



GZ. RV/0206-F/07,  
miterledigt RV/0208-F/07,  
RV/0209-F/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 7. November 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO bezüglich Einkommensteuer 2002, Einkommensteuer 2002 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für 2002 entschieden:

Der Berufung betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens** bezüglich Einkommensteuer 2002 wird Folge gegeben. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid 2002** wird als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von **Anspruchszinsen 2002** wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat über Aufforderung des Finanzamtes am 28. September 2003 eine Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2002 elektronisch eingereicht, in der er unter „Daten zum Veranlagungsjahr“ die Anzahl der bezugs-, pensionsauszahlenden Stellen im Jahr 2002 mit 2 und die Anzahl der Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988 für das Jahr 2002 mit 1 angegeben hat. Am 8. April 2003 war beim Finanzamt eine Mitteilung des Y eingegangen, laut der der Bw für diesen „sonstige

*Leistungen*“ erbracht habe, für die er ein Entgelt (ohne Umsatzsteuer) von 2.544,00 € erhalten habe.

Im Einkommensteuerbescheid 2002 vom 8. Oktober 2003 hat das Finanzamt lediglich die Bezüge aus der Tätigkeit des Bw für die A sowie für die B als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 17. Dezember 2004 wurde der Bw sodann im Wesentlichen darüber informiert, dass das Finanzamt eine Mitteilung gemäß § 109a EStG erhalten habe und der Bw mit Abgabe seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung erklärt habe, neben Lohn-/Gehalts-/Pensionsbezügen keine anderen steuerpflichtigen Einkünfte von mehr als 730 Euro jährlich bezogen zu haben. Er wurde ersucht, bekannt zu geben, seit wann und für welche Auftraggeber er solche Leistungen erbracht habe und welche Entgelte er dafür erhalten habe. Falls sich aus der Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben ein Einnahmenüberhang von mehr als 730 Euro ergebe, möge er zusätzlich eine Einkommensteuererklärung E 1 übermitteln. Der Bw hat dem Finanzamt mit Schreiben vom 10. Jänner 2005 mitgeteilt, wie bei der Arbeitnehmerveranlagung auch angegeben, habe er im Jahr 2002 neben den Einkünften als C und xxx in D nur noch ein Honorar vom Y erhalten. Es habe sich um eine einmalige Tätigkeit gehandelt, bezüglich derer er keine steuerlich absetzbaren Ausgaben gehabt habe.

Mit dem erst am 25. Jänner 2006 ergangenen Bescheid wurde der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 8. Oktober 2003 dahingehend gem. § 293b BAO berichtigt, als nunmehr vom Finanzamt die vom Y gemeldeten Einkünfte in Höhe von 2.544,00 Euro neben den nichtselbständigen Einkünften als „*sonstige Einkünfte*“ erfasst wurden.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 25. Februar 2006 verwehrt sich der Bw unter Verweis auf den Gesetzeswortlaut des § 293 b BAO und das Erkenntnis des VwGH ZI. 2002/13/0152 gegen die Berichtigung des Bescheides im Wesentlichen mit der Begründung, die Abgabenerklärung vom 28.9.2003 sei keineswegs unrichtig, der zur nunmehrigen Berichtigung führende Posten der „*Sonstigen Einkünfte*“ hätte bereits im Einkommensteuerbescheid vom 8.10.2003 berücksichtigt werden können, da er diese Einkünfte korrekt im Formularfeld „*Mitteilung gemäß § 109a EStG*“ angegeben habe und die besagte Mitteilung der Finanzbehörde zum damaligen Zeitpunkt auch bereits vorgelegen habe. Mangels Fehlverhaltens seinerseits entspreche auch die Festsetzung von Anspruchszinsen nicht der Billigkeit. In eventu wurde beantragt, bei den „*Sonstigen Einkünften*“ ein Werbungskostenpauschale von zumindest 6 % gemäß § 17 EStG zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Juli 2006 wurde der Berufung zwar laut deren Begründung Folge gegeben, der Berichtigungsbescheid allerdings nicht aufgehoben, sondern insofern abgeändert, als im Bescheid „*Sonstige Einkünfte*“ mit 0,00 € erfasst wurden. Der Bw wurde in der Begründung auf seine Pflicht gem. § 42 (1) EStG 1988 in Verbindung mit § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hingewiesen und gebeten, binnen 14 Tagen eine Einkommensteuererklärung (E 1) einzureichen. Bisher habe er lediglich eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2002 eingereicht. Aus dieser Erklärung könne das Finanzamt Feldkirch dann die Höhe und die Einkunftsart seiner Einkünfte beim Y ableiten. Er habe dann auch die Möglichkeit, die Durchschnittssätze für Betriebsausgaben (Werbungskosten) des § 17 EStG 1988 geltend zu machen. Der Einkommensteuerbescheid vom 18.10.2003 werde dann im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO richtig gestellt.

Mit Vorhalt vom 30. August 2006 wurde der Bw unter Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von 150 € nochmals ersucht, seiner Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung (§ 42 Abs 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 41 Abs 1 Z 1 EStG 1988) nachzukommen. Es werde auf die Bescheidsbegründung vom 10. Juli 2006 verwiesen.

Am 18. September 2006 hat der Bw schließlich eine Einkommensteuererklärung (E 1) für 2002 eingereicht, in der er die Einkünfte aus seiner Tätigkeit für den Y bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit eingetragen und beantragt hat, seine positiven Einkünfte aus künstlerischer und / oder schriftstellerischer Tätigkeit gemäß § 37 Abs 9 auf das Erklärungsjahr und die beiden Vorjahre gleichmäßig zu verteilen, d.h. 2/3 der Einkünfte im Jahr 2002 nicht zu erfassen (KZ 325). In der Beilage zur Einkommensteuererklärung (Komb 9) hat der Bw zudem bezüglich der Y -Einnahmen die Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales von 12 % (305,28 €) nach der Verordnung BGBl. II 417/2000 betreffend Künstler/Schriftsteller beantragt.

Mit Vorhalt vom 18. Oktober 2006 hat das Finanzamt den Bw ersucht, einen Nachweis für die künstlerische Sendegestaltung bzw. die Erstellung von Sendemanuskripten (Y) bezüglich seiner im Jahr 2002 ausgeübten selbständigen Tätigkeit beizubringen.

Dem Antwortschreiben des Bw vom 25. Oktober 2006 wurden „*beispielhaft*“ drei der im Jahr 2002 für das E erstellten Sendemanuskripte angeschlossen.

Daraufhin hat das Finanzamt das Verfahren zum Einkommensteuerbescheid 2002 vom 11. Juli 2007 (= Berufungsvorentscheidung zum Berichtigungsbescheid) mit Bescheid vom 7. November 2006 gem. § 303 Abs 4 BAO wieder aufgenommen und mit selbem Datum einen Einkommensteuerbescheid für 2002 erlassen, in dem neben den nichtselbständigen

Einkünften solche aus selbständiger Arbeit in Höhe von 2.238,72 € und „sonstige Einkünfte“ mit 0,00 € erfasst wurden.

In der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid wurde lediglich ausgeführt, die Wiederaufnahme sei gem. § 303 (4) BAO erfolgt, weil Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2002 (Sachbescheid) wurde ausgeführt, die Wiederaufnahme sei durch die angeforderte Einkommensteuererklärung 2002 erforderlich geworden, da bisher dem Finanzamt folgende Tatsachen nicht bekannt gewesen seien: Einkunftsart und Höhe der Betriebsausgaben. Als Künstler könne nur derjenige angesehen werden, der eine persönliche eigenschöpferische Tätigkeit in einem umfassenden (anerkannten) Kunstfach auf Grund künstlerischer Begabung entfalte. Seine Tätigkeit dürfe sich nicht darauf beschränken, Erlernbares oder Erlerntes wiederzugeben. Eine schriftstellerische Tätigkeit bestehe darin, dass auf irgendeinem Gebiet selbständige Gedanken in Schriftform der Öffentlichkeit übermitteln würden. Aus dem Erfordernis, dass der Schriftsteller eigene Gedanken in Schriftform in die Öffentlichkeit bringen müsse, sei z.B. abzuleiten, dass die schriftliche Abfassung von Gutachten an bestimmte Auftraggeber keine schriftstellerische Tätigkeit sei. Die Erstellung von Sendemanuskripten für den Y stelle somit keine künstlerische bzw. schriftstellerische Tätigkeit dar, womit eine Verteilung der Einkünfte auf das Erklärungsjahr und die beiden Vorjahre nicht anerkannt werden könne.

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2006 hat der Bw gegen den Wiederaufnahmebescheid, den Einkommensteuerbescheid und den Anspruchszinsenbescheid vom 7. November 2006 berufen. Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 1. Februar 2007 als unbegründet abgewiesen.

Daraufhin hat der Bw mit Schreiben vom 25. Februar 2007 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt

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

#### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO:**

Vorausgeschickt wird, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme zum Bescheid vom 11. Juli 2006 verfügt hat, weil entgegen der Begründung zu diesem Bescheid, aus der ersichtlich ist, dass der Berufung gegen den Berichtigungsbescheid Folge gegeben wurde, der Berichti-

gungsbescheid nicht ersatzlos aufgehoben, sondern aus nicht nachvollziehbaren Gründen eine Abänderung des Berichtigungsbescheides vorgenommen hat. Da der Bescheid (der Spruch, wonach der Bescheid abgeändert wird) vom 11. Juli 2006 (= Berufungsvorentscheidung betreffend den Berichtigungsbescheid) aber vom Bw nicht mit Vorlageantrag angefochten wurde, ist dieser in Rechtskraft erwachsen und wurde daher (bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens) die Wiederaufnahme zulässigerweise zum Einkommensteuerbescheid 2002 (Berufungsvorentscheidung) vom 11. Juli 2006 verfügt.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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.

Allfälliges Verschuden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 16 mwN)

§ 307 Abs 1 BAO bestimmt, dass mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Diese Verbindung setzt die Zulässigkeit eines neuen Sachbescheides voraus (Stoll, BAO, 2959).

Der Wiederaufnahmsbescheid und der neue Sachbescheid sind aber **zwei Bescheide**, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 307 Tz 7 mwN). Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen (VwGH 17.9.1991, 88/14/0012).

Laut Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 307 Tz 3 mwN, sind die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid ausdrücklich anzuführen. Die Begründung zur Verfügung der Wiederaufnahme hat nicht nur (falls mehrere Jahre betroffen sind, für jeden Bescheid gesondert) die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach ständiger Judikatur des VwGH (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 30.11.1999, 94/14/0124) die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann (vgl. auch BMF-010103/0053-VI/2006 vom 14.6.2006). Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der

Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014). Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe **in der Begründung des angefochtenen WA-Bescheides** ist nicht nur in der Berufungsentcheidung, sondern **auch in der Berufungsvorentscheidung nicht „nachholbar“**. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für die Berufungsvorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs 1 BAO) ident ist mit jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs 2 zweiter Satz BAO). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides und nicht über jene der Berufungsvorentscheidung zu entscheiden. Daher ist einer Berufung gegen einen Wiederaufnahmebescheid, der in seiner Begründung keine bzw. keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe anführt, zweckmäßigerweise bereits mit Berufungsvorentscheidung stattzugeben (durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides). Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl. BMF, AÖF 1986/155; VwGH 21.3.1996, 94/15/0085; 9.7.1997, 96/13/0185).

Das Finanzamt hat in der Begründung zum WA-Bescheid vom 7. November 2006 lediglich den Gesetzestext des § 303 Abs. 4 BAO wiedergegeben. Die vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgründe (laut Begründung zum WA-Bescheid neu hervorgekommene Tatsachen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien) wurden nur im Einkommensteuerbescheid vom 7. November 2006 (laut FA Einkunftsart und Höhe der Betriebsausgaben) angeführt. In der Begründung zum WA-Bescheid findet sich auch keinerlei Hinweis / Verweis darauf, dass sich die Wiederaufnahmsgründe (neu hervorgekommene Tatsachen) aus der Begründung zum Sachbescheid ergeben würden bzw. in der Begründung zu diesem angeführt und konkretisiert würden.

Dem Finanzamt wurde dieser Umstand unter Hinweis auf die von Rechtsprechung und Literatur vertretene und vom Unabhängigen Finanzsenat geteilte Ansicht, wonach die Wiederaufnahmegründe bereits in der Begründung zum WA-Bescheid anzuführen sind und die fehlende Angabe auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachgeholt werden könne mit E-Mail vom 19. Juni 2007 zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt wurde gebeten, mit zweiter stattgebender BVE den Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufzuheben.

In seiner Stellungnahme vom 29. Juni 2007 vertrat der Vertreter des Finanzamtes unter Berufung auf auszugsweise wiedergegebene Ausführungen von Rauscher (in SWK 2003, 636 f) bzw. Setina (in SWK 2004, 54 ff) die Auffassung, dass eine Sanierung eines den Wiederaufnahmebescheid gem. § 303 Abs 4 BAO betreffenden Begründungsmangels durch die Abgabenbehörde erster Instanz im Wege der Berufungsvorentscheidung (BVE) zulässig sei und der Begründungsmangel (und zwar hinsichtlich der *„Angabe ausreichender tauglicher*

*Wiederaufnahmsgründe*<sup>4)</sup> im Rahmen der BVE vom 31. Jänner 2007 ausreichend saniert worden sei. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass in der Begründung des WA-Bescheides ausgeführt (und damit darauf hingewiesen) werde, dass im Verfahren neue Tatsachen hervorgekommen seien, die bei (rechtzeitiger) Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte und somit diese (neu hervorgekommenen) Tatsachen eine WA rechtfertigen würden. Besagte Tatsachen würden sich im vorliegenden Fall aus dem mit der Wiederaufnahme verbundenen Sachbescheid erschließen, wenn dort in der Begründung diese Tatsachen dezidiert aufgezählt werden würden.

Die vom Finanzamt offensichtlich vertretene Ansicht, mit dem Anführen der vom Finanzamt als neu hervorgekommene Tatsachen bezeichneten „*Einkunftsart und Höhe der Betriebsausgaben*“ **in der Begründung zum Sachbescheid**, ohne dass sich in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid ein Verweis / Hinweis auf eine Konkretisierung des vom FA laut Begründung zum Wiederaufnahmebescheid herangezogenen Tatbestandes der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid findet (vgl. zum an sich zulässigen Verweis in der Begründung des WA-Bescheides auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht VwGH 26.5.1998, 93/14/0233), sei dem dargestellten Begründungserfordernis für den Wiederaufnahmebescheid Genüge getan, teilt der Unabhängige Finanzsenat nicht. Da in der Begründung zum WA-Bescheid jeder Hinweis darauf fehlt, dass sich die vom Finanzamt für die Wiederaufnahme herangezogenen, neu hervorgekommenen Tatsachen aus der Begründung zum Einkommensteuerbescheid (Sachbescheid) ergeben würden, ist der Begründungsteil im Sachbescheid (gemeint jener zur Wiederaufnahme) nicht Bestandteil der Begründung des Wiederaufnahmebescheides geworden (vgl. auch RV/0815-W/06 betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO). Durch Zitieren eines Gesetzeswortlautes (wie im gegenständlichen Fall in der Begründung zum WA-Bescheid § 303 Abs. 4 BAO) werden lediglich Tatbestandsmerkmale angeführt, deren Verwirklichung Voraussetzung für die Anwendbarkeit einer zitierten Gesetzesbestimmung ist. Ein Sachverhalt (Sachverhaltselemente, die eine Tatsache sein können) wird (werden) durch Zitieren eines Gesetzeswortlautes aber nicht festgestellt.

Die in § 307 Abs 1 angeordnete Verbindung von WA- und Sachbescheid führt im Übrigen nicht dazu, dass nur ein Bescheid mit einer einheitlichen Begründung vorliegt (vgl. nochmals Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 307 Tz 7) bzw. nach Belieben die Begründung des Sachbescheides einfach als Begründung für den WA-Bescheid herangezogen werden kann oder umgekehrt. Auch der Umstand, dass (falls WA- und Sachbescheid angefochten wurden) zunächst über das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden ist, zeigt bereits, dass nicht ein Bescheid (mit einer Begründung) vorliegt.

Dass und aus welchen Gründen die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des WA-Bescheides auch nicht im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung saniert werden kann, wurde bereits dargestellt (vgl. auch BMF, ÖStZ, 359). Eine Einschränkung des Rechtsschutzes zugunsten verfahrensökonomischer Überlegungen (vgl. Setina in SWK 2004, 54 f) lehnt die Referentin des Unabhängige Finanzsenates jedenfalls ab. Eine verfahrensrechtlich gedeckte Begründung ergibt sich aus dem Beitrag nicht.

Dem Bw ist im Übrigen darin zuzustimmen, dass das Finanzamt die Ermessensentscheidung, das Verfahren von Amts wegen wieder aufzunehmen, im Wiederaufnahmebescheid (und auch im Sachbescheid) ebenfalls nicht begründet hat (zur Begründungspflicht vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 37).

Zu den vom Finanzamt in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2002 angeführten Tatsachen sei noch angemerkt, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes die „*Einkunftsart*“ kein neue Tatsache ist, zumal Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also **Sachverhaltselemente** (Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften etc.) sind (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 7). Im Übrigen ist die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart – im Gegensatz zum Feststellungsbescheid - kein Spruchbestandteil des Einkommensteuerbescheides, sondern Teil der Bescheidbegründung (VwGH 10.6.1981, 2509/80, 8.8.1996, 92/14/0129; 4.6.2003, 2001/13/0300; 24.3.2004, 98/14/0179). Daher rechtfertigen „*Tatsachen*“, die eine Änderung der Einkunftsart (ursprünglich wurden die Einkünfte aus der Tätigkeit für den ORF als „*sonstige Einkünfte*“ erfasst) bewirken, eine Wiederaufnahme des Verfahrens für sich gesehen nicht. (Arg.: § 303 Abs. 4 BAO ..*„und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen **im Spruch** anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“*; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 24 f). Abgesehen davon hat das Finanzamt nicht anhand der vom Bw eingereichten Sendemanuskripte dargestellt, weshalb diese nicht als schriftstellerische Beiträge angesehen werden können bzw. ist nicht nachvollziehbar, inwiefern diese mit den vom Finanzamt als Beispiel für keine schriftstellerische Tätigkeit angeführten Gutachten vergleichbar wären bzw. es sich auch bei diesen um solche handle.

Wenn als weitere „*Tatsache*“ die „*Höhe der Betriebsausgaben*“ angeführt wird, so fehlen hiezu auch im Sachbescheid jegliche Sachverhaltsfeststellungen.

## 2. 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. Das bedeutet, dass durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 11. Juli 2006 (= Berufungsvorentscheidung zum Berichtigungsbescheid) wieder auflebt, **während jener vom 7.**

**November 2006 aus dem Rechtsbestand ausscheidet.** Damit richtet sich die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 7. November 2006 gegen einen (rechtlich) nicht (mehr) existenten Bescheid. Die Berufung gegen einen ersatzlos aufgehobenen Bescheid ist aber als unzulässig zurückzuweisen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 273 Tz 12).

Im Übrigen war eine Wiedergabe des Berufungsvorbringens bzw. der Begründung der Berufungsvorentscheidung betreffend WA- und Einkommensteuerbescheid 2002 bzw. eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem diesbezüglichen Vorbringen der Parteien deshalb entbehrlich, weil der WA-Bescheid bereits wegen fehlender Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des WA-Bescheides aufgehoben wurde und deshalb die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 als unzulässig (geworden) zurückzuweisen war.

### 3. Anspruchszinsen 2002

Da ein Anspruchszinsenbescheid nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar ist, der maßgebende Einkommensteuerbescheid (hier vom 7. November 2006) sei inhaltlich rechtswidrig, ist die Berufung in diesem Punkt abzuweisen. Erweist sich aber der Stammabgabenbescheid (Einkommensteuerbescheid) als rechtswidrig und wird er abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht sohin ein **weiterer Zinsenbescheid**, eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 205 Tz 33 bis 35) erfolgt nicht.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen (zumal der Bw in der Berufung vom 25. Februar 2006 gegen den Berichtigungsbescheid gem. § 293b BAO auf mangelndes Fehlverhalten seinerseits verwiesen hat), dass die Festsetzung von Anspruchszinsen verschuldensunabhängig zu erfolgen hat (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 205 2), Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 205 BAO, RV 311 BlgNr. 21. GP, 210 f).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. August 2007