



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Gde W, R-Weg 30, vertreten durch die Dr. Winkler & Partner Wirtschaftstreuhand KEG, 6370 Kitzbühel, Josef Pirchl Straße 5, vom 21. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes I, vertreten durch Dr. Günther Philipp, vom 14. Dezember 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004, Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2005 gemäß § 299 BAO, Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2002 bis 2004 entschieden:

1) Den Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 treten in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben.

2) Der Berufung betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Aufhebungsbescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

3) Die Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 werden als unzulässig zurückgewiesen.

- 4) Die Berufungen betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2002 bis 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) erklärte in den Berufungsjahren nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 11.754,00 € (2002), 17.826,00 € (2003), 27.408,00 € (2004) und 20.091,00 € (2005). Darüber hinaus erzielte er in den Berufungsjahren auf Grund seiner Tätigkeit bei der Fa. SIS KG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Bescheiden vom 26. November 2003, 1. Dezember 2004, 12. Oktober 2005 und vom 10. November 2006 erfolgten die Veranlagungen des Bw. zur Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 erklärungsgemäß.

Mit Bescheiden vom 14. Dezember 2006 nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 vom 14. Dezember 2006; dabei wurden nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 17.716,00 € (2002), 27.772,00 € (2003) und 38.555,00 € (2004) angesetzt. Die Wiederaufnahmebescheide begründete das Finanzamt jeweils folgendermaßen:

“Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (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 Abweichung vom bisherigen Bescheid zu ersehen“.

Auf Grund der aus diesen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2002 bis 2004 vom 14. Dezember 2006 resultierenden Nachforderungen in Höhe von 1.146,93 € (2002), 1.683,92 € (2003) und 2.710,04 € (2004) wurden dem Bw. jeweils mit Bescheid vom selben Tag Anspruchszinsen von 132,73 € (2002), 136,32 € (2003) und 125,43 € (2004) vorgeschrieben.

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2006 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 10. November 2006 gemäß § 299 BAO mit folgender Begründung auf:

“Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist“.

Gleichzeitig erließ es den neuen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 14. Dezember 2006, mit

dem das Finanzamt endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 28.376,00 € ansetzte.

Mit Schriftsatz vom 21. Dezember 2006 erhob der Bw. gegen die im Spruch bezeichneten Verfahrens- und Sachbescheide Berufung. Dabei beantragte die steuerliche Vertretung des Bw. die ersatzlose Aufhebung der bezeichneten Bescheide und führte begründend Folgendes aus:

“1. Verletzung von Verfahrensvorschriften

Die Abgabenbehörde hat mit den oben bezeichneten Bescheiden elementare Verfahrensvorschriften der BAO verletzt. So wurden die Bestimmungen der § 147ff BAO missachtet. Für GPLa sind alle Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, die für Prüfungen nach § 147 BAO relevant sind, anwendbar - demzufolge sind die Bestimmungen nach § 149 betreffend Schlussbesprechung und nach § 150 betreffend Bericht in vollem Umfang zu beachten. Durch die Überleitung des § 151 BAO in § 147 BAO durch das AbgÄG 2003 werden alle Regelungen betreffend Außenprüfungen für GPLAs anwendbar.

Den oben bezeichneten Bescheiden fehlt eine Begründung, offensichtlich resultiert die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die Bescheiderlassung auf Grundlage einer GPLA bei der Firma „SIS KG“ mit dem Sitz in Gd I. Das Ergebnis dieser GPLA wurde unserem Klienten nicht mitgeteilt, ebenso wenig wurde unserem Klienten die Möglichkeit einer Stellungnahme gegeben. Ein schriftlicher Bericht fehlt, ebenso wenig wurde eine Schlussbesprechung abgehalten.

Die Abgabenbehörde hat daher ihre Ermittlungspflichten verletzt, gegen den Grundsatz des Parteiengehörs verstoßen und die Begründungspflicht verletzt.

2. Rechtswidrigkeit des Inhaltes

Die oben bezeichneten Bescheide missachten das Ergebnis der Betriebsprüfung vom 30.5.2001, mit welchem der offensichtlich zugrunde liegende Sachverhalt bereits seitens der Abgabenbehörde eindeutig geprüft und gewürdigt wurde. Wir verweisen dazu auf die Ausführungen von TZ 16a des Berichtes: „Das Beteiligungsausmaß von Ehepartnern im Wege des Mitunternehmermodells wird von 50 % auf 33,33 % beginnend ab 1.2.2001 reduziert.“ Diese Feststellungen wurden in der im vergangenen Jahr durchgeführten Betriebsprüfung beibehalten. Entsprechend dieser Prüfungsfeststellung wurden die Ehepartnerbeteiligungen berechnet, insofern die oben bezeichneten Bescheide das Gebot von Treu und Glauben verletzen.“

In der Folge legte das Finanzamt die gegenständlichen Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Hinblick auf die Zuständigkeit zur Erledigung dieses Rechtsmittels wird auf Seite 37 der im Internet abrufbaren Geschäftsverteilung (http://ufs.bmf.gv.at/Geschftsverteilung/20080101_GV.pdf) verwiesen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004:

§ 307 Abs. 1 BAO normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Eine Entscheidung über diese verbundenen Bescheide setzt zwingend voraus, dass diese beiden Bescheide auch ausdrücklich mit Berufung angefochten werden, zumal es sich ungeachtet der gebotenen Verbindung um zwei verschiedene Bescheide handelt, von denen jeder für sich einerseits einer Berufung zugänglich ist und andererseits - wenn er unangefochten bleibt - der Rechtskraft teilhaftig werden kann (keine "verfahrensrechtliche Einheit"; vgl. VwGH 3.12.1986, 85/13/0162, sowie VwGH 15.3.1988, 87/14/0073).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz (§ 303 Abs. 4 BAO) erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c leg. cit. und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und 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 Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur auf Grund der gesetzlich vorgegebenen Wiederaufnahmegründe zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide ua. eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens erlassen wurden, welchem nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidsbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 10 zu § 93 BAO).

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid einer Begründung. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides hat die Wiederaufnahmegründe, somit beispielsweise hinsichtlich des Neuerungstatbestandes das Neuhervorkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise einerseits sowie die Qualifikation dieser als für den Spruch des anders lautenden Bescheides bedeutsam andererseits zu enthalten. Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel dazustellen (vgl. zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; siehe auch Ritz³, a.a.O., Tz 3 zu § 307 BAO).

Keinesfalls reicht als Begründung etwa der Hinweis auf behördliche Ermittlungen (vgl. zB VwGH 6.7.1990, 88/17/0059), der Hinweis auf die Möglichkeit der Akteneinsicht (vgl. VwGH 13.12.1985, 84/17/0140, 0141, 0142) oder die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes des § 303 Abs. 4 BAO (vgl. zB auch UFS 8.3.2004, RV/0315-I/03; UFS 28.7.2004, RV/0658-L/03; UFS 31.5.2006, RV/0200-F/03; UFS 13.8.2007, RV/0060-F/06).

Als Begründung für eine Wiederaufnahme ist auch ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides bzw. auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht ausreichend, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bzw. dem betroffenen Abgabepflichtigen bekannt ist bzw. sind und wenn aus diesem die Wiederaufnahmegründe tatsächlich hervorgehen (vgl. VwGH 26.5.1998, 93/14/0233; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123; VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108; siehe auch Ritz³, a.a.O., Rz 15 zu § 93 BAO; Stoll, BAO, Kommentar, Seite 2943).

Ferner sind auch die Gründe anzuführen, die für die Ermessensübung bedeutsam sind (vgl. zB VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Die Verpflichtung zur Anführung der Wiederaufnahmegründe in der Begründung ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes

(vgl. zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104) die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. "Neue" Wiederaufnahmegründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Berufungsentscheidung) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht "nachholbar" (abweichend von dem Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können). Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für 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 (vgl. Ritz³, a.a.O., Tz 3 zu § 307 BAO).

Die Ermessensübung betreffende Begründungsmängel sind jedoch im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. ÖStZ 1995, 359 ff).

Der Unabhängige Finanzsenat hat in einem gleich gelagerten Berufungsfall (vgl. UFS 27.5.2008, RV/0112-F/08) nach entsprechenden Ermittlungen beim Finanzamt folgenden Sachverhalt festgestellt:

"Im Jahr 2001 erfolgt eine Betriebsprüfung durch die Großbetriebsprüfung bei der Fa. SIS KG. Dabei war unter anderem das Mitunternehmerbeteiligungsmodell der KG Gegenstand der Prüfung. Der Prüfer stellte dabei fest, dass in den Jahren 1998 und 1999 bei bestimmten Mitarbeitern ein Einkommenssplitting zugunsten der Ehegattinnen stattfand. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich bei diesen Zahlungen um Rechtbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und die Zurechnung hat ausschließlich bei den Mitarbeitern der Fa. SIS KG zu erfolgen. Diesbezüglich erwiderte der steuerliche Vertreter der KG, dass auch die Ehegattinnen als stille Gesellschafter aufgenommen worden sind und diesen weitreichende Dispositions-, Gestaltungs- und Mitwirkungsrechte zukommen. Diese Stellungnahme des Firmensteuerberaters bildete die Entscheidungsgrundlage für die Betriebsprüfung, weitere Unterlagen wurden nicht angefordert.

In der Folge wurden bei den betreffenden Mitarbeitern keine Wiederaufnahmen durchgeführt. Das Einkommenssplitting zugunsten der Ehegattinnen wurde auch in den Folgejahren vorge-

nommen (seit 2001 beschränkt auf maximal ein Drittel der Beteiligung). Die Mitarbeiter und deren Ehegattinnen wurden gemäß der Einkommensteuererklärung veranlagt.

Durch eine GPLA-Prüfung ("gemeinsame Prüfung Lohnabgaben") der T Gebietskrankenkasse im Jahr 2007 wurde festgestellt, dass ca. 10 Mitarbeiter nicht den vollen Betrag der aus der Beteiligung erhaltenen Kapitaleinkünfte in ihre Steuererklärungen aufgenommen haben, die Restbeträge wurden den Ehegattinnen der Mitarbeiter zugewiesen (die Ehegattinnen scheinen nicht in der Beteiligtenliste der KG auf, nur der Ehemann mit dem vollen Betrag; den Ehegattinnen kommt somit auch nicht die Stellung stiller Gesellschafterinnen zu und sie haben keine Mitwirkungsrechte). Von der T Gebietskrankenkasse wurden die Einkünfte aus dem Mitunternehmerbeteiligungsmodell als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit eingestuft, womit sich auch die Frage des Splittings nicht stellt und die Beträge, die an die Ehegattinnen ausbezahlt wurden, Einkommensverwendung bei den Mitarbeitern darstellen.

In der Folge wurden Ende 2006 bzw. Anfang 2007 die Verfahren bei den Ehegatten wieder aufgenommen, die Einkünfte aus Kapitalvermögen bei den Gattinnen gestrichen und den Ehegatten zugerechnet. Die Wiederaufnahmen erfolgten vorwiegend für die Jahre 1999-2005 oder weniger Jahre. Dagegen erhoben diese ca. 10 Mitarbeiter Berufung.

Weiters langte seitens des Finanzamtes I die Information ein, dass von Herrn CS mit Fax vom 5.3.2007 der Wunsch an die T Gebietskrankenkasse herangetragen worden war, eine Schlussbesprechung abzuhalten. Diese fand am 7.3.2007 tatsächlich statt, wobei zwei Repräsentanten der SIS KG, ihr Steuerberater und ein Vertreter der T Gebietskrankenkasse anwesend waren. Über sie wurde eine Niederschrift aufgenommen. Die Prüfung sowie die Schlussbesprechung betrafen ausschließlich die SIS KG, wenn auch in ihrem Zuge das bei einigen Mitarbeitern vorgenommene "Splitting" auffiel.

Im konkreten Fall begründete das Finanzamt die strittigen Wiederaufnahmebescheide wie folgt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (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 Abweichung vom bisherigen Bescheid zu ersehen."

Wie bereits oben dargelegt, ist ein bloßer Verweis auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht zwecks Begründung einer Wiederaufnahme grundsätzlich als zulässig zu erachten, allerdings können derartige im Prüfbericht bzw. einer Niederschrift getroffenen Feststellungen nur dann die Wiederaufnahme eines Verfahrens begründen, wenn sie dem betroffenen Abgabepflichtigen auch bekannt gegeben wurden. Die "Begründung" der gegenständlichen Wiederaufnahmebeschei-

de erfüllte das Erfordernis einer ausreichenden Begründung zweifellos nicht, zumal die vermeintlichen (nicht näher bezeichneten) *“Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind,”* allein die Fa. SIS KG betrafen (beim Bw. selbst hat im Übrigen keine abgabenbehördliche Prüfung statt gefunden) und diese Prüfungsergebnisse damit auch nur dieser Gesellschaft, *nicht* aber - wie auch von der steuerlichen Vertretung des Bw. im Berufungsschriftsatz bestätigt wird - dem Bw. bekannt gegeben wurden. Es wird in diesem Zusammenhang auch auf die diesbezüglichen Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates in seinen Entscheidungen vom 27. Mai 2008, RV/0112-F/08, sowie vom 18. April 2008, RV/0119-F/08, verwiesen.

Im Übrigen fehlte im konkreten Fall auch die Darstellung der Überlegungen zur Ermessensausübung (ein solcher Begründungsmangel gilt nicht als wesentlich und führt für sich allein nicht zur Bescheidaufhebung; vgl. Stoll, a.a.O., Seite 2944).

Da somit die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide keine taugliche Begründung enthielten, erwies sich das diesbezügliche Berufungsbegehren als berechtigt und waren die Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 stattzugeben und hatte die ersatzlose Aufhebung dieser bekämpften Wiederaufnahmebescheide zu erfolgen. Dadurch treten die Einkommensteuerverfahren der Jahre 2002 bis 2004 nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Die mit diesen Wiederaufnahmebescheiden verbundenen Sachbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 (datiert jeweils mit 14. Dezember 2006) scheiden damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus; die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 vom 26. November 2003, vom 1. Dezember 2004 sowie vom 12. Oktober 2005 leben wieder auf.

Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid (hier: Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 vom 14. Dezember 2006) ersatzlos aufgehoben, so wird die diesbezügliche Berufung unzulässig. Sie ist folglich als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl. Ritz³, a.a.O., Tz 12 zu § 273 BAO).

2) Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO:

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002 auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 299 Abs. 2 BAO). Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1)

tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO).

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (vgl. Ritz³, a.a.O., Tz 9 und 10 zu § 299 BAO).

Wie bereits oben dargelegt, haben Bescheide nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO ua. eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens erlassen wurden, welchem nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz³, a.a.O., Tz 10 zu § 93 BAO). In der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden müssen dementsprechend der Aufhebungsgrund bzw. die Aufhebungsgründe enthalten sein (vgl. zB VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Die Begründung hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0102).

Den strittigen Aufhebungsbescheid begründete das Finanzamt wie folgt:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist“.

Die gegenständliche "Begründung" des Aufhebungsbescheides erfüllt das Erfordernis einer ausreichenden Begründung zweifellos nicht, zumal darin die Aufhebung in keiner Weise entsprechend konkret begründet wurde, sondern lediglich eine wortwörtliche Wiedergabe jener gesetzlichen Bestimmung, welche die Zulässigkeit einer amtswegigen Aufhebung an sich normiert, enthalten war. Da aus dem angefochtenen Aufhebungsbescheid somit nicht nachvollziehbar war, auf welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde die streitgegenständliche Aufhebung nach § 299 BAO stützte, erfolgte die Aufhebung ohne hinreichende Begründung durch das Finanzamt (vgl. dazu auch UFS 7.6.2006, RV/0815-W/06; UFS 10.10.2006, RV/0557-I/06; UFS 4.6.2007, RV/0005-I/05; UFS 13.8.2007, RV/0060-F/06; UFS 30.1.2008, RV/1275-L/06).

Im Übrigen fehlte im konkreten Fall auch die Darstellung der Überlegungen zur Ermessensausübung (ein solcher Begründungsmangel gilt nicht als wesentlich und führt für sich allein nicht zur Bescheidaufhebung; vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Seite 2944).

Da das Finanzamt im in Rede stehenden Aufhebungsbescheid 2005 keinen konkreten Aufhebungsgrund anführte, damit dieser Bescheid mit einem wesentlichen Begründungsmangel

behaftet war, erwies sich das diesbezügliche Berufungsbegehren als berechtigt und war der Berufung betreffend Aufhebung hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 stattzugeben und hatte die ersatzlose Aufhebung dieses bekämpften Aufhebungsbescheides zu erfolgen. Dadurch tritt das Einkommensteuerverfahren des Jahres 2005 in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Aufhebung befunden hat. Der mit diesem Aufhebungsbescheid verbundene Sachbescheid für das Jahr 2005 (datiert mit 14. Dezember 2006) scheidet damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus; der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 10. November 2006 lebt wieder auf.

3) Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2002 bis 2004:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO idF des BGBl. I Nr. 84/2002 sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge ua. aus Aufhebungen von Abgabenbescheiden.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monate festzusetzen. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (siehe dazu auch die Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der oben zitierten Gesetzesbestimmung, RV 311 BlgNR 21. GP, 210 ff). Dabei löst jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen (neuen) Anspruchszinsenbescheid aus. Anspruchszinsenbescheide sind damit an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden (Ritz, SWK 2001, Seiten 27 ff). 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. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides).

Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides - wohl aber einen solchen Bescheid - voraus. Der Zinsenbescheid ist somit nicht (mit Aussicht auf

Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz³, a.a.O., Tz 33 ff zu § 205 BAO).

Die erfolgte Vorschreibung der strittigen Anspruchszinsen war daher als rechtmäßig zu beurteilen und waren somit auch die diesbezüglichen Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. Juni 2008