



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 1

GZ. RV/0758-L/10,  
miterledigt RV/0759-L/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, 4020 Linz, Kudlichstraße 41 - 43,

- a) vom 30. Dezember 2009 gegen die gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheide des Finanzamtes Linz vom 13. Juli 2009 betreffend Körperschaftsteuer 2003 und 2004 sowie
- b) vom 15. Jänner 2010 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamt Linz vom 23. Dezember 2009 betreffend Kapitalertragsteuer gemäß § 95 EStG für 2003 und 2004 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die abgabepflichtige Gesellschaft hat in den Jahren 2000 bis 2004 jeweils steuerliche Verluste erlitten. In diesen Jahren wurden von der Finanzverwaltung jeweils endgültige Körperschaftsteuerbescheide erlassen, worin die negativen Einkünfte festgestellt wurden. Nach Abschluss der Betriebsprüfung 2000 bis 2004 hat das Finanzamt versucht, die Verfahren und damit die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2004 wiederaufzunehmen und die Einkünfte infolge „Liebhaberei“ mit Null festzusetzen. Da allerdings in keinem Jahr ein Wiederaufnahmegrund vorgelegen ist, wurden die Wiederaufnahmen gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2000 bis 2002 zunächst durch Bescheidänderungen gemäß § 295a BAO

ersetzt. Dagegen wurden von der abgabepflichtigen Gesellschaft Berufungen erhoben, welchen auch stattgegeben worden ist. Im Oktober 2007 wurden dementsprechend für die Jahre 2000 bis 2002 wiederum berichtige Körperschaftsteuerbescheide erlassen, in denen negative Einkünfte festgestellt wurden.

Die bereits rechtskräftig gewordenen Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 25. Oktober 2004 und vom 28. Juli 2005 wurden in der Folge mittels Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO vom 13. Juli 2009 abgeändert und das jeweilige Einkommen mit Null festgesetzt. Als Begründung wurde angeführt:

*Gemäß § 295 Abs. 3 BAO ist ein 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.*

*Bei den anderen Bescheiden iS dieser Bestimmung handelt es sich nicht um förmliche Grundlagenbescheide, sondern um Bescheide, die diesen ähnlich sind und in ihren Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflussen. Nach § 295 Abs. 3 BAO ist alleinige und entscheidende Voraussetzung für seine Anwendung, dass die Änderung im Vorbereich den Spruch des nachfolgenden Bescheides berührt, die später anders lautende Entscheidung somit von bescheidinhaltlicher Bedeutung für einen materiell abhängigen Bescheid ist.*

*Aufgrund der Feststellungen einer Betriebsprüfung wurde die Tätigkeit der Gesellschaft als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO eingestuft und die Verluste nicht anerkannt. Gegen die nach der Betriebsprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2000 – 2002 wurde eine Berufung eingebracht. In der Berufung wurde außer Streit gestellt, dass aufgrund der fortwährenden Verlustsituation ein Liebhabereibetrieb vorliegt. Strittig war im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung von Anlaufverlusten in den Jahren 2000 – 2002 lediglich, ob es sich um einen Liebhabereibetrieb nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 LVO handelt. Trotz Vorliegens eines Liebhabereibetriebes sind in den Bescheiden vom 25. Oktober 2004 und 28. Juli 2005 die Verluste aus diesem Betrieb enthalten, weshalb diesbezüglich eine Berichtigung erfolgt.*

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid hat des Finanzamt Linz am 23. Dezember 2009 Kapitalertragsteuer gemäß § 95 EStG für 2003 (24.961,51 €) und 2004 (15.726,57 €) vorgeschrieben und zur Begründung auf Tz 1 des Betriebspüfungsberichtes vom 26. März 2007 verwiesen. Aus dieser Begründung geht zusammengefasst hervor, dass insgesamt ein Voluptuarbetrieb (Liebhaberei) vorliege und die Befreiungserklärungen für die Einbehaltung der Kapitalerträge nicht zutreffend seien und die Zinserträge im Prüfungszeitraum nachträglich der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen seien.

In der fristgerecht gegen die gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 eingebrachten Berufung wurde angeführt:

*-zur materiell-rechtlichen Bindungswirkung eines Bescheides:*

*Gemäß § 295 Abs. 3 BAO bestehen nur insoweit Befugnisse der Finanzverwaltung, als die Veränderungen auf der gedanklichen Ebene der inhaltlichen Bindung eine Abänderung des materiell verbundenen (inhaltlich anknüpfenden) Bescheides gebieten. § 295 Abs. 3 BAO ist weit davon entfernt, materiell-rechtliche Ansprüche zu begründen, er trägt lediglich verfahrensrechtlich dem Umstand der veränderten materiellen Bindungssituation Rechnung (Stoll, BAO-Kommentar, § 295, S 2858). Es ist demnach zu hinterfragen, ob die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 materiell-rechtlich so mit den Körperschaftsteuerbescheiden 2000 bis 2002 verbunden sind, dass ein nachträglicher Vermerk in der Begründung dieser Bescheide eine Durchbrechung der Rechtskraft in den Folgejahren zur Folge hat.*

*Mit dem Vermerk in den Bescheiden 2000 bis 2002 wollte die Finanzverwaltung festhalten, dass ihrer Ansicht nach für den Betrieb der Berufungswerberin (Bw.) Liebhaberei gegeben sei. Angemerkt wurde seitens des Finanzamts, dass es sich um eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO handle. Bei einer Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 1 LVO wird gesetzlich vermutet, dass Einkünfte vorliegen. Gemäß § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei bis längstens fünf Kalender- bzw. Wirtschaftsjahre bei einer Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist (§ 2 Abs. 2 Satz 3 LVO).*

*Nach § 2 Abs. 2 LVO konnte die Finanzverwaltung im Anlaufzeitraum 2000 bis 2002 keine Liebhaberei feststellen. In diesen Jahren greift die gesetzlich normierte Einkünftevermutung. Der Anlaufzeitraum ist zwar in die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, miteinzubeziehen, diese Beurteilung hat aber nach Ablauf des Anlaufzeitraumes zu erfolgen. Für den Anlaufzeitraum sind gemäß Pkt. 9.3 der Liebhabereirichtlinien die Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO nicht zu prüfen. Die Finanzverwaltung hätte also die Liebhaberei nicht bereits in den Bescheiden 2000 bis 2002, sondern nach Ablauf des Anlaufzeitraumes, also erst im Körperschaftsteuerbescheid 2003 feststellen können.*

*Der gesamte Sachverhalt (Verlustsituation etc.) war dem Finanzamt zum Zeitpunkt des Erlassens der endgültigen Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 bekannt. Damit lag kein Wiederaufnahmegrund vor und die versuchte Wiederaufnahme seitens des Finanzamtes ging ins Leere.*

*In den Körperschaftsteuerbescheiden 2003 und 2004 wurde seitens der Finanzverwaltung*

keine Liebhaberei festgestellt. Die Feststellung, ob Liebhaberei und damit steuerliche Einkünfte vorliegen, hängt inhaltlich nicht von den Körperschaftsteuerbescheiden des Anlaufzeitraumes (2000 bis 2002) ab. Diese Feststellung wird regelmäßig nach Ablauf des Anlaufzeitraumes getroffen. An den Verlusten der Jahre 2000 bis 2002 sowie der Tätigkeit der Bw. hat sich durch die Neuerlassung der Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002 nichts geändert. Ob der Vermerk „Die Tätigkeit der Bw. wird als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO qualifiziert.“ in den Körperschaftsteuerbescheiden 2000 bis 2002 enthalten ist, hat auf die Beurteilung im Jahr 2003, ob Liebhaberei vorliegt, keine Auswirkung. Die Behörde hat erst 2003 beurteilen können, ob die Kriterien gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO vorliegen und damit die Verluste (ab dem Jahr 2003) nicht anzuerkennen sind. Die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002 entfalten keine materiell-rechtliche Bindungswirkung hinsichtlich des Vorliegens von Liebhaberei auf die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004. Auch wenn in den Körperschaftsteuerbescheiden des Anlaufzeitraumes unter der Bescheidbegründung der Vermerk „Die Tätigkeit der Bw. wird als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO qualifiziert.“ nicht enthalten gewesen wäre, hätte die Finanzverwaltung selbstverständlich in den Körperschaftsteuerbescheiden 2003 bzw. 2004 unabhängig von den vorangegangen Bescheiden Liebhaberei feststellen und die Verluste ab 2003 versagen können.

Bei der im Jahr 2003 vorzunehmenden Kriterienprüfung kam das Finanzamt offenbar bei Ausstellung der ursprünglichen, endgültigen und rechtskräftigen Bescheide 2003 und 2004 zur Auffassung, dass keine Liebhaberei vorliegt bzw. wurde diese nicht festgestellt. Dass nun im Nachhinein über einen Satz in der Begründung der Körperschaftsteuerbescheide des Anlaufzeitraumes versucht wird, eine materiell-rechtliche Bindungswirkung dieser Bescheide in Bezug auf das Vorliegen von Liebhaberei für die folgenden Bescheide herzustellen und damit eine Umgehung der Rechtskraft unter Heranziehung des § 295 Abs. 3 BAO zu erreichen, ist rechtsstaatlich bedenklich.

Die materielle (rechtsinhaltliche, logische) Bindungswirkung ist bei Anwendung des § 295 Abs. 3 BAO vorausgesetzt, sie vermag durch diese Bestimmung durchgesetzt, nicht aber erst begründet werden. § 295 Abs. 3 BAO ist nicht dahingehend zu verstehen, dass ein Bescheid bei jeglicher Wechselwirkung mit einem anderen Bescheid, der eine Änderung erfährt, entsprechend anzupassen ist, sondern nur dann, wenn unter der Voraussetzung inhaltlicher Abhängigkeiten ein entsprechender anderer Bescheid derselben Partei eine Änderung erfährt (Stoll, aaO., S 2858).

Die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 sind hinsichtlich der Feststellung, ob Liebhaberei vorliegt, weder logisch noch inhaltlich von den Körperschaftsteuerbescheiden 2000 bis 2002 abhängig. Ob im Anlaufzeitraum (2000 bis 2002) Liebhaberei vorliegt ist keine Vorfrage, keine Grundlage und kein grundlagenähnlicher Tatbestand für die Erlassung der

Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004. Diese Feststellung kann wie bereits erwähnt im Anlaufzeitraum noch gar nicht getroffen werden. Durch die Neuerlassung der Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002 wurde daher nicht deren Spruch (nämlich die Höhe der Verluste) geändert, sondern nur ein Zusatz in der Begründung der Bescheide eingefügt.

Eine Folgeänderung nach § 295 BAO, sei es eine solche nach den Abs. 1 und 2, sei es eine solche nach Abs. 3, kann in Verfolgung einer vorgegebenen Bindung stattfinden. Diese kann sozusagen nur von „Spruch zu Spruch“ bestehen, zumindest aber ausgehend von einem vorangegangenen Bescheid inhaltlich unmittelbar auf den nachfolgenden Bescheid wirken. Von der Begründung eines Bescheides kann keine Bindungswirkung ausgehen und daher bei Änderung der Begründung des vorangegangen Bescheides nicht (auch nicht unter dem Gesichtspunkt des § 295 Abs. 3 BAO) zu einer Folgewirkung nach § 295 BAO führen (Stoll, aaO., S 2860).

Voraussetzung für die Abänderung ist also auch, dass der „abgeleitete“ Bescheid aufgrund des Spruchs des grundlagenbescheidähnlichen Bescheides tatsächlich zu ändern ist oder nicht hätte ergehen dürfen. Wenn in der Begründung der Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002 angeführt wird, dass die Tätigkeit der Bw. als Liebhaberei qualifiziert wird, kann dies keine grundlagenbescheidähnliche Wirkung für die Körperschaftsteuerbescheide der Folgejahre entfalten.

-zur Grundlagenbescheidähnlichkeit:

§ 295 BAO ist eine Bestimmung zur Durchbrechung der Rechtskraft. Diese Rechtskraft soll dann aufgehoben werden können, wenn zwischen zwei Bescheiden ein so starker Zusammenhang besteht, dass der eine an den anderen gebunden ist. Keineswegs kann jedoch ein rechtskräftiger Bescheid wegen eines Bescheides aufgehoben werden, an den er nicht gebunden ist (Reiner, Brauchen wir die Grundlagenbescheidähnlichkeit? in RdW 1993, 92). Hinsichtlich der Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, war die Finanzverwaltung bei Erlassung der endgültigen Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 völlig frei und nicht an die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002 gebunden. Auch wenn der Satz „Die Tätigkeit der Bw. wird als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO qualifiziert.“ nicht in den Begründungen der Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002 enthalten gewesen wäre, hätte die Finanzverwaltung 2003 bzw. 2004 eine Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO durchführen können bzw. müssen um allenfalls festzustellen, dass in der Folge eben nicht vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Dies wurde aber nicht gemacht. Es wurden endgültige Körperschaftsteuerbescheide erlassen, worin eben Einkünfte (dazu zählen selbstverständlich auch negative Einkünfte) festgestellt wurden.

Keineswegs ist eine Behörde durch § 295 Abs. 3 BAO befugt, den bereits erlassenen Bescheid

wegen eines neuen Bescheides, in dem sie die Frage anders behandeln will, aufzuheben bzw. abzuändern (Reiner, aaO.). Die Anwendbarkeit des § 295 Abs. 3 BAO, bei dem es sich um eine keinerlei materiell-rechtliche Ansprüche begründende Verfahrensvorschrift handelt, hat die bindende materielle Beeinflussung des für eine Änderung oder Aufhebung in Betracht kommenden Bescheides durch den nachträglich abgeänderten, aufgehobenen oder erlassenen anderen Bescheid zur Voraussetzung, dies ergibt sich aus den Wortfolgen „anders hätte lauten müssen“ und „nicht hätte ergehen dürfen“. Ein „anderer Bescheid“ iSd § 295 Abs. 3 BAO ist somit zwar kein Grundlagenbescheid, aber ein grundlagenbescheidähnlicher Bescheid (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO-Kommentar, § 295 Rz 18). Grundlagenbescheid und abgeleiteter Bescheid sprechen über zwei verschiedene Dinge ab (Reiner, aaO.). Dasselbe gilt auch für einen grundlagenähnlichen Bescheid. Durch die Neuerlassung der Körperschaftsteuerbescheide mit dem Zusatz „Die Tätigkeit der Bw. wird als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO qualifiziert.“ wird über dieselbe Frage, nämlich das Vorliegen von Liebhaberei, wie in den Körperschaftsteuerbescheiden 2003 und 2004 abgesprochen.

Die Grundlagenbescheidähnlichkeit soll verschiedenen Bescheiden (die eben keine echten Grundlagenbescheide iSd § 185 BAO sind) die Wirkungen eines Grundlagenbescheides geben. Ein Grundlagenbescheid hat Bindungswirkung (§ 192 BAO) und Folgewirkung (§ 295 BAO). Die Bindungswirkung ist gedankliche Voraussetzung für die Folgewirkung. Genauso wird für die Grundlagenbescheidähnlichkeit Bindungswirkung vorauszusetzen sein (Reiner, aaO.). § 295 Abs. 3 BAO wurde geschaffen, um bei verfahrensrechtlichen Bescheiden, wie zB Zurückweisungs- oder Gegenstandsloserklärungsbescheide, zu wirken und dadurch eine Gesetzeslücke zu schließen (Ellinger, Änderungen der BAO durch das AbgÄG 1989, ÖStZ 1990, 281). Die Feststellung, ob Liebhaberei vorliegt, ist weder eine verfahrensrechtliche Frage noch ist hier eine Durchbrechung der Rechtskraft über § 295 Abs. 3 BAO notwendig. Liebhaberei kann nach dem Anlaufzeitraum per Körperschaftsteuerbescheid unabhängig von den vorangegangenen Bescheiden festgestellt werden. In diesem Fall ist eine Wiederaufnahme eines Bescheides das vom Gesetz vorgesehene Mittel, um die Rechtskraft zu durchbrechen. Liegen keine Wiederaufnahmegründe vor, so kann die Rechtskraft nicht durchbrochen werden und ein Körperschaftsteuerbescheid nicht unter Berufung auf einen vorangegangenen Körperschaftsteuerbescheid und Heranziehung des § 295 Abs. 3 BAO aufgehoben werden.

Eine bindende materielle Beeinflussung eines Bescheides liegt nicht vor, wenn zwei Bescheide als Ergebnisse eigenständiger Sachverhaltsbeurteilungen ergehen, wie dies zB bei Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerbescheiden hinsichtlich der Frage der Fall ist, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, selbst wenn bei der Besteuerung an Vorgänge im selben Bemessungszeitraum angeknüpft wird (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, aaO.).

Ebenso ist die Frage der Beurteilung ob Liebhaberei vorliegt zu sehen. Ganz klar wertet dies der VwGH (19.9.1990, 89/13/0245): Einkommensteuerbescheide können „Rechtskraftwirkungen jeweils nur für die von ihnen betroffenen Zeiträume herbeiführen“. Einkommensteuerbescheide entfalten, „wenn sich nicht aus dem Gesetz selbst Abweichendes ergibt, keine bindende Wirkung für Folgejahre“ (Gehrman, Zehntelabsetzung und Verlustabzug bei nachträglicher Beurteilung als Liebhaberei, RdW 1991, 218). Der VwGH hat in diesem Erkenntnis entschieden, dass für das vierte Jahr nach einer Großreparatur die Zehntelabsetzung nicht mehr möglich sei, da im Jahr der Großreparatur keine Einkunftsquelle vorgelegen war. Der Bescheid des Jahres der Großreparatur wurde allerdings wie auch die drei Jahre vor dem VwGH-Erkenntnis nicht aufgehoben. Die Liebhaberei kann also in jedem Bescheid gesondert beurteilt werden. Damit stellen Einkommensteuerbescheide in Bezug auf die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, keine grundlagenähnlichen Bescheide dar. Grundlagenähnliche Bindungswirkung wird dem Einkommensteuerbescheid lediglich in Bezug auf den ausgewiesenen Verlust zugestanden (Reiner, aaO., S 90; Stoll, aaO., S 449). Gleches gilt analog für Körperschaftsteuerbescheide. Solche sind eben keine Grundlagenbescheide und auch keine grundlagenähnlichen Bescheide iSd § 295 Abs. 3 BAO.

zum Anwendungsbereich des § 295 Abs. 3 BAO:

In der Literatur ist die Anwendbarkeit des § 295 Abs. 3 BAO grundsätzlich umstritten. Der gleiche Zweck könnte auch durch andere Verfahrenstitel erreicht werden, daher kommt dieser Bestimmung nach der bisherigen Rechtsprechung des VwGH und des UFS nur ein sehr enger Anwendungsbereich zu (vgl. Reiner, aaO., der generell vertritt, dass die Grundlagenbescheidähnlichkeit im Abgabeverfahren keinen Platz hat; Stoll, aaO., S 2859, hält die Bestimmung für überflüssig).

Insbesondere sollte durch § 295 Abs. 3 BAO die Aufhebung verfahrensrechtlicher Bescheide ermöglicht werden. Gedacht war dabei an Zurückweisungs- und Gegenstandsloserklärungsbescheide (Reiner, aaO.). Ebenfalls von § 295 Abs. 3 BAO umfasst sein sollen: Bescheide gemäß § 44 Abs. 2 BAO, § 44 BAO, Zuzugsbegünstigungen nach § 103 EStG, Einheitswertbescheide im Verhältnis zu Wertfortschreibungsbescheiden, Abgabenbescheide bei Selbstbemessungsabgaben für Säumniszuschlägen, Bescheide über den Abgabenanspruch im Verhältnis zum Beschlagnahmebescheid oder über die Höhe von Verlusten absprechende Bescheide für Verlustvorträge gemäß § 18 Abs. 6 BAO (Ritz, aaO., § 295 Rz 15). Aus dieser in Judikatur und Literatur vertretenen Auflistung zeigt sich allerdings, dass damit keinesfalls Körperschaftsteuerbescheide im Anlaufzeitraum bei Liebhaberei als grundlagenähnliche Bescheide iSd § 295 Abs. 3 BAO zur Feststellung von Liebhaberei dienen können.

*Die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 13. Juli 2009 sind daher ersatzlos aufzuheben.*

In der fristgerecht gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für 2003 und 2004 eingebrochenen Berufung wurde ergänzend angeführt:

*Die Jahre 2003 und 2004 wurden rechtskräftig zur Körperschaftsteuer veranlagt. Wie aus der Berufung vom 30. Dezember 2009 hervorgeht, ist eine Aufhebung der endgültigen Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 nach § 295 Abs. 3 BAO nicht zulässig. Die Haftungs- und Abgabenbescheide 2003 und 2004 hängen unmittelbar mit den Körperschaftsteuerbescheiden 2003 und 2004 zusammen. Die „neuen“ Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 13. Juli 2009, worin die Finanzverwaltung Liebhaberei feststellt und damit die Verluste dieser Zeiträume steuerlich nicht anerkennt, sind daher aufgrund der Berufung vom 30. Dezember 2009 nicht rechtskräftig. Das Vorliegen von Liebhaberei für die Jahre 2003 und 2004 wurde daher nicht rechtskräftig festgestellt. Die Befreiungserklärung gemäß § 94 Z 5 EStG für die Kapitalertragsteuer ist damit zulässig und zutreffend.*

*Voraussetzung für eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuern ist zumindest die rechtskräftige Feststellung der Liebhaberei für die betreffenden Zeiträume. Eine Feststellung der Liebhaberei per Haftungs- und Abgabenbescheid ist nicht möglich. Eine Vorschreibung, wenn die zugrunde liegende Liebhabereitfähigkeit nicht rechtskräftig festgestellt wurde, ist jedenfalls nicht zulässig.*

*Die Haftungs- und Abgabenbescheide 2003 und 2004 vom 23. Dezember 2009 sind daher ersatzlos aufzuheben.*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob die Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO zulässig war oder nicht.

Das Finanzamt hat in seiner Bescheidbegründung weder auf eine Judikatur noch auf eine Fachliteratur Bezug genommen. Die Bw. hat ihre Berufung, wonach im gegenständlichen Fall eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO nicht zulässig ist, umfangreich mit Judikatur und Fachliteratur begründet, die vom Finanzamt unwidersprochen zur Kenntnis genommen wurde.

Die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002 sind keine grundlagenähnlichen Bescheide gemäß § 295 Abs. 3 BAO gegenüber den Körperschaftsteuerbescheiden 2003 und 2004 hinsichtlich der Feststellung, ob Liebhaberei vorliegt oder nicht. Der durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens in die Begründung der Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis

2002 aufgenommene Vermerk „*Die Tätigkeit der Bw. wird als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO qualifiziert. Der Verlust des Jahres ... (2000, 2001 bzw. 2002) wird als Anlaufverlust berücksichtigt.*“ ermöglicht keine Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 gemäß § 295 Abs. 3 BAO. § 295 Abs. 3 BAO stellt keine Befugnis des Finanzamtes dar, einen bereits erlassenen Bescheid wegen eines neuen Bescheides, in dem sie die Frage anders behandeln will, aufzuheben bzw. abzuändern. Von der Begründung eines Bescheides kann niemals eine Bindungswirkung ausgehen und daher bei Änderung der Begründung des vorangegangen Bescheides (nämlich dem Zusatz in den Körperschaftsteuerbescheiden 2000 bis 2002, dass Liebhaberei vorliegt) nicht zu einer Folgewirkung nach § 295 BAO führen – auch nicht unter dem Gesichtspunkt des § 295 Abs. 3 BAO. Weiters wird – um Wiederholungen zu vermeiden – zulässigerweise auch auf die voranstehenden umfangreichen rechtlichen Erwägungen der Bw. verwiesen, denen sich der Unabhängige Finanzsenat anschließt.

Da die Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs. 3 BAO nicht zulässig war, lebt der ursprüngliche Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 25. Oktober 2004 sowie der Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 28. Juli 2005 wieder auf.

Damit ist aber auch über das Schicksal der Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer gemäß § 95 EStG für 2003 und 2004 entschieden:

Gemäß § 94 EStG hat der zum Abzug Verpflichtete keine Kapitalertragsteuer abzuziehen:  
Z 5: Bei Kapitalerträgen iSd § 93 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3, deren Empfänger keine natürliche Person ist, unter folgenden Voraussetzungen:

a) Der Empfänger erklärt dem zum Abzug Verpflichteten schriftlich, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes zu erfassen sind (Befreiungserklärung).

Es ist dem Finanzamt nicht gelungen, in den Körperschaftsteuerbescheiden 2003 und 2004 Liebhaberei festzustellen. Aus dem Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 25. Oktober 2004 sowie dem Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 28. Juli 2005 geht zweifelsfrei hervor, dass Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb vorliegen. Voraussetzung für eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer wäre eine rechtskräftige Feststellung der Liebhaberei in den betroffenen Jahren gewesen (Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO). Mit der Feststellung der Liebhaberei läge eine Betriebsaufgabe vor. In Folge könnten daher die Kapitalerträge keinem Betrieb mehr zugeordnet werden. Mangels Vorliegens eines Betriebes könnte keine Befreiungserklärung abgegeben werden bzw. wäre die Befreiungserklärung zu widerrufen gewesen.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Auffassung der Bw., wonach eine Feststellung der Liebhaberei in einem Haftungs- und Abgabenbescheid nicht möglich ist.

Die Befreiungserklärung war daher für die Jahre 2003 und 2004 zulässig, der zum Abzug Verpflichtete hatte dadurch keine KESt abzuziehen. Demnach liegt auch kein Grund für eine Vorschreibung der KESt an den Empfänger der Kapitalerträge iSd § 95 Abs. 5 Z 1 EStG vor. Die Haftungs- und Abgabenbescheide 2003 und 2004 vom 23. Dezember 2009 sind daher ersatzlos aufzuheben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. März 2012