommensteuerbescheide, die ohne Stützung auf § 295 Abs. 1 BAO erlassen worden sind. Bzw umgekehrt, ob die Nichtanwendbarkeit des § 295 Abs. 4 BAO auf Einkommensteuerbescheide, die nicht auf § 295 Abs. 1 BAO gestützt erlassen worden waren, dem Plan des Gesetzes entspricht.

- d) Eine Gesetzesanalogie zum Zwecke einer Lückenfüllung, durch welche auch Erstbescheide und/oder in wiederaufgenommenen Verfahren neuerlassene Sachbescheide Aufhebungsobjekte im Sinne des § 295 Abs. 4 BAO wären, setzt nach meiner Ansicht aber jedenfalls voraus, dass die sonstigen Voraussetzungen erfüllt sind: Es wäre also auch zu entscheiden, ob eine als Voraussetzung der Anwendbarkeit des § 295 Abs. 4 BAO als unzulässig zurückgewiesene Berufung eine solche sein muss, die der Antragsteller selbst gegen den vermeintlichen Feststellungsbescheid erhoben hat, d.h. dass er selbst Bescheidadressat des Zurückweisungsbescheides war, oder ob geringere Anforderungen bestehen: Also irgendeine Berufung gegen den vermeintlichen Feststellungsbescheid wurde als unzulässig zurückgewiesen, d.h. jemand anderer war Bescheidadressat des Zurückweisungsbescheides. Oder noch geringere Anforderungen: Wenn gegen einen Nichtbescheid, der entgegen § 191 Abs. 2 BAO an die bereits beendete Mitunternehmerschaft erlassen worden ist, von dieser nicht mehr parteifähigen Mitunternehmerschaft Berufung erhoben worden ist und eine Zurückweisung gar nicht bescheidmäßig möglich ist, zumindest nicht an die nicht mehr parteifähige Mitunternehmerschaft als Bescheidadressatin.
- e) Wenn sich schließlich ergäbe, dass die Entscheidung über die Berufung zu RV/0113-W/12 frühestens zugleich oder nur zugleich mit der Entscheidung über die Berufung

gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 erfolgen kann, so wäre wohl auch die Entscheidung zur GZ. RV/0113-W/12 gemäß § 281 BAO auszusetzen, und zwar zum gleichen Verfahren, zu welchem das Berufungsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 ausgesetzt worden ist.“

Mit Schreiben vom 6. Februar 2012 (UFS-Akt Bl 37 f) übermittelte das Finanzamt die angeforderten Akten an den UFS und nahm zu lit. b bis e des Vorhaltes wie folgt Stellung:

- „b), e) Die Formulierung im Vorlageantrag erfolgte irrtümlicherweise mit ‘zurückgewiesen’, richtig wäre gewesen ‘zu Recht abgewiesen wurde’.
ME wurde der Antrag zu Recht abgewiesen (und nicht zurückgewiesen), da er sowohl rechtzeitig als auch von einem Befugten eingebracht wurde. Da jedoch eine materiell rechtliche Voraussetzung des § 295 Abs. 4 BAO – nämlich das Vorliegen eines Abänderungsbescheides gem. Abs. 1 nicht gegeben ist, war der Antrag – unabhängig vom Vorliegen der anderen inhaltlichen Voraussetzungen – jedenfalls abzuweisen.
Dies mE ungeachtet dessen, wie die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18.11.2009 erledigt werden wird. Von keinerlei Relevanz ist meiner Ansicht auch der Ausgang des Berufungsverfahrens gegen den Feststellungsbescheid vom 19.7.2010 (St.Nr. StNrMitunt.schaft).
Sollte sich in letzterem Berufungsverfahren bzw. im Berufungsverfahren gegen den Zurückweisungsbescheid vom 30.6.2010 (ebenfalls zu St.Nr. StNrMitunt.schaft, vorgelegt am 20.10.2010) ergeben, dass im Feststellungsverfahren zu St.Nr. StNrMitunt.schaft für das Jahr 2006 bisher nur Nichtbescheide ergangen sind, so wäre dieser Umstand im noch offenen Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer 2006 rechtlich zu würdigen, welches auch deswegen gem. § 281 BAO ausgesetzt wurde.
- c, d) die Erläuternden Bemerkungen zum AbgÄG 2011 zu § 295 Abs. 4 lauten ... wie folgt:
Stellt sich erst im Laufe eines Berufungsverfahrens (oder eines VwGH-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.
Ein solches Antragsrecht dient der Vermeidung aufwendiger Verwaltungsverfahren, sowohl für die Abgabenbehörden (erster und zweiter Instanz) als auch für die Abgabepflichtigen,

und dient daher der Vermeidung von Kosten für die Verwaltung und für die Abgabepflichtigen. Ein derartiger (vermeidbarer) Mehraufwand würde insbesondere durch aufwendige, die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerverfahren betreffende Wiederaufnahmeverfahren (vor allem bei Wiederaufnahmsanträgen die Prüfung des der Bewilligung allenfalls entgegenstehenden groben Verschuldens des Wiederaufnahmswerbers) entstehen.

*Weiters soll die Möglichkeit antragsgemäßer Aufhebung rechtswidriger, **zu Unrecht auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Bescheide** vorsorglich eingebrachte Berufungen gegen solche **Änderungsbescheide** vermeiden; solche Berufungen werden bereits derzeit gegen Änderungsbescheide eingebracht mit der bloßen (sicherheitshalber vorgebrachten) Behauptung, es lägen ihnen „Nichtbescheide“ zugrunde (etwa als Folge fehlerhafter Adressierungen, mangelnder tatsächlicher Zustellung, fehlenden Hinweises auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO oder keine Zustellung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person). Die Erledigung solcher Berufungen setzt Ermittlungen des für die Erhebung der betroffenen Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Finanzamtes voraus. Ein derartiger Verwaltungsaufwand würde nicht anfallen, wenn dem Abgabepflichtigen bekannt ist, dass er den auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid für den Fall, dass sich nachträglich in die Feststellung der Einkünfte betreffenden Berufungsverfahren herausstellt, dass sich die Berufung gegen einen absolut nichtigen Verwaltungsakt richtet, auf Antrag aufheben lassen kann.“ [Anmerkung der Berufungsbehörde: Fettdruck ist Heraushebung durch Finanzamt und nicht in Regierungsvorlage]*

Daraus ist eindeutig erkennbar, dass der Gesetzgeber den Abgabepflichtigen eine Antragsmöglichkeit iSd § 295 Abs. 4 BAO nur für jene Fälle einräumen wollte, in denen ein auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter geänderter Einkommensteuerbescheid ergangen ist. Dies ist auch insoweit nachvollziehbar, da bei Erstbescheiden im Regelfall das vom Abgabepflichtigen selbst erklärte Tangentenergebnis zugrunde gelegt wird. Somit kann ausgeschlossen werden, dass im vorliegenden Fall eine planwidrige Gesetzeslücke vorliegt, eine analoge Anwendung der Bestimmung des § 29[5] Abs. 4 BAO auf Erstbescheide oder im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Bescheide ist somit nicht zulässig und würde dem eindeutigen Willen des Gesetzgebers widersprechen.“

Mit Schreiben vom 15. Februar 2012 hielt der Referent dem Bw vor:

- den oben unter **A)** wiedergegebenen Verfahrensablauf,
- die o.a. Schreiben vom 30. Jänner 2012 und vom 6. Februar 2012,

- sowie: „Die Auswertung der vom Finanzamt vorgelegten Akten (...) zeigt meiner Ansicht nach, dass offenbar im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 Ihr Anteil aus der Mitunternehmerschaft GmbH-Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter (St.Nr. StNrMitunt.schaft) bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb mit -34.025,83 € angesetzt worden ist, wogegen aus dem diesbezüglichen Einkünftefeststellungsbescheid vom 16. November 2009, dessen rechtliche Existenz ich hier dahingestellt lassen möchte, ein Anteil an den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv -26.725,83 € resultiert wäre. Die Begründung des Dokumentes vom 16. November 2009, das zumindest Form und Inhalt eines Einkünftefeststellungsbescheides hatte, deutet auch darauf hin, dass dieses Dokument auf Ihr Einkommensteuerverfahren 2006 gestützt worden ist und nicht der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 auf das Dokument vom 16. November 2009 gestützt worden ist.“

Mit Schreiben vom 7. März 2012 (UFS-Akt BI 45 ff) wurde seitens des Bw erläutert, dass die Differenz iHv 7.300 € (zwischen 34.025,83 € und 26.725,83 €) aus dem bei der Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigenden Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 resultiere, der den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn iHv 23.917,62 € nach BP kürze.

Um die bei verschiedenen Referenten angesiedelten Fälle zusammenführen zu können, sei man bereit, Anträge auf mündliche Verhandlung bzw. Befassung des gesamten Berufungssenates zurückzunehmen.

Weiters wurde seitens des Bw erläutert, dass nicht er die zahlreichen Verfahren verursacht habe, sondern das Finanzamt mit dem Versuch, die Berufung gegen den Feststellungsbescheid mit dem Umweg über dessen Nichtigklärung auszuhebeln, und auf das Vorbringen des Finanzamtes vom 6. Februar 2012 repliziert.

Am 28. März 2012 verlangte der Referent zur GZ. RV/0113-W/12 gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO, dass der gesamte Berufungssenat über die gegenständlichen Berufung entscheidet (UFS-Akt BI 71) mit der Begründung, dass § 295 Abs. 4 BAO am 1. September 2011 in Kraft getreten und noch keine Judikatur hierzu ersichtlich sei, weshalb der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukomme. Die Anwendungsvoraussetzungen des § 295 Abs. 4 BAO wären im vorliegenden Fall nach Ansicht des Referenten nur erfüllt, wenn die Zurückweisung der Berufung gegen das (Einkünftefeststellungs-)Dokument iSd § 295 Abs. 4 BAO nicht unbedingt in Form eines wirksamen Bescheides, und auch nicht unbedingt mit einem an den Antragsteller gerichteten Schreiben erfolgt sein müsse. Dies erscheine ungewöhnlich; aber anders werde im Regelfall der vom Gesetzgeber mit dem § 295 Abs. 4 BAO beabsichtigte

Einsparungseffekt nicht erzielt werden können. Weiters wäre im vorliegenden Fall § 295 Abs. 4 BAO auf den aufzuhebenden Bescheid nur analog anwendbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

C) § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl I 2011/76 (AbgÄG 2011) 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.“*

Die Erläuterungen hierzu aus der diesbezüglichen Regierungsvorlage (1212BlgNR XXIV.GP) wurden bereits im obigen Zitat aus der Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes vom 6. Februar 2012 wiedergegeben.

Der Ausschussbericht hierzu (1320BlgNR XXIV.GP) gibt keine weiteren Erläuterungen.

Folgende Formulierungen im Wortlaut des § 295 Abs. 4 BAO erfordern eine genaue Betrachtung:

- *„Wird eine Berufung ... als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist“*
(Von Amts wegen, denn im vorliegenden Fall wurde eine Berufung mit einem nicht an den Bw gerichteten Bescheid zurückgewiesen, welcher überdies nichtig ist. Vgl. Punkt **D**.)
- *„auf das Dokument gestützte“*
(Von Amts wegen, denn im vorliegenden Fall scheint auf den ersten Blick der abgeleitete bzw. abzuleitende Einkommensteuerbescheid wegen des Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 nicht mit dem „Dokument“, dem scheinbaren Feststellungsbescheid übereinzustimmen, und de facto wurde das Feststellungsverfahren vom Einkommensteuerverfahren des Bw abgeleitet. Vgl. Punkt **E**)
- *„Änderungsbescheide (Abs. 1)“*
(Darum dreht sich der Streitpunkt. Vgl. Punkt **F**)

D) Interpretation von „Wird eine Berufung ... als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist“:

Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage gehen folgende Zwecke des § 295 Abs. 4 BAO hervor:

- Vermeidung der aufwändigen Bearbeitung von Anträgen auf Wiederaufnahme abgeleiteter Einkommen- und Körperschaftsteuerverfahren, sobald sich die Nichtigkeit des Grundlagenbescheides erwiesen hat;
- Vermeidung des Aufwandes infolge von vorsorglichen Berufungen gegen abgeleitete Bescheide, die zur Absicherung gegen eine allfällige Nichtigkeit des Grundlagenbescheides erhoben werden.

Diese Zwecke und der Rechtsschutz gegen abgeleitete Bescheide, deren Ergehen sich als rechtswidrig erweist, können dem Gesetzgeber (Nationalrat) als mit der Erlassung des § 295 Abs. 4 BAO verfolgter Zweck zugesonnen werden.

Die Interpretation eines Normtextes findet ihre Grenze im äußersten Wortsinn. Innerhalb des äußersten Wortsinnes von „Berufung“ im § 295 Abs. 4 BAO läge auch eine unzulässige Berufung, etwa eine vom Vertreter namens der nicht (mehr) parteifähigen Personenvereinigung erhobene Berufung gegen einen vermeintlichen, an diese nicht (mehr) parteifähige Personenvereinigung ergangenen Bescheid. Diese naheliegende Problematik ist im vorliegenden Fall aber ohnehin nicht gegeben, weil die Berufung vom 11. Dezember 2009 erhoben wurde „in unserer Eigenschaft als steuerliche Vertreterin der an der ehemaligen GmbH-Nfg.-Einzelunternehmen und Mitgesellschafter beteiligten Personen“.

Bei der Eingabe vom 11. Dezember 2009, über welche mit Zurückweisungsbescheid vom 30. Juni 2010 abgesprochen wurde bzw. mit als Zurückweisungsbescheid intendiertem Dokument vom 30. Juni 2010 abzusprechen versucht worden ist, handelt es sich somit jedenfalls um eine „Berufung“ iSd § 295 Abs. 4 BAO.

Dieser Zurückweisungsbescheid vom 30. Juni 2010 bzw. dieses als Zurückweisungsbescheid intendierte Dokument vom 30. Juni 2010 ist an „ehemalige GmbH.Nfg.. Einzelunternehmen u. Mitgesellschafter“ als materiellem (Bescheid)Adressaten gerichtet. Diese Adressierung deutet darauf hin, dass damit eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) angesprochen würde, die aus der „ehemaligen“ GmbH, also deren einzelunternehmerischer Rechtsnachfolgerin, sowie einem oder mehreren Mitgesellschafter besteht. Jedenfalls nicht angesprochen werden damit die zuletzt an dieser Personenvereinigung (Personengemeinschaft) beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) iSd § 19 Abs. 2 BAO. Mit der Zustellung des gegenständlichen Dokumentes vom 30. Juni 2010 ist daher der

beabsichtigte Zurückweisungsbescheid nicht erlassen worden. Somit ist ein solcher Zurückweisungsbescheid auch nicht an den Bw erlassen worden.

Der äußerste Wortsinn von „*als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist*“ erfordert erstens keinen wirksamen Zurückweisungsbescheid und zweitens keine Adressierung des Zurückweisungsbescheides / Zurückweisungsdocumentes an denjenigen, der den Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO in seinem eigenen Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerverfahren stellt.

Hier ist bei der Interpretation der äußerste Wortsinn als Sinn der Norm aufzufassen, weil ansonsten nicht die vom Gesetzgeber angestrebte Einsparung von Verwaltungsaufwand erzielt werden könnte. Ansonsten müsste nämlich jeder Beteiligte selbst eine Berufung gegen den vermeintlichen Einkünftefeststellungsbescheid erheben, woraufhin das Finanzamt an jeden Beteiligten einen Zurückweisungsbescheid erlassen müsste, welcher wiederum die Voraussetzung für die jeweilige Antragstellung gemäß § 295 Abs. 4 BAO wäre.

Es muss vielmehr bereits ausreichen, dass das Finanzamt in zumindest einem Dokument, welches als Zurückweisungsbescheid intendiert ist, die Nichtbescheid-Eigenschaft des Einkünftefeststellungs-Dokumentes ausdrückt.

Dies ist im vorliegenden Fall erfüllt.

E) Zur Formulierung „auf das Dokument gestützte“:

Begründend stützte das Finanzamt das gegenständlichen Einkünftefeststellungs-Dokument auf die Betriebsprüfung beim Bw.

Entscheidend als Voraussetzung für die Anwendung des § 295 Abs. 4 BAO ist jedoch die formelle Stützung (hinsichtlich Bindungswirkung) des am 24. oder 25. November 2009 – also jedenfalls nach dem Einkünftefeststellungs-Dokument – zugestellten Einkommensteuerbescheides vom 18. November 2009 auf das am 19. November 2009 zugestellte Einkünftefeststellungs-Dokument vom 16. November 2009.

Im Einkünftefeststellungs-Dokument für 2006 vom 16. November 2009 wird auch ausgesprochen:

„Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:

In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG“

Mit diesem Ausspruch wurde die (allfällige) Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 in das Einkommensteuerverfahren des Bw verlagert. Die Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 im Einkommensteuerbescheid 2006 ist somit

kein Gegensatz zum Einkünftefeststellungs-Dokument, welcher gegen die Stützung auf das Einkünftefeststellungs-Dokument spräche.

F) Zur Formulierung „*Änderungsbescheide* (Abs. 1)“:

a) Ein Teil der unterschiedlichen Auffassungen beider Streitparteien besteht in der unterschiedlichen Verwendung des Begriffes „Erstbescheid“. Deshalb sollen zunächst einige Begriffe untersucht werden.

„Erstbescheid“ erwies sich im bisherigen Verfahren als missverständlicher Begriff:

- Naheliegend ist die Auffassung des Bw und des Finanzamtes im Schreiben vom 6. Februar 2012, wonach darunter der Bescheid verstanden wird, mit dem die erstmalige Veranlagung erfolgt. Im vorliegenden Fall ist dies der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14. Juli 2008.
- Die Verwendung des Begriffes durch das Finanzamt entsprach zunächst derjenigen, wie sie die EDV der Finanzverwaltung bei der Jahresübersicht (Veranlagungs-/V-Maske) anwendet: Der „Erstbescheid“ ist ein Bescheid, welcher in einem offenen, unerledigten – auch wiederum unerledigten – Veranlagungsverfahren ergeht. Dies kann sein als Erstbescheid im Sinne der Auffassung des Bw, aber auch als „erster“ Bescheid in einem nach Verfahrenswiederaufnahme oder Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO wiederum offenen Verfahren. Damit steht der Begriff des Erstbescheides folgenden anderen Bescheidarten gegenüber, welche sämtliche (inklusive etwa auch einer Berufungsentscheidung durch den UFS) aus einem verfassungsrechtlichen Blickwinkel und nach dem Sprachgebrauch der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes „Bescheide“ darstellen:
 - Änderung (Änderungsbescheid) gemäß § 295 Abs. 1 BAO; hierbei handelt es sich nach dem Wortlaut des ersten Satzes von § 295 Abs. 1 BAO genaugenommen um einen neuen (Einkommensteuer)Bescheid. Freilich zeichnet sich ein solcher Bescheid dadurch aus, dass er gegenüber dem vorherigen Bescheid einen geänderten Inhalt hat, wobei sich die Änderung des Inhaltes nicht auf den Anlass (geänderter Einkünfteanteil) beschränken muss, der zur Erlassung des Bescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO geführt hat. Da der weitere Gesetzeswortlaut (zweiter Satz des § 295 Abs. 1 BAO, § 295 Abs. 3 BAO, § 295 Abs. 4 BAO) „Änderung“, „ändern“, „Änderungsbescheide“ enthält, sind auch diese Begriffe verwendbar in Bezug auf Bescheide, die gestützt auf § 295 Abs. 1 BAO erlassen werden.
 - Berufungsvorentscheidung

- Hier nicht gegenständlich und ohne Anspruch auf Vollständigkeit: Berichtigungsbescheide gemäß §§ 293 und 293b BAO sowie Abänderungsbescheide gemäß § 295a BAO, welche den berichtigten bzw abgeänderten (Einkommensteuer)Bescheid nicht zur Gänze ersetzen, sondern zu ihm nur „hinzutreten“, ihn „ergänzen“ und mit ihm „eine Einheit“ bilden (vgl *Ritz*, BAO⁴, § 293 Tz 19, § 293b Tz 16, § 295a Tz 42).

Der Begriff „Erstbescheid“ soll daher in der weiteren Begründung der vorliegenden Berufungsentscheidung nicht verwendet werden.

Der infolge der Verfügung der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2006 ergangene Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 könnte gegebenenfalls als ein Bescheid, welcher in einem wiederum offenen Verfahren ergangen ist, bezeichnet werden.

„Einkommensteuerbescheid“:

- Sowohl eine Sachentscheidung, welche gemäß § 307 Abs. 1 BAO das wiederaufgenommene Einkommensteuerverfahren abschließt,
- als auch ein Bescheid, welcher gemäß § 295 Abs. 1 BAO den bisherigen Einkommensteuerbescheid ersetzt,

ist ein Einkommensteuerbescheid, d.h. ein Abgabenbescheid gemäß § 198 BAO, welcher die veranlagte Einkommensteuer festsetzt.

Die rechtlichen Grundlagen für das Ergehen von Einkommensteuerbescheiden können insbesondere folgende sein:

- bei der erstmalig vorgenommenen Veranlagung zur Einkommensteuer eines bestimmten Jahres:
 - §§ 39 bzw 41 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 198 Abs. 1 BAO bei Pflichtveranlagung,
 - §§ 40 bzw 41 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 311 BAO bei Antragsveranlagung;
- wenn bereits zumindest einmal ein Einkommensteuerbescheid für das betreffende Jahr an den Abgabepflichtigen ergangen ist:
 - § 295 Abs. 1 BAO
 - § 307 Abs. 1 BAO
 - andere, hier nicht gegenständliche (etwa § 200 Abs. 2 BAO, § 299 Abs. 2 BAO).

b) Ein gemäß § 307 Abs. 1 BAO im wiederaufgenommenen Verfahren ergehender neuer Sachbescheid liegt außerhalb des äußersten Wortsinnes von „*Änderungsbescheide (Abs. 1)*“ in § 295 Abs. 4 BAO.

Die Grenze jeder Auslegung (Interpretation) ist der Wortlaut des Gesetzes (VwGH 26.4.2006, 2005/12/0251).

Der streitgegenständliche, im wiederaufgenommenen Verfahren an den Bw ergangene Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. November 2009 fällt daher nicht unter den Begriff „*Änderungsbescheide (Abs. 1)*“ iSd § 295 Abs. 4 BAO.

c) Die Anwendung des § 295 Abs. 4 BAO wäre im vorliegenden Fall daher nur im Wege der Analogie möglich.

Analogie ist die Anwendung bestimmter Rechtsvorschriften auf ähnlich gelagerte Sachverhalte; sie ist kein Mittel der Auslegung, sondern eine besondere – wegen der Problematik der ‘Ähnlichkeit’ weitreichende – Ermächtigung zur Rechtsschöpfung an das zur Rechtsanwendung berufene Organ (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰, Rz 136).

Ein Analogieschluss setzt das Vorliegen einer echten Gesetzeslücke, also das Bestehen einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes voraus (VwGH 25.10.2011, 2011/15/0070).

Eine Lücke ist nur dort anzunehmen, wo das Gesetz – gemessen an der mit seiner Erlassung verfolgten Absicht und seiner immanenten Teleologie – unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist, und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht. Im Zweifel ist das Unterbleiben einer bestimmten Regelung im Bereich des öffentlichen Rechtes als beabsichtigt anzusehen. (VwGH 27.9.2011, 2010/12/0120)

Ein in einem wiederaufgenommenen Verfahren ergangener Einkommensteuerbescheid ist einem „*Änderungsbescheide (Abs. 1)*“ iSd § 295 Abs. 4 BAO

- in Bezug auf seinen Inhalt als Abgabenbescheid ähnlich, sogar mehr als ähnlich, nämlich gleich;
- in Bezug auf den Grund seiner Erlassung – und somit seiner Existenz – unähnlich.

Soweit der Zweck des § 295 Abs. 4 BAO im Rechtsschutz gegen Bescheide liegt, deren Erlassung rechtswidrig war, ist das Mittel zur Erreichung dieses Zweckes die Beseitigung solcher Bescheide aus dem Rechtsbestand, ohne dass die inhaltliche Richtigkeit dieser Bescheide von Belang wäre.

Soweit der Zweck des § 295 Abs. 4 BAO in der Verwaltungseinsparung liegt, soll dieser Zweck durch die Vermeidung von Rechtsbehelfen (Wiederaufnahmsanträge, vorsorgliche Berufungen gegen abgeleitete Bescheide) erreicht werden, wozu wiederum das Mittel die Aussicht ist, innerhalb der Frist für beantragte Wiederaufnahme einen erfolgversprechenden Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO stellen werden zu können. Auch hierbei wird die inhaltliche Richtigkeit des in Zukunft gemäß § 295 Abs. 4 BAO aufzuhebenden Bescheides unerheblich sein.

Die o.a. inhaltliche Ähnlichkeit bzw. sogar Gleichheit von Einkommensteuerbescheiden als Abgabenbescheide ist somit hinsichtlich einer analogen Anwendung von § 295 Abs. 4 BAO nicht maßgebend. Maßgebend könnte nach dem Sinn des § 295 Abs. 4 BAO nur eine Ähnlichkeit in Bezug auf die Rechtswidrigkeit des Ergehens des Bescheides sein. Diesbezüglich besteht aber keine Ähnlichkeit:

Die Situation ist bei einer auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Einkommensteuerbescheiderlassung anders als bei einem gemäß § 307 Abs. 1 BAO im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheid, weil eine allfällige Rechtswidrigkeit der überhaupt erfolgten Bescheiderlassung im Falle einer Verfahrenswiederaufnahme regelmäßig beim Wiederaufnahmsbescheid liegen wird.

Weiters ist eine auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Einkommensteuerbescheiderlassung dadurch gekennzeichnet, dass es für dasselbe Veranlagungsjahr schon davor (zumindest) einen Einkommensteuerbescheid gegeben hat. Die Aufhebung eines Einkommensteuerbescheides, der gestützt auf § 295 Abs. 1 BAO erlassen worden ist, bewirkt die Rückkehr desjenigen Einkommensteuerbescheides, welcher durch den aufgehobenen Einkommensteuerbescheid verdrängt worden war, in den Rechtsbestand. Nicht eintreten kann daher die Situation, dass über die Veranlagung zur Einkommensteuer für das betreffende Jahr schließlich durch keinen Bescheid abgesprochen wird.

Zwar ist auch ein gemäß § 307 Abs. 1 BAO erlassener Einkommensteuerbescheid dadurch gekennzeichnet, dass es für dasselbe Veranlagungsjahr schon davor (zumindest) einen Einkommensteuerbescheid gegeben hat. Wenn es aber vor der Verfahrenswiederaufnahme genau einen Einkommensteuerbescheid gegeben hat, nämlich jenen, mit dem erstmals die Einkommensteuer veranlagt worden ist, dann ist dieser durch den die Verfahrenswiederaufnahme bewilligenden/verfügenden Bescheid aufgehoben worden (*Ritz*, BAO⁴, § 307 Tz 7 letzter Unterabsatz). Die Aufhebung des im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuer(sach)bescheides ließe den Wiederaufnahmebescheid und die durch diesen bewirkte Aufhebung des ersten Einkommensteuerbescheides für das betreffende Veranlagungsjahr unberührt. Wenn wegen Festsetzungsverjährung kein neuer Einkommensteuerbescheid mehr ergehen kann, so würde das Einkommensteuerverfahren des

betreffenden Jahres schließlich ohne Jahresbescheid sein. Gegebenenfalls würden die Einkommensteuervorauszahlungen für das betreffende Jahr wieder aufleben, aber dies wäre im Regelfall nur ein ungenauer Ersatz für eine Jahresveranlagung.

Eine planwidrige Lücke liegt nicht vor. § 295 Abs. 4 BAO ist auf Einkommensteuerbescheide, die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangen sind, und somit auf den vorliegenden Fall, nicht analog anzuwenden.

G) Schlussfolgerung:

Dem Antrag des Bw vom 13. September 2011 ist nicht zu entsprechen.

Ein Anlass, die Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO von der Entscheidung auszusetzen (vgl. Punkt 2 / e des ha. Vorhaltes vom 30. Jänner 2012 an das Finanzamt), ist nicht gegeben.

Wenn der Bw unter Verweis auf *Ritz*, BAO⁴, § 295 Tz 13 und § 303 Tz 57 den Vorrang der Anwendung des § 295 BAO vor der Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO vorbringt, so kann hier dahingestellt bleiben, ob der Anwendungsvorrang des § 295 Abs. 1 BAO gegenüber dem § 303 Abs. 4 BAO auch dann besteht, wenn – wie hier in dem am 18. November 2009 wiederaufgenommenen Einkommensteuerverfahren – zusätzlich zur Änderung des Einkünfteanteiles weitere Wiederaufnahmsgründe vorliegen, denn

- eine allfällige Rechtswidrigkeit des Ergehens der beiden Bescheide vom 18. November 2009 betreffend Einkommensteuer 2006, und zwar des Wiederaufnahmsbescheides und des neuen Sachbescheides, läge nur im Wiederaufnahmsbescheid, über welchen hier aber nicht zu befinden ist;
- im Übrigen war das an „GMBH NFG EINZELUNT U. MITGES“ gerichtete Einkünftefeststellungs-Dokument für 2006 vom 16. November 2009 bei mangelnder Bescheidqualität ohnehin kein Anlass für eine Maßnahme gemäß § 295 Abs. 1 BAO, sodass im November 2009 keine Auswahl zwischen § 295 Abs. 1 und § 303 Abs. 4 BAO zu treffen war.

Der Bw hat (entgegen Punkt 2 / b des ha. Vorhaltes vom 30. Jänner 2012 an das Finanzamt) einen Anspruch auf inhaltliche Entscheidung über seinen Antrag, weil die Grundvoraussetzungen des § 295 Abs. 4 BAO erfüllt sind, und zwar

- die Zurückweisung einer Berufung gegen das Einkünftefeststellungs-Dokument für 2006 als nicht zulässig, weil das Dokument kein Bescheid ist (vgl. Punkt **D**), sowie

-
- die rechtliche Existenz des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 18. November 2009.

Der angefochtene Bescheid, mit dem der Antrag vom 13. September 2011 abgewiesen worden ist, ist daher zu bestätigen und die gegen ihn gerichtete Berufung abzuweisen.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. y

Wien, am 8. Mai 2012