



GZ. RV/0157-S/08,
miterledigt RV/0158-S/08,
RV/0159-S/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 13. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19. Februar 2008, StNr., betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2002, sowie Einkommensteuer 2002 und Anspruchsszinsen 2002 entschieden:

a.) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2002 wird Folge gegeben.

Der Bescheid vom 18.2.2008 mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 verfügt worden ist, wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgehoben.

b.) Die Berufung gegen den Bescheid vom 19.2.2008 betreffend Einkommensteuer 2002 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen.

c.) Die Berufung gegen den Bescheid vom 19.2.2008 über die Festsetzung von Anspruchsszinsen 2002 wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 25.9.2007, StNr., hat die Abgabenbehörde hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 19.5.2003 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügt.

Gleichzeitig wurde der neue Sachbescheid erlassen und Anspruchsszinsen festgesetzt.

Gegen diese drei Bescheide richtete sich die Berufung vom 25.10.2007. Mit Berufungsvorentscheidung vom 7.11.2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Am 14.11.2007 stellte der Bw den Antrag, die Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen.

Mit Berufungsentscheidung vom 10.1.2008 wurde der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens aus formellen Gründen aufgehoben.

Mit Bescheid vom 19.2.2008, StNr., hat die Abgabenbehörde hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 19.5.2003 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügt.

Begründet wurde der Wiederaufnahmebescheid damit, dass im Zuge der Betriebsprüfung bei der RHGmbH Rechnungen vorgefunden worden seien, die im Rechenwerk der SIGmbH nicht erfasst waren. Aus ihnen gehe hervor, dass der Bw den in den Rechnungen ausgewiesenen Betrag in bar erhalten habe. Auf den Rechnungen sei der Vermerk „obgenannten Betrag am ... erhalten“ und die Unterschrift des Bw zu erkennen. Die drei Ausgangsrechnungen seien auch nicht im Rechenwerk der RHGmbH erfasst gewesen und seien erst auf Verlangen vom steuerlichen Vertreter im Zuge der Vorbesprechung zur Betriebsprüfung vorgelegt worden. Bei diesen vom Bw nicht mit der SIGmbH abgerechneten und weitergegebenen Einnahmen, die anlässlich der Umsatzsteuerprüfung im Jahr 2005 hervorgekommen seien, handle es sich um neue Tatsachen und Beweismittel im Sinne der BAO.

Gleichzeitig wurde der neue Einkommensteuerbescheid erlassen und Anspruchszinsen festgesetzt. Die vom Bw vereinnahmten Beträge wurden dabei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit hinzugerechnet.

Gegen diese drei Bescheide richtet sich die Berufung vom 13.3.2008, die von der Abgabenbehörde I. Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt wurde.

Inhaltlich macht der Bw geltend, dass er

- # nicht Geschäftsführer der SIGmbH gewesen sei,
- # keine Rechnungen ausgestellt habe
- # die angeführten Rechnungen nicht unterfertigt habe
- # und die Beträge nicht vereinnahmt habe.

Daher sei die Wiederaufnahme zu unrecht erfolgt, weil keine zusätzlichen Einkünfte vorlägen.

Am 4.2.2009 erging das Erkenntnis des VwGH, 2007/15/0142, mit dem die Beschwerde des Bw gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 17.4.2007, GZ FSRV/0001-S/07, betreffend Einleitung eines Finanzstrafverfahrens abgewiesen worden ist.

Wörtlich ist in dem Erkenntnis ausgeführt:

„Mit Bescheid vom 30. Jänner 2006 hatte das Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz ein Finanzstrafverfahren gegen den Beschwerdeführer eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass dieser als faktischer Geschäftsführer der S-GmbH vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht u.a. durch Nichtabgabe einer Umsatzsteuererklärung Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen seien, nämlich Umsatzsteuer 2002 in Höhe von 19.963,67 EUR verkürzt und somit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

Der dagegen erhobenen Administrativbeschwerde gab die belangte Behörde mit Beschwerdeentscheidung vom 9. Oktober 2006 Folge und hob den Bescheid des Finanzamtes auf.

In der Folge leitete das Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 7. Dezember 2006 gegen den Beschwerdeführer ein Finanzstrafverfahren ein, weil der Verdacht bestehe, dass dieser als faktischer Geschäftsführer der S-GmbH vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer für Jänner bis Dezember 2002 in der Höhe von 13.700 EUR bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und somit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen habe.

Der Beschwerdeführer sei Prokurist der S-GmbH. Es habe sich der Verdacht konkretisiert, dass er auch deren faktischer Geschäftsführer gewesen sei. Er sei für die kaufmännischen Agenden zuständig gewesen. Als solcher habe er Aufträge akquiriert und eine eigene Visitenkarte mit dem Firmenlogo geführt. Er sei gegenüber den Arbeitnehmern als "Chef" aufgetreten, habe Arbeitnehmer eingestellt und Bankangelegenheiten der S-GmbH erledigt, insbesondere Lohnauszahlungen und auch steuerliche Angelegenheiten. Seine Funktion in der S-GmbH werde von mehreren Zeugen bestätigt. Einzig er sei fähig gewesen, die Geschäftsabläufe zu überblicken, weil der handelsrechtliche Geschäftsführer nicht einmal der deutschen Sprache mächtig sei.

Im Rahmen einer Prüfung bei der F-GmbH im Jahre 2004 seien drei Rechnungen der S-GmbH (vom 29. März 2002, vom 27. Mai 2002 und vom 21. Juni 2002) gefunden worden, die im Rechenwerk der S-GmbH nicht aufgeschienen seien und keinen Eingang in die Umsatzsteuervoranmeldungen der S-GmbH gefunden hätten. In diesen drei Rechnungen aus den Monaten März, Mai und Juni des Jahres 2002 sei Umsatzsteuer in Höhe von zusammen 13.700 EUR ausgewiesen. Der Beschwerdeführer habe den Empfang der Barzahlung eines Entgelts auf den nicht erfassten Rechnungen quittiert. Er sei als faktischer Geschäftsführer der S-GmbH anzusehen. Obwohl er den Empfang der Zahlungen bestätigt habe, habe er diese nicht

erfasst und unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben. Damit sei ihm bewusst gewesen, dass dadurch Abgaben verkürzt würden. Somit sei auch die subjektive Tatseite des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfüllt.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Administrativbeschwerde wies die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid vom 17. April 2007 als unbegründet ab und änderte den Spruch des Einleitungsbescheides dahingehend, dass der Verkürzungszeitraum auf März, Mai und Juni 2002 beschränkt wurde.

Zur Verwirklichung der objektiven Tatseite werde auf die im Zuge der Betriebsprüfung bei der F-GmbH getroffenen Feststellungen verwiesen, wonach Ausgangsrechnungen der S-GmbH vorgefunden worden seien, die im Rechenwerk der S-GmbH nicht erfasst und für die auch die Umsatzsteuerbeträge nicht entrichtet worden seien.

Auf die Vorschreibung der Umsatzsteuerbeträge gegenüber der S-GmbH komme es nicht an, da nach § 33 Abs. 3 lit. b FinStrG eine Abgabenverkürzung bewirkt sei, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen seien, zum Fälligkeitszeitpunkt nicht entrichtet worden seien. Der Verdacht der Verwirklichung der objektiven Tatseite sei daher gegeben.

Dem Finanzamt könne nicht entgegengetreten werden, wenn es vom Verdacht ausgehe, dass der Beschwerdeführer faktischer Geschäftsführer der S-GmbH gewesen sei. Solches sei durch die Aussagen zweier Zeugen (eines Arbeiters und eines Bauleiters) bestätigt worden. Diese hätten ausgesagt, dass der Beschwerdeführer als "Chef" angesprochen werde, Personal einstelle, Löhne ausbezahle etc. Er sei es auch, der Kontakt zum steuerlichen Vertreter der S-GmbH unterhalten habe. Hinzu komme, dass der im Firmenbuch genannte Geschäftsführer der deutschen Sprache nicht mächtig sei, sodass einzig der Beschwerdeführer die Geschäftsabläufe habe überblicken können. Zudem habe der Beschwerdeführer auf den gegenständlichen Rechnungen die eingegangenen Barzahlungen quittiert. Da er diese Rechnungen der Buchhaltung nicht zugeführt habe, sei davon auszugehen, dass er von der Verpflichtung zur Entrichtung von Umsatzsteuer gewusst und es in Kauf genommen habe, keine richtigen Umsatzsteuervoranmeldungen zu erstellen. Mangels Weitergabe von Informationen könne der Beschwerdeführer seine Verantwortung auch nicht auf das, wie er angebe, für steuerliche Angelegenheiten ausschließlich zuständige Steuerberatungsunternehmen abwälzen.

Es bestehe daher der Verdacht, der Beschwerdeführer habe eine Abgabenhinterziehung in der vom Finanzamt vorgeworfenen Schuldform begangen.

Wenn der Beschwerdeführer einwende, es sei ihm nur ein einziger Auftrag der F-GmbH in Erinnerung, könne dies im Hinblick auf die vorliegenden Rechnungen der S-GmbH den Verdacht nicht entkräften.

Die nunmehrige Einleitung des Finanz Strafverfahrens in Bezug auf die angeführten Rechnungen betreffe nicht denselben Sachverhalt wie der Einleitungsbescheid vom 30. Jänner 2006. Nunmehr gehe es nicht um die "Nichtabgabe" der Umsatzsteuerjahreserklärung 2002, sondern um die Verkürzung von Umsatzsteuern unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe entsprechender monatlicher Voranmeldungen. Dem Beschwerdeführer werde damit ein anderer Sachverhalt und ein anderes Vergehen (§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG) vorgeworfen.

Mit Strafverfügung gemäß § 143 FinStrG vom 24. April 2007 erkannte das Finanzamt den Beschwerdeführer schuldig, dass er als faktischer Geschäftsführer der S-GmbH vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer für März, Mai und Juni 2002 in der Höhe von insgesamt 13.700 EUR bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten habe. Er habe dadurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen. Für dieses Vergehen und eine Finanzordnungswidrigkeit iSd § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG ist gemäß § 33 Abs. 2 und 21 FinStrG eine Geldstrafe von 4.600 EUR verhängt worden.

Am 5. Juni 2007 erhob der Beschwerdeführer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gegen die Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde vom 17. April 2007 betreffend Einleitung des Finanz Strafverfahrens.

Der Beschwerdeführer erhob am 4. Dezember 2007 Einspruch gegen die Strafverfügung des Finanzamtes. Das Finanzamt wies diesen als verspätet zurück. Eine gegen die Zurückweisung erhobene Administrativbeschwerde wies die belangte Behörde mit Beschwerdeentscheidung vom 28. März 2008 als unbegründet ab

...

In der Beschwerde wird weiters vorgebracht, der Beschwerdeführer sei weder Geschäftsführer noch Gesellschafter der S-GmbH gewesen, sondern lediglich deren Prokurist. Für kaufmännische Angelegenheiten sei er nicht zuständig gewesen. Er habe sich daher auch keiner Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG schuldig gemacht. Die belangte Behörde habe es im übrigen auch unterlassen, die vom Beschwerdeführer beantragten Zeugen zum Sachverhalt, wonach der Beschwerdeführer im Betrieb nicht für kaufmännische Angelegenheiten zuständig gewesen sei, zu vernehmen.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides dargetan:

Soweit der Beschwerdeführer darauf verweist, dass er lediglich Prokurist der S-GmbH, nicht hingegen deren Geschäftsführer gewesen sei, ist ihm entgegenzuhalten, dass als Täter einer Hinterziehung nach § 33 FinStrG auch derjenige in Betracht kommt, der faktisch die Angelegenheiten eines Abgabepflichtigen (hier: der S-GmbH) wahrnimmt (vgl. Leitner/Toifl/Brandl, aaO, Rz 775 und das hg. Erkenntnis vom 29. November 2000, 2000/13/0207). Im angefochtenen Bescheid wird schlüssig der Verdacht begründet, dass der Beschwerdeführer als "faktischer Geschäftsführer" der Gesellschaft fungiert hat."

Über die Berufung wurde erwogen:

Begründet wurde der Wiederaufnahmebescheid damit, „dass im Zuge der Betriebsprüfung bei der RHGmbH Rechnungen vorgefunden worden seien, die im Rechenwerk der SIGmbH nicht erfasst waren. Aus ihnen gehe hervor, dass der Bw den in den Rechnungen ausgewiesenen Betrag in bar erhalten habe. Auf den Rechnungen sei der Vermerk „obgenannten Betrag am ... erhalten“ und die Unterschrift des Bw zu erkennen. Die drei Ausgangsrechnungen seien auch nicht im Rechenwerk der RHGmbH erfasst gewesen und seien erst auf Verlangen vom steuerlichen Vertreter im Zuge der Vorbesprechung zur Betriebsprüfung vorgelegt worden. Bei diesen vom Bw nicht mit der SIGmbH abgerechneten und weitergegebenen Einnahmen, die anlässlich der Umsatzsteuerprüfung im Jahr 2005 hervorgekommen seien, handle es sich um neue Tatsachen und Beweismittel im Sinne der BAO.“

A.) Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung:

Der Unabhängige Finanzsenat geht in Übereinstimmung mit den oben angeführten Aussagen des VwGH davon aus, dass der vom Finanzamt, das die Strafverfügung erlassen hat, angenommene Sachverhalt diejenige Variante darstellt, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat.

So führte der VwGH im zit. Erk. aus, dass dem Finanzamt nicht widersprochen werden könne, wenn es vom Verdacht ausgehe, *dass der Beschwerdeführer faktischer Geschäftsführer der S-GmbH gewesen sei. Solches sei durch die Aussagen zweier Zeugen (eines Arbeiters und eines Bauleiters) bestätigt worden. Diese hätten ausgesagt, dass der Beschwerdeführer als "Chef" angesprochen werde, Personal einstelle, Löhne ausbezahle etc. Er sei es auch, der Kontakt zum steuerlichen Vertreter der S-GmbH unterhalten habe. Hinzu komme, dass der im Firmenbuch genannte Geschäftsführer der deutschen Sprache nicht mächtig sei, sodass einzig der Beschwerdeführer die Geschäftsabläufe habe überblicken können.*

Demnach wird festgestellt, dass der Bw als faktischer Geschäftsführer der SIGmbH gehandelt hat, somit als berechtigter Vertreter der SIGmbH.

B.) Wiederaufnahmebescheid:

Wenn der Bw als berechtigter Vertreter der SIGmbH gehandelt hat, ist die von der Abgabenbehörde I. Instanz vorgenommene Beurteilung, der Bw habe die Beträge zu unrecht an sich genommen, nicht ohne weitere Sachverhaltsfeststellungen als erwiesen annehmbar.

Es sind keine Anhaltspunkte im Abgabenakt und in den Sachverhaltsfeststellungen, der Bw sei von der SIGmbH oder vom Masseverwalter angezeigt worden und das Gericht hätte den Bw wegen Diebstahls oder Betruges oder eines ähnlichen Deliktes verurteilt.

Zudem behauptet der Bw die inkriminierten Rechnungen nicht ausgestellt zu haben, kein Geld in Empfang genommen zu haben und auch keine Unterschrift auf diesen Rechnungen geleistet zu haben. Der Bw hat deswegen Betrugsanzeige gegen den Geschäftsführer der RHGmbH erstattet.

Unabhängig von diesem Vorbringen ist für die gegenständliche Entscheidung relevant, dass der Bw als faktischer Geschäftsführer gehandelt hat, dann ist sein Handeln der Gesellschaft zuzurechnen und nicht dem Bw als weisungsgebundenen Dienstnehmer.

Der Bw ist vom zuständigen Finanzamt rechtskräftig wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu einer Geldstrafe von Euro 4.600,00 zuzüglich Verfahrenskosten verurteilt worden. Er hat als Prokurist und faktischer Geschäftsführer für die SIGmbH gehandelt.

Damit kommt der Bw auch als Haftungspflichtiger im Sinne des § 11 BAO, wonach bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden, haften.

Die den Verfahren der Entscheidungen des UFS 14.01.2005, RV/1731-W/02; 14.3.2008, RV/0639-W/08; oder 22.1.2009, RV/0806-L/05 zugrundeliegenden Sachverhalte unterscheiden sich wesentlich vom vorliegenden Sachverhalt. In allen Fällen lagen von Dienstnehmern gegen den Willen des Dienstgebers verübte Straftaten vor, die zu rechtskräftigen Verurteilungen geführt haben.

Zur vorliegenden Rechtsfrage hat der VwGH im Erkenntnis vom 30.6.2005, 2002/15/0087, wörtlich ausgeführt:

„Zu den Vorteilen aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1972 und 1988 gehören auch solche, die sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet. Vorteile, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, unterliegen aber nicht dem Steuerabzug, sondern sind im Veranlagungsweg zu

erfassen (Hinweis E 25. Februar 1997, 95/14/0112; E 26. Jänner 1999, 94/14/0001, VwSlg 7348 F/1999). Wenn der Dienstnehmer eine ihm durch das Dienstverhältnis gebotene Gelegenheit nutzt, um sich zu bereichern, und solcher Art Vorteile erzielt, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, auch wenn die Handlungsweise des gegen den Willen des Arbeitgebers sich aus dem Dienstverhältnis Vorteile verschaffenden Abgabepflichtigen in einem strafgesetzwidrigen Tun oder Unterlassen besteht (Hinweis E 26. November 2002, 99/15/0154, VwSlg 7766 F/2002). Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen eben nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, auf die kein Rechtsanspruch besteht und die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft (Hinweis E 25. Februar 1997, 95/14/0112; E 26. Jänner 1999, 94/14/0001, VwSlg 7348 F/1999)."

Wenn der Bw als faktischer Geschäftsführer und somit als berechtigter Vertreter der SIGmbH gehandelt hat, reichen die bisherigen Sachverhaltsfeststellungen nicht aus, um eine Vorteilsverschaffung gegen den Willen des Dienstgebers zu erweisen.

Als faktischer Geschäftsführer hat er jedenfalls berechtigt für die SIGmbH gehandelt. Selbst wenn der Bw die Beträge tatsächlich vereinnahmt hätte, wären diese bei der Fa. SIGmbH steuerlich zu erfassen gewesen und ohne konkrete Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der Unrechtmäßigkeit der Aneignung nicht dem Bw persönlich als weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zurechenbar.

Die Kontrollmitteilung vom 17.5.2004, die der gegenständlichen Wiederaufnahme zugrunde liegt, geht im Hinblick auf diese faktische Geschäftsführereigenschaft von einer verdeckten Gewinnausschüttung aus. Dafür mögen – was hier nicht zu prüfen ist – die festgestellten Umstände ausreichen, zumal dabei alle außerhalb der Gewinnverteilung gelegenen Vorteilszuwendungen erfasst werden, wobei der Vorteil entweder auf Gesellschaftsebene oder auf Gesellschafterebene eintreten muss. Für die Zurechnung zu den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit sind jedoch die in den vorstehend angeführten Entscheidungen dargestellten Kriterien und tatsächlichen Nachweise erforderlich. Diese liegen nicht vor.

Damit fehlt aber für die Wiederaufnahme des Verfahrens eine wesentliche Tatbestandsvorsetzung, nämlich dass die Kenntnis der neu hervorgekommenen Tatsachen allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Somit ist der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid mangels inhaltlicher Relevanz für den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2002 aufzuheben.

C.) Einkommensteuerbescheid 2002:

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Mit der Aufhebung des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2002 ist der gleichzeitig erlassene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 gemäß § 307 Abs. 1 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Vgl. VwGH vom 11.12.2003, 2003/14/0032:

"Durch die Aufhebung eines die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheides tritt gemäß § 307 Abs 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit dem Wiederaufnahmebescheid ist gemäß § 307 Abs 1 BAO prinzipiell der neue Sachbescheid zu verbinden. Durch die Beseitigung des Wiederaufnahmebescheides wird wegen des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges auch der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Sachbescheid seiner Wirksamkeit beraubt. Denn ohne Wiederaufnahme darf ein solcher nicht ergehen. Wird jener aufgehoben, ist auch der mit ihm verbunden ergangene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand beseitigt."

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 war daher gemäß § 273 Abs.1 lit. a BAO als im Sinne des § 307 Abs. 3 BAO (nachträglich) unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

D.) Anspruchszinsenbescheid 2002:

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des entsprechenden Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. Zinsenbescheide setzen jedoch nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen rechtswirksam erlassenen Bescheid voraus. Daher sind Anspruchszinsenbescheide auch nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid wäre rechtswidrig.

Aus der Konzeption des § 205 BAO folgt allerdings, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst. Damit wird einer allfälligen Abänderung oder wie im gegenständlichen Falle der nachträglichen Beseitigung des Einkommensteuerbescheides 2002 aus der Sicht der Anspruchsverzinsung dadurch Rechnung getragen, dass im Zuge der Beseitigung des Einkommensteuerbescheides 2002 ein neuer Zinsenbescheid ergeht (vgl.Ritz, § 205 Tz 35). Diese Vorgangsweise ist auch den parlamentarischen Materialien zur Schaffung der Bestimmung des § 205 BAO zu entnehmen (siehe Erläuternde Bemerkungen RV 311 BlgNR 21. GP zu Art. 27 Z 8).

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides ist der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand beseitigt, was wiederum zu einem neuen Zinsenbescheid führen muss.

Salzburg, am 6. Dezember 2010