



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 4

GZ. RV/1036-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S, 1xxx Wien, W-Straße, vertreten durch Dr. Peter Schilling, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1040 Wien, Wohllebengasse 13, vom 31. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 4. August 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf "Berichtigung der Bilanzen gemäß § 295a BAO für die Jahre 1993 bis 2007" entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

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

1.) Umsatzsteuer 1990 bis 1992:

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

2. Umsatzsteuer 1993 und 1994:

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

3. Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 bis 1992:

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

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

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

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

Mit Eingabe vom 10. Juni 2009 wurde der Antrag vom 27. Mai 2009 betreffend "Bilanzberichtigungen 1993 bis 2007" wie folgt "ergänzt" und beantragt, die beantragten Änderungen gemäß § 295a BAO bescheidmäßig zu erlassen.

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

| | | | |
|----------------------------|----------------|-----------------------|----------------|
| Körperschaftsteuer: | Betrag: | Gewerbesteuer: | Betrag: |
|----------------------------|----------------|-----------------------|----------------|

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

Der Antrag vom 27. Mai 2009 auf "Bilanzberichtigungen der Jahre 1993 bis 2007" in der "Ergänzung" vom 10. Juni 2009, diese Bilanzberichtigungen gemäß § 295a BAO bescheidmäßig zu erlassen, wurde mit Bescheid vom 4. August 2009 abgewiesen. Dieser Abweisungsbescheid vom 4. August 2009 ist nunmehr Gegenstand bzw. "Sache" des vorliegenden Berufungsverfahrens.

Begründend wurde im Abweisungsbescheid vom 4. August 2009 ausgeführt, dass die Festsetzung von Anspruchsziens aufgrund einer Berufungserledigung (Berufungsvorentscheidung) kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstelle. Der Steueranspruch für Anspruchsziens entstehe mit Ablauf der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO nach Erledigung einer Berufung. Dabei können zum einen keine Aussetzungsziens, die Personensteuern betreffen, als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, und andererseits entstehe der Steuertatbestand für die Vorschreibung von Anspruchsziens gemäß § 4 BAO erst im Zeitpunkt, in dem der Sachverhalt verwirklicht worden sei, also im Zeitpunkt der Berufungserledigung. Der Antrag auf Berichtigung der Bilanzen der Jahre 1993 bis 2007 sowie auf Abänderung der betreffenden Bescheide betreffend Körperschaft 1993 bis 2007 sowie Gewerbesteuer 1993 gemäß § 295a BAO sei für diese Jahre abzuweisen.

Gegen den Abweisungsbescheid vom 4. August 2009 wurde mit Eingabe vom 31. August 2009 fristgerecht berufen und eine stattgebende Erledigung beantragt.

Nach den Berufungsausführungen in dieser Berufung seien Aussetzungsziens für die Umsatz- und Gewerbesteuer abzugsfähig, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den das Gesetz die Abgabenpflicht knüpfe. Dies sei im vorliegenden Fall die Bewirkung der Leistung (Beginn des Berechnungszeitraumes der Aussetzungsziens). Die Bilanzberichtigung sei notwendig, da später der Abzug unter Hinweis auf das Nachholverbot versagt werden könne. Außerdem seien im Jahr 1993 und in den darauffolgenden Jahren die entstandenen Verluste für die Körperschaftsteuer 1991, sowie für die Gewerbesteuer 1991 und 1992 abzuziehen. Begründend wurde die Judikatur des VwGH angeführt (VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085; VwGH 20.2.2008, 2006/15/0026; VwGH 15.1.2008. 2006/15/0219).

Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 25.6.2008, Zl. 2006/15/0085, biete die Bestimmung des § 295 Abs. 3 BAO ein geeignetes Instrumentarium dafür, dass die Höhe des festgesetzten

Verlustes für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich werde. Die Bestimmungen §§ 295 und 295a BAO würden zueinander in keinem Konkurrenzverhältnis stehen, da Grundlagenbescheide und grundlagenähnliche Bescheide den der Abgabenfestsetzung zu Grunde liegenden Sachverhalt nicht ändern.

Mit der rechtskraftfähigen Festsetzung eines Verlustes werde nach dem VwGH-Erkenntnis vom 20.2.2008, Zl. 2006/15/0026, eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache iSd § 92 Abs. 1 lit. b BAO festgestellt. Der Ausspruch eines Verlustes im betreffenden Einkommensteuerbescheid wirke auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart ein, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich werde.

Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 15.1.2008, Zl. 2006/15/0219, sei § 295a BAO ein Verfahrenstitel zur Durchbrechung der materiellen Rechtskraft von Bescheiden und stelle darauf ab, dass sich aus den Abgabenvorschriften die rückwirkende Bedeutsamkeit von nach Bescheiderrlass verwirklichten Sachverhaltselementen ergebe.

Mit Eingabe vom 25. November 2009 wurden seitens der Bw. berichtigte Bilanzen der Jahre 1993 bis 2007 vorgelegt und die Auswirkungen der Bilanzberichtigungen 1993 bis 2007 hinsichtlich Körperschaftsteuer 1993 bis 2007 und Gewerbesteuer 1993 dargelegt. Unter Berücksichtigung der eingebrochenen Berufungen würden sich die Aussetzungszinsen auf einen Betrag iHv € 80.000,-- reduzieren, unter der Annahme einer 50%igen Reduktion seien Aussetzungszinsen iHv € 40.000,-- zu entrichten. In Relation zur Gesamtsteuernachzahlung seien somit 51,45% auszuscheiden.

Der Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 4. August 2009 wurde mittels Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 2010 teilweise Folge gegeben. Dabei wurde die Vorschreibung von Aussetzungszinsen anlässlich einer Berufungserledigung als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO insofern anerkannt, als die gesetzlichen Voraussetzungen einer Abgabenfestsetzung vorliegen und die Bemessungsgrundlagen bekannt seien. Allerdings könnten Aussetzungszinsen nur für die betreffenden Umsatzsteuern und Gewerbesteuern berücksichtigt werden und müssten auf die Laufzeit (1996–2009) der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO verteilt werden. Die Aussetzungszinsen wurden mit S 168.681,40 und der aliquoten Anteil der Sachsteuern mit 45,62% (d.i. aliquote Anteil der Sachsteuern am aussetzungszinsenverhangenen Aufkommen) ermittelt.

1. Ermittlung des Abgabenaufkommens lt. BVE:

| Abgabenaufkommen: | Betrag: |
|-----------------------------|----------------|
| Abgabenaufkommen USt: | 165.615,63 |
| Abgabenaufkommen GewSt: | 88.969,64 |
| SUMME: | 254.585,27 |
| Abgabenaufkommen insgesamt: | 558.052,96 |

| | |
|----------------------------------|---------------|
| Abgabenaufkommen (U, GW): | 45,62% |
|----------------------------------|---------------|

2. Ermittlung der Aussetzungszinsen lt. BVE:

| Bezeichnung: | Betrag: |
|--|-----------------|
| Aussetzungszinsen lt. AIS-DB2: | 168.681,40 |
| Anteil Sachsteuern (U, GW): | 45,62% |
| Aussetzungszinsen: | 76.952,91 |
| Aussetzungszeitraum (in Jahren): | 11 |
| anteilige Aussetzungszinsen/Jahr: | 6.995,72 |

Die Aussetzungszinsen iHv S 168.681,40 lt. AIS-DB2 wurden mit 45,62% multipliziert, sodass der aliquote Anteil der Sachsteuern an den Aussetzungszinsen mit S 76.952,96 ermittelt worden sei. Dieser aliquote Anteil der Aussetzungszinsen iHv € 76.952,96 müsse auf 11 Jahre der Laufzeit verteilt werden, weswegen € 6.995,72 in den Jahren 2003 bis 2007 als Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen seien. Die Jahre 1993 bis 2002 seien bereits von der absoluten Verjährung betroffen und würden daher steuerlich keine Wirksamkeit mehr entfalten können.

Mit Eingabe vom 24. Februar 2010 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, da die Anträge gemäß § 295a BAO für die Jahre 1993 bis 2007 abgewiesen worden seien. Eine ausführliche Begründung werde nachgereicht.

Mit Eingabe vom 7. Juni 2011 reichte die Bw. ein Rechtsgutachten von Univ. Prof. Mag. Dr. Otto Taucher betreffend die Berücksichtigung der Verlustvorträge für Körperschaftsteuer aus 1991 und "Gegenbeträge" (Verlustvorträge Gewerbesteuer) aus 1991 und 1992 bei den Veranlagungen der Jahre 1992 und die folgenden Jahre. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Senatszuständigkeit sowie Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

In diesem Rechtsgutachten wurde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde im Gefolge der Erlassung der Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2009 (betreffend die im Zuge der seinerzeitigen abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheide) gemäß § 295 Abs. 3 BAO von Amts wegen verpflichtet gewesen wäre, den rechtskräftig festgestellten Verlust aus 1991 iHv S 1.334.607,65 in den Jahren 1992 und folgend mit körperschaftsteuerlichen Gewinnen der Jahre 1992 und folgend zu verrechnen (vgl. VwGH 20.9.1977, Zl. 931/77). Die gleiche Sicht sei anzustellen für die Verrechnung der Fehlbeträge aus 1991 und 1992 iHv S 2.242.000,-- betreffend das Jahr 1993. Ein Antrag wäre nicht erforderlich gewesen.

Die *absolute Verjährung* stehe der nachträglichen Berücksichtigung der Verluste betreffend Abgabenfestsetzung Körperschaftsteuer 1992ff und Gewerbesteuer 1993 nicht entgegen, da die Verlustfeststellung gemäß § 209a Abs. 2 BAO für die Jahre 1990 bis 1992 durch eine Be-

rufungserledigung (Berufungsvorentscheidung) betreffend die Berufung vom 10. Oktober 1996 erfolgt sei.

Der „Antrag auf Bilanzberichtigungen 1993 bis 2007“ vom 27. Mai 2009 habe nur den Zweck verfolgt, die Abgabenbehörde an ihre von Amts wegen nachzukommende Verpflichtung zu erinnern, die Verluste des Jahres 1991 bzw. die Fehlbeträge der Jahre 1991 und 1992 mit den nachfolgenden Gewinnen (bzw. dem Gewerbeertrag 1993) aufzurechnen. Das Finanzamt dürfe nicht nur auf die Bezeichnung der Schriftsätze oder deren verbale Form abstehen, sondern auf das erschließende Ziel der Partei, wobei im Zweifel ein solcher Inhalt beizumessen sei, der der Partei die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nicht nähme. Der Bescheid vom 4. August 2009 sei ein Nullum, der vom UFS im Berufungsverfahren aufzuheben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Antrag auf Senatszuständigkeit und mündliche Verhandlung:

Gemäß § 284 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufung namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Keinen Anspruch auf eine mündliche Verhandlung begründen Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden (vgl. VwGH 23.4.2001, 96/14/0091; VwGH 24.3.2004, 98/14/0179; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039).

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat ist in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung selbst zu stellen. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0116; VwGH 24.3.2004, 98/14/0179).

Wenn im vorliegenden Fall erst mit Eingabe vom 7. Juni 2011 der Antrag auf Senatszuständigkeit sowie auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt wurde, besteht für die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung über diese Berufung durch gesamten Berufungssenat kein Rechtsanspruch.

2. Antrag auf Bilanzberichtigungen 1993–2007 gemäß § 295a BAO:

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Gemäß § 295 Abs. 3 BAO ist eine Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

Nach § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

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

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

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

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

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

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

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

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

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

Den Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens bildet die Frage, ob der Antrag auf "Berichtigungen der Bilanzen 1993 bis 2007" vom 27. Mai 2009, der mit weiterer Eingabe vom 10. Juni 2009 in einen auf § 295a BAO gestützten Antrag auf "Bescheidabänderung" abgeändert bzw. konkretisiert wurde, zu Recht erfolgte. Nach Auffassung der Bw. stellt die Erlassung einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung betreffend die BP-Bescheide der Jahre 1990 bis 1992 ein Ereignis dar, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

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

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

Nach *Ritz* handelt es sich bei den „anderen Bescheiden“ im Sinne des § 295 Abs. 3 BAO nicht um förmliche Grundlagenbescheide, sondern um Bescheide, die diesen ähnlich sind und in ihren Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflussen (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0149; VwGH 10.11.1993, 92/13/0176). Solche „grundlagenbescheidähnliche“ Bescheide sind beispielsweise über die Höhe von Verlusten absprechende Bescheide (Feststellungsbescheide, Einkommensteuerbescheide, Körperschaftsteuerbescheide) für Verlustvorträge gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988.

Nach der Bestimmung des § 302 Abs. 1 BAO dürfen Änderungen oder Aufhebungen von Bescheiden gemäß § 295 Abs. 3 BAO, soweit nichts anderes bestimmt ist, (grundsätzlich) nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen (s. sinngemäß BMF 17.5.2004, Änderung von Folgebescheiden bei nachträglicher Änderung von Verlustvorträgen, SWK 2004, S. 650). Auf die Bestimmung des § 295 Abs. 3 BAO gestützte Anträge auf Bescheidberichtigung sind der Bestimmung des **§ 209a Abs. 2 BAO** zugänglich.

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

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

Die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO gestattet die verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittels dann, wenn die Abgabenfestsetzung von der Er-

ledigung einer *anderen* mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit anhängig ist (vgl. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0216). Die Sondervorschrift des § 209a BAO setzt auch die **absolute Verjährungsfrist außer Kraft** (vgl. VwGH 4.2.2009, 2006/15/0182).

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

Im vorliegenden Fall ist jedoch zu beachten, dass der Antrag vom 27. Mai 2009 auf "Berichtigung der Bilanzen 1993 bis 2007" mit weiterer Eingabe vom 10. Juni 2009 in der Weise konkretisiert bzw. abgeändert wurde, dass nach der Eingabe vom 10. Juni 2009 eine "Bescheidabänderung gemäß **§ 295a BAO**" beantragt wurde. Folglich ist nur der **Antrag** vom 10. Juni 2009 betreffend Abänderung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1993 bis 2007 sowie des Gewerbesteuerbescheides 1993 gemäß § 295a BAO "**Sache**" bzw. Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Nach der Rechtsprechung des VwGH sind Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt (vgl. VwGH 25.06.2008, 2006/15/0085; 15.1.2008, 2006/15/0219). **Gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen** sind in der Regel **keine Ereignisse** im Sinne des **§ 295a BAO**, es sei denn, dass eine Entscheidung Tatbestandselement ist, die die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Entscheidung zum Gegenstand hat oder gegebenenfalls ein (anderes) Tatbestandselement ändert (vgl. Ellinger u.a., BAO, § 295a Anm. 13).

Vorbild des § 295a BAO, mit dem AbgÄG 2003 in die BAO eingefügt, ist die deutsche Abgabenordnung (AO). Unter einem Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Z 2 AO ist jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen. Dazu gehören Tatsachen des Lebenssachverhaltes, aber auch rechtliche Vorgänge, wie die Einwirkung auf oder durch Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsakte. Dem Ereignisbegriff unterfallen nur sachverhaltsändernde Geschehnisse. Die durch ein Ereignis ausgelöste Rückwirkung muss

eine steuerliche sein. Ob ein Ereignis eine solche Wirkung hat, kann nur den (besonderen) Steuergesetzen entnommen werden (vgl. *Tipke/Kruse*, AO, § 175 Tz. 25f.).

Der VwGH hat festgestellt, dass eine Berufungs(vor)entscheidung kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO ist, da der Besteuerung kein veränderter Sachverhalt zugrunde zu legen ist (vgl. VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085; ÖStZ 2008, 348).

Die für die Folgejahre 1993 bis 2007 ergangenen Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer können daher nicht aufgrund eines Antrages, der auf **§ 295a BAO** gestützt wurde, abgeändert werden, da die Erlassung der Berufungsvorentscheidung betreffend die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1990 und 1991, Umsatz-, Körperschafts- und Gewerbesteuer 1992 sowie Umsatzsteuer 1993 kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellt. Eine Berücksichtigung der Aussetzungszinsen, des Verlustvortrages aus dem Jahre 1991 sowie der Fehlbeträge aus 1991 und 1992 konnte somit aufgrund eines auf § 295a BAO gestützten Antrages nicht erfolgen.

Die Änderungsbefugnis "nach jeder Richtung" der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist durch die "Sache" begrenzt. "**Sache**" ist die Angelegenheit, die den durch den Spruch des vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz bekämpften Bescheides zum Ausdruck gebrachten Inhalt des Verfahrens gebildet hat (vgl. VwGH 19.3.2001, 96/17/0441; 26.2.2004, 2002/16/0071). Eine (meritorische) Berufungsentscheidung, die in der Sache selbst zu erfolgen hat, kann zwar den Bescheid in jeder Richtung abändern, darf aber dabei die Grenzen, innerhalb derer die Abgabenbehörde erster Instanz im angefochtenen Bescheid abzusprechen berechtigt war, nicht überschreiten (vgl. Ellinger u.a., BAO, § 209a Rz 2). Aus diesem Grund darf beispielsweise eine Berufungsentscheidung den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund nicht durch einen anderen ersetzen (vgl. VwGH 2.2.2000, 97/13/0199).

Durch den Spruch des "Abweisungsbescheides vom 4. August 2009 gemäß § 295a BAO" wird die "Sache" des konkreten Berufungsverfahrens und damit auch der Rahmen für die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz festgelegt, als lediglich zu prüfen war, ob die Erlassung einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung für den Zeitraum 1990 bis 1992 mit 7. Mai 2009 ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellt.

"Sache" des erstinstanzlichen Verfahrens beim Finanzamt war es, über einen Antrag auf "Bescheidabänderung gemäß § 295a BAO" für die Jahre 1993 bis 2007 abzusprechen. Wenn daher mit Eingabe vom 10. Juni 2009 der Antrag vom 27. Mai 2009 dahingehend abgeändert wurde, dass nunmehr ein Antrag auf "Bescheidabänderung für die Jahre 1993 bis 2007 gemäß § 295a BAO" gestellt wurde, war nur dieser Antrag Gegenstand des Verfahrens durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Abänderung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf jedoch nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht "Sache" (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz war (vgl. VwGH 9.2.2005, 2004/13/0126). Die Grenze dieser Abänderungsbefugnis der Berufungsbehörde liegt nur dort, wo die Berufungsbehörde überhaupt den Gegenstand des erstinstanzlichen Bescheides auswechselt. In einem solchen Fall wird von der Berufungsbehörde eine sachliche Zuständigkeit in Anspruch genommen, die ihr nicht zusteht (vgl. VwGH 26.1.1995, 94/16/0058, 0059).

Die in der Berufung vom 31. August 2009 sowie im Rechtsgutachten vom 26. Mai 2011 gestellten Anträge auf Bescheidabänderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO waren daher nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Eine Umdeutung des „Antrages auf Bilanzberichtigungen 1993–2007 gemäß § 295a BAO“ laut ergänzendem Schreiben vom 10. Juni 2009 in einen Antrag auf „Bescheidabänderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO“ kommt aufgrund der konkreten Bezeichnung und verfahrensrechtlichen Determinierung des Antrages nicht in Betracht.

Im vorliegenden Fall wäre jedoch das Finanzamt angehalten, über den Antrag von der Bw. gestellten Antrag auf „Bescheidabänderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO“ neuerlich abzusprechen und eine Abänderung der Bescheide insoweit herbeizuführen, als dem nicht der Eintritt der Verjährung entgegensteht.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. September 2011