



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., H., K-U 67, vom 7. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 20. August 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 2003 bis 2005, Einkommensteuer der Jahre 2003 bis 2005 sowie Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 2003 bis 2005 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen der Jahre 2003 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) betreibt seit etlichen Jahren eine Privatzimmervermietung in einem in seinem Alleineigentum stehenden und von ihm auch privat genutzten Gebäude (GSt.Nr. XX in EZ YY, GB xx H.L.). In Entsprechung der Feststellungen einer im Jahr 1976 erfolgten Betriebsprüfung wurde vom Finanzamt bei der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 1974 bis einschließlich 2005 der Ansatz einer 60%igen betrieblichen Gebäudenutzung als zutreffend erachtet. Im

Jahr 2007 wurde die Vermietungstätigkeit des Bw. einer weiteren abgabenrechtlichen Prüfung unterzogen, wobei sinngemäß folgende Feststellungen getroffen wurden: Der Bw. vermietet laut Internetabfrage vom 29. Mai 2007 (siehe dazu die homepage „www.f.p.“) ein Einzelzimmer und drei Doppelzimmer mit insgesamt 7 Betten. In den letzten Jahren seien die Umsätze kontinuierlich zurückgegangen und es hätten nur mehr Verluste erwirtschaftet werden können. Die Ursache dafür sei einerseits in der Altersstruktur der Vermieter und deren Stammgäste zu suchen und andererseits im Umstand, dass in den letzten Jahren keinerlei Anstrengungen mehr gesetzt worden seien, den Gästeanteil zu erhöhen, zumal die Zimmer nicht mehr zur Gänze den Ansprüchen jüngerer Gäste entsprächen. Die Entwicklung der Überschüsse bzw. Werbungskostenüberhänge stelle sich wie folgt dar:

Jahr	Betrag
2006	-3.328,95 €
2005	-2.375,04 €
2004	-3.500,69 €
2003	-2.978,43 €
2002	-2.867,36 €
2001	-2.626,73 €
2000	-943,17 €
1999	-2.337,21 €
1998	-2.222,39 €
1997	-2.321,56 €
1996	345,94 €
1995	384,00 €
1994	112,64 €
1993	1.190,53 €
1992	727,89 €
1991	1.202,66 €
1990	459,51 €
1989	-74,27 €
1988	-3.073,26 €
1987	548,75 €

1986	1.064,08 €
	-22.616,07 €

Zudem entspreche auch der Ansatz einer 60%igen betrieblichen Gebäudenutzung schon seit Jahren nicht mehr der Realität. Bei Betrachtung des Anteiles der Eigennächtigungen zu jenem der Fremdnächtigungen wäre von einer 40%igen betrieblichen Gebäudenutzung auszugehen.

Festgestellt werde zudem, dass im Prüfungszeitraum 2003 bis 2005 auch Aufwendungen der privaten Lebensführung in die Buchhaltung aufgenommen worden seien. Dazu zählten im Jahr 2003 zwei Hosenspanner und Lebensmittel, im Jahr 2004 Franzbranntwein und im Jahr 2005 die Tiroler Tageszeitung und eine Säge zum Schärfen.

In rechtlicher Hinsicht wurde die Vermietungstätigkeit als steuerlich unbeachtliche Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung 1993 idF der Verordnung BGBl II Nr. 358/1997 (im Folgenden „LVO II“) angesehen (gemeint ist wohl eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 der LVO II). Zur Begründung wurde auf die obig dargestellte Entwicklung der Überschüsse bzw. Werbungskostenüberhänge verwiesen, die zeige, dass im Zeitraum 1986 bis 2006 die Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses nicht möglich gewesen sei. Dem kontinuierlichen Rückgang der Vermietung sei in keiner Weise entgegengesteuert worden. Die Zimmer würden mit Ausnahme des Einbaus von Duschen noch immer den selben Standard wie vor etlichen Jahren aufweisen. Da die Art der Bewirtschaftung bzw. der Tätigkeit in absehbarer Zeit – schon im Hinblick auf den langjährigen Beobachtungszeitraum - keinen Gesamtüberschuss zuließe, sei im Prüfungszeitraum 2003 bis 2005 von einem Liebhabereibetrieb im Sinne der LVO II auszugehen. Bei typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen sei für die Liebhabereibeurteilung anhand der steuerlichen Ergebnisse im Beobachtungszeitraum zu prognostizieren, ob die Betätigung in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten ließe. Der Umstand, dass in den einzelnen Veranlagungszeiträumen des Beobachtungszeitraumes Verluste erzielt worden seien sowie deren Höhe seien Tatsachen, die das Finanzamt nach Ablauf des Beobachtungszeitraumes zur Wiederaufnahme des Verfahrens jeweils vorangegangener Veranlagungszeiträume berechtigten, wenn die Kenntnis dieser Umstände zum Zeitpunkt der einstigen Abgabenfestsetzung im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte. Hätte das Finanzamt daher zu einem früheren Zeitpunkt Kenntnis vom kontinuierlichen Rückgang der Vermietung und der Veränderung der Privatanteile Kenntnis gehabt, so wäre bereits zu diesem Zeitpunkt auf Liebhaberei zu erkennen gewesen, zumal der Beobachtungszeitraum auch bei noch andauernder Beobachtung in keinem Fall zu einem Gesamtüberschuss geführt hätte. Die Wiederaufnahme erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten

abgabenrechtlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung wäre dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

In der Folge wurden basierend auf den dargelegten Prüfungsfeststellungen die Einkommensteuerverfahren der Jahre 2003 bis 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und am 20. August 2007 neue Sachbescheide erlassen.

Die fristgerecht erhobenen Berufung richtet sich gegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2003 bis 2005, gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 sowie gegen die Anspruchszinsenbescheide der Jahre 2003 bis 2005.

### 1) Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2003 bis 2005

Das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen wurde sinngemäß mit der Begründung bestritten, im Zuge der Außenprüfung seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen. Die Einkommensteuererklärungen seien tatsachengerecht verfasst worden und das Finanzamt habe erklärungsgemäß endgültige Bescheide erlassen. Die bescheiderlassende Behörde sei dabei offensichtlich von der Annahme einer steuerlich beachtlichen Tätigkeit ausgegangen, zumal sie nie eine Prognoserechnung abverlangt habe. Nach Bescheiderlassung entstandene Tatsachen würden ohnehin keine Wiederaufnahme rechtfertigen.

Zudem sei das Finanzamt trotz der bei der Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II iVm § 2 Abs. 4 leg.cit. erlittenen Verluste von der Annahme einer Einkunftsquelle ausgegangen. Denn die Verlustphase habe bereits im Jahr 1997 begonnen, die (endgültigen) Veranlagungen der Jahre 2003 bis 2005 seien aber dennoch sieben bis neun Jahre nach Beginn der Verlustphase erklärungsgemäß erfolgt. Da die Wiederaufnahme nicht dazu diene, lediglich die Folgen einer seinerzeitigen möglicherweise unzutreffenden Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen, unabhängig ob mittels Außenprüfung oder ohne, werde um Stattgabe der Berufung und ersatzlose Aufhebung der Wiederaufnahmbescheide ersucht.

Angemerkt werde ferner, dass keine Schlussbesprechung anberaumt und auch sonst keine Niederschrift aufgenommen worden sei. Hinsichtlich der Ermessensübung werde die Ansicht vertreten, dass die verbleibenden Geringfügigkeiten deshalb gegen eine Wiederaufnahme sprechen würden, weil auch der Ansatz einer 40%igen betrieblichen Gebäudenutzung sowie die im Jahr 2005 erfolgte Nichtanerkennung der Kosten der Tiroler Tageszeitung und der Säge als Werbungskosten unzutreffend sei. Der Ansatz einer 40%igen betrieblichen Gebäudenutzung sei deshalb unrichtig, weil sinkende Nächtigungszahlen auch eine Senkung des damit verbundenen Aufwandes zur Folge hätten. Auf die Fixkosten, wie Versicherung,

Grundsteuer, AfA und Instandhaltung hätten sinkende Nächtigungszahlen aber keine Auswirkung. Der seinerseits im Jahr 1976 von der Betriebsprüfung ermittelte Aufteilungsschlüssel sei somit bis heute tatsachengerecht, denn an der Nutzung des Hauses habe sich nichts geändert. Als Beweis werde ein Auszug des damaligen Betriebsprüfungsberichtes beigelegt. Hinsichtlich der Nichtanerkennung der Kosten der Tiroler Tageszeitung werde angemerkt, dass diese auch den Gästen zur Verfügung stünde und ein 40%iger Privatanteil ausgeschieden worden sei. Die Säge werde zum Schärfen benötigt, da die Zentralheizung des Gebäudes von einem Öl- und einem Holzofen befeuert werde und die Brennholzaufbereitung durch den Bw. erfolge. Auch diesbezüglich sei ein Privatanteil ausgeschieden worden.

Bezüglich der Erhöhung des Privatanteiles der Gebäudenutzung werde auch auf den in Rz 3117 und Rz 3118 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 zu § 7 EStG 1988 vertretenen Grundsatz von Treu und Glauben verwiesen. Bei Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 303 Rz 24, werde dazu ausgeführt, „selbst wenn einige Aufwendungen als privat veranlasst zu beurteilen wären, fehlen entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente für eine Wiederaufnahme in Richtung Liebhaberei“.

## 2) Liebhaberei

Dazu wurde sinngemäß vorgebracht, im Prüfungsbericht werde zu Unrecht eine Kriterienprüfung gemäß § 2 der LVO II vorgenommen, da der Bw. eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 der LVO II ausübe. Zudem seien entgegen den Prüfungsfeststellungen sehr wohl wirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen zur Hausbewirtschaftung unternommen worden. So seien laufend Instandhaltungsarbeiten und ein Duscheinbau vorgenommen worden. Überdies sei der Bw. Mitglied des Privatzimmervermieterverbandes T.I, welcher gemeinsam mit der Tirol-Werbung das Marktsegment beworben habe, in dem der Bw. tätig sei. Der Bw. ließe sein Leistungsangebot kostenpflichtig im Vermieterkatalog des örtlichen Fernsehsenders schalten und offeriere seine Zimmer auch im Internet. Anzumerken sei aber, dass K. keine Top-Tourismusregion sei. Dieser Umstand werde durch das Amt der Tiroler Landesregierung dadurch bestätigt, dass nur ein Tourismuspflchtbeitrag der untersten Ortsklasse (Ortsklasse „C“) zu entrichten sei. Eine Änderung der Bewirtschaftungsart iSd LVO II habe nicht stattgefunden. Beantragt werde die Abänderung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide dergestalt, dass sie den früheren, durch die Wiederaufnahme aus dem Rechtsbestand entfernten Bescheiden entsprechen.

## 3) Anspruchszinsen

Hinsichtlich der Anspruchszinsenbescheide werde eine ersatzlose Aufhebung beantragt. Zur Begründung werde auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

1) Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2003 bis 2005

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide lautete jeweils wie folgt: "Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen."

Wie der Bw. zutreffenderweise vorbringt, wurde im Rahmen der Außenprüfung keine Schlussbesprechung abgehalten und es wurde auch keine Niederschrift erstellt. Gemäß § 149 Abs. 2 BAO ist der Entfall einer Schlussbesprechung nur zulässig, sofern sich nach den Prüfungsfeststellungen keine Änderung der ergangenen Bescheide ergibt, der Abgabepflichtige oder sein Vertreter auf eine solche verzichten oder weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter trotz Vorladung zum vorgesehenen Schlussbesprechungstermin erscheinen. Nach den Akten liegt gegenständlich keiner der in § 149 Abs. 2 BAO taxativ aufgezählten Gründe vor. Die daraus resultierende Verletzung der Vorschriften über die dem Grundsatz des Parteiengehörs dienende Schlussbesprechung stellt dann keinen Verfahrensmangel dar, wenn dem Abgabepflichtigen auf andere Weise die erforderlichen Auskünfte über die Ergebnisse der Prüfung bekannt gegeben werden, etwa durch Zustellung des Prüfungsberichtes (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, S. 1660). Eine Zustellung des Prüfungsberichtes an den Bw. ist aber laut Auskunft des zuständigen Sachbearbeiters des Finanzamtes (siehe dazu den Aktenvermerk vom 12. November 2008) – wenn auch ohne Zustellnachweis – erfolgt. Der Erhalt des Prüfungsberichtes wird vom Bw. auch nicht bestritten, vielmehr wird in der Berufung ausdrücklich zu diesem Bericht Stellung

genommen (siehe dazu oben). Eine Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmebescheide liegt somit insofern nicht vor.

In Streit steht auch das Vorliegen neuer Tatsachen im Sinne der Bestimmungen des § 303 BAO. Das Finanzamt sah als neue Tatsachen den Umstand an, dass in den einzelnen Veranlagungszeiträumen des Beobachtungszeitraumes Verluste in einer bestimmten Höhe erzielt worden seien. Hätte das Finanzamt zu einem früheren Zeitpunkt Kenntnis vom kontinuierlichen Rückgang der Vermietung und der Veränderung der Privatanteile Kenntnis gehabt, so wäre bereits zu diesem Zeitpunkt auf Liebhaberei zu erkennen gewesen, zumal der Beobachtungszeitraum auch bei noch andauernder Beobachtung in keinem Fall zu einem Gesamtüberschuss geführt hätte. Dieser Auffassung hält der Bw. sinngemäß entgegen, dass die in den einzelnen Veranlagungsjahren erwirtschafteten Verluste dem Finanzamt bereits im Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen Einkommensteuerbescheide bekannt gewesen wären, sodass sich im Jahr 2007 (Zeitpunkt der Betriebsprüfung) keine Änderung des Kenntnisstandes der Behörde über diese Tatsachen ergeben habe. Zudem habe die Verlustphase bereits im Jahr 1997 begonnen, die (endgültigen) Veranlagungen der Jahre 2003 bis 2005 seien aber dennoch sieben bis neun Jahre nach Beginn der Verlustphase erkläzungsgemäß erfolgt.

Bei der Beurteilung, ob der obig dargelegte Sachverhalt als neue Tatsache anzusehen ist, stützt sich das Finanzamt offensichtlich auf die Ausführungen bei Rauscher/Grübner, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, S. 387. Im dort zitierten Fallbeispiel wurde als „neue Tatsache“ erachtet, dass die prognostizierten steuerlichen Ergebnisse innerhalb eines fünfjährigen Beobachtungszeitraumes nicht annähernd realisiert wurden, weshalb nach Ablauf dieses Zeitraumes Verfahrenswiederaufnahmen erfolgten. Der Berufung liegt aber ein gänzlich anderer Sachverhalt zugrunde, nämlich eine schon seit über 30 Jahren ausgeübte Vermietungstätigkeit, bei der seit dem Jahr 1997 ausschließlich Verluste erzielt wurden. Die Tatsache, dass in den Streitjahren Verluste erzielt wurden, deren jeweilige Höhe sowie die jeweilige Höhe der Erlöse und Ausgaben war der Behörde unbestrittenmaßen bereits in den Erstverfahren bekannt. Es ist zwar zutreffend, dass die Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2003, 2004 und 2005 keine Kenntnis davon hatte, dass auch in den jeweils nachfolgenden Jahren Verluste erzielt werden würden, auch die Entwicklung der Vermietungstätigkeit war ihr nicht bekannt. Allerdings handelt es sich dabei um erst zukünftige Geschehnisse, also solche, die beim Abschluss des jeweiligen wiederaufzunehmenden Verfahrens noch nicht vorhanden waren (sog. novae causae supervenientes) und die eine andere Würdigung bereits bekannter Tatsachen nach sich zogen (siehe dazu Ritz, BAO-Kommentar,<sup>3</sup> § 200 Tz 5). Nach der Bescheiderlassung neu

entstandenen Tatsachen bilden aber keine taugliche Grundlage für die Wiederaufnahme eines Verfahrens.

Das Finanzamt hat auch das Ausmaß der betrieblichen Nutzung als neue Tatsache gewertet. Diesbezüglich wurde in Tz 4 des Prüfungsberichtes ausgeführt, der Ansatz einer 60%igen betrieblichen Gebäudenutzung in den Erklärungen entspreche schon seit Jahren nicht mehr der Realität. Bei Betrachtung des Anteiles der Eigennächtigungen zu jenem der Fremdnächtigungen wäre von einer 40%igen betrieblichen Gebäudenutzung auszugehen. Aus dem Prüfungsbericht geht nun weder hervor, dass eine Änderung des Nutzungsverhältnisses (z.B. infolge privater Nutzung der Fremdenzimmer) erfolgt ist noch wurde ausreichend erläutert, weshalb von der bisherigen Aufteilung des teils betrieblich, teils privat genutzten Gebäudes nach der jeweiligen Nutzfläche abgegangen wurde (siehe dazu auch Doralt, EStG-Kommentar, § 4 Tz 85). Aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt daher diesbezüglich keine „erwiesene“ Tatsache vor. Zudem berechtigt auch ein tauglicher Wiederaufnahmegrund nur dann zur Wiederaufnahme, wenn die Kenntnis dieses Umstandes seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (siehe dazu Ritz, BAO-Kommentar, § 303 Tz 24, sowie Stoll, BAO-Kommentar, S. 2917f). Für die Frage, ob die Vermietungstätigkeit überhaupt als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu qualifizieren ist, ist der Ansatz einer 40%igen an Stelle einer 60%igen betrieblichen Gebäudenutzung deshalb nicht entscheidungswesentlich, weil sich an der Verlustsituation in den Streitjahren nichts geändert hätte.

Zu beachten ist aber auch, dass für die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme nicht die Begründung des Betriebsprüfers, sondern die der Abgabenbehörde entscheidend ist (siehe dazu Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, S. 382, sowie das dort zitierte VwGH-Erkenntnis). Diese stützt sich aber auf die Ergebnisse der Prüfung in ihrer Gesamtheit (Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind). Daher ist auch zu untersuchen, ob die in Tz. 2 und Tz. 5 des Prüfungsberichtes dargestellten Feststellungen neu hervorgekommene Tatsachen beinhalten. Als neu hervorgekommene Tatsache ist jedenfalls der Umstand zu werten, dass Aufwendungen der privaten Lebensführung steuerlich geltend gemacht wurden, nicht aber die Alterstruktur der Vermieter, denn diese war dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung der bekämpften Einkommensteuerbescheide bekannt. Auch hat sich weder die Art der Bewirtschaftung noch der Zustand des bewirtschafteten Wirtschaftsgutes maßgeblich geändert. Die neu hervorgekommenen Tatsache, dass Aufwendungen der privaten Lebensführung steuerlich geltend gemacht wurden, hat aber ebenso wenig Einfluss darauf, ob die Vermietungstätigkeit als steuerlich beachtlich oder unbeachtlich einzustufen ist, wie der Ansatz einer 40%igen an

Stelle einer 60%igen betrieblichen Gebäudenutzung (siehe dazu oben). Ein Wiederaufnahmegrund im Sinne der Bestimmungen des § 303 BAO liegt daher nicht vor.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde II. 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 I. Instanz zu setzen und demgemäß die angefochtenen Bescheide nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Ein Grund für die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide ist auch dann gegeben, wenn Wiederaufnahmen der Verfahren verfügt wurden, obwohl kein Wiederaufnahmegrund vorgelegen ist. Der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 war daher stattzugeben und die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens waren ersatzlos aufzuheben.

## 2) Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2005

Infolge der Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide treten gemäß § 307 Abs. 3 BAO die Verfahren in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Somit scheiden die neuen, nach Wiederaufnahme ergangenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und die ursprünglichen Sachbescheide betreffend die Einkommensteuer der jeweiligen Jahre leben wieder auf.

## 3) Anspruchsziens der Jahre 2003 bis 2005

Gemäß § 205 Abs. 1 erster Satz BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs.3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchsziens).

Die Berufung gegen die Anspruchsziensbescheide wurde mit der Unzulässigkeit der Verfahrenswiederaufnahme sowie der inhaltlichen Rechtswidrigkeit der infolge der Wiederaufnahme der Verfahren neu erlassenen Sachbescheide begründet. Dem ist entgegenzuhalten, dass ein Anspruchsziensbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden ist. Wegen dieser Bindung ist ein Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich

rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (z.B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, daher erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (siehe dazu Ritz, BAO-Kommentar, § 205 Tz 35).

Die Berufungen gegen die Anspruchszinsenbescheide waren daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 17. November 2008