

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.04.2009

Geschäftszahl

2007/15/0074

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Graz-Stadt in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 28. Februar 2007, Zl. RV/0415- G/05, betreffend Körperschaftsteuer 1998, (mitbeteiligte Partei:

S GmbH in S, vertreten durch Lindner & Rock Rechtsanwälte OEG in 8043 Graz, Mariatrosterstraße 87a), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von 1.106,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die mitbeteiligte S GmbH ist infolge einer im Jahr 2003 erfolgten Umgründung Gesamtrechtsnachfolgerin der P1 GmbH.

Die P1 GmbH war an der P2 GmbH zunächst zu 74% beteiligt. Mit Notariatsakt vom 8. Jänner 1988 erwarb sie deren restliche Geschäftsanteile. Unter Heranziehung des für den Erwerb des 26%igen Anteiles vereinbarten Kaufpreises von 3,76 Mio. S wurde im Jahresabschluss der P1 GmbH für das Jahr 1987 die bisher an der P2 GmbH bestehende 74%ige Beteiligung um einen Betrag von 5,273.917 S teilwertberichtigt.

Im Jahr 1988 erfolgte eine weitere Teilwertberichtigung der an der P2 GmbH gehaltenen Beteiligung in Höhe des von der Tochtergesellschaft in diesem Jahr erzielten Jahresverlustes von 12,812.260,47 S.

Die Geschäftsanteile der P1 GmbH wurden in den Jahren 1995, 1998 und 2001 an die P GmbH wie folgt veräußert:

Veräußerer	Jahr	Anteil	Kaufpreis	Kaufpreis pro 1% Geschäftsanteil
HS	1995	40%	4 Mio. S	100.000 S
HS	1998	43,34%	27,76 Mio. S	640.516 S
FS	2001	16,66%	16 Mio. S	960.384 S

Im Zuge einer bei der P1 GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1998 bis 2000 vertrat die Prüferin die Ansicht, dass die im Jahr 1987 vorgenommene Teilwertabschreibung der Beteiligung an der P2 GmbH gemäß § 6 Z. 13 EStG 1988 im Jahr 1998 in voller Höhe wieder zuzuschreiben sei. Im Betriebsprüfungsbericht vom 5. Februar 2003 wird dazu ausgeführt:

"Tz.15 Zuschreibung gem. § 6 Z 13 EStG

... Für die Betriebsprüfung zeigt sich die nachhaltige

Wertsteigerung der Beteiligung ab dem Jahr 1998 schon durch die gestiegene Kaufpreise welche durch den Anteilserwerb objektiv dokumentiert sind (Kaufpreis 1% Anteil ATS 100.000,- Jahr 1995, Kaufpreis 1% Anteil ATS 640.516,- Jahr 1998 Kaufpreis 1% Anteil ATS 960.384,- Jahr 2001)

Für die Betriebsprüfung ist die Wertaufholung aufgrund gesunkener Wiederbeschaffungskosten Anteilserwerb (1987), mit dem Anteilserwerb 1998 (Wertsteigerung um 64%) eindeutig dokumentiert und daher die Zuschreibung des gesamten teilwertberechtigten Betrages von ATS 5.273.917,- gem. § 6 Z 13 EStG im Jahr 1998 vorzunehmen.

..."

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen entsprechend geänderten Körperschaftsteuerbescheid 1998.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, dass eine Wertaufholung gemäß § 208 Abs. 1 HGB nur hinsichtlich der nach den §§ 204 Abs. 2 und 207 HGB vorgenommenen Abschreibungen zulässig sei. Da die diesbezüglichen Vorschriften erst durch das Rechnungslegungsgesetz (BGBl. Nr. 475/1990) in das HGB aufgenommen worden seien, sei eine Wertaufholung nur im Zusammenhang mit Abschreibungen ab dem Jahr 1990 vorzunehmen. Die gegenständliche Teilwertabschreibung sei schon im Jahr 1987 - somit vor Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes - vorgenommen worden, sodass keine Verpflichtung zur Zuschreibung bestehe. Weiters sei eine Zuschreibung nur dann vorzunehmen, wenn der Grund für die vorangegangene außerplanmäßige Abschreibung weggefallen sei. Die angeführten gestiegenen Verkaufspreise seien jedoch nicht auf Wertsteigerungen der Anteile an der P2 GmbH, sondern auf gesellschaftsrechtliche Umstände - HS sei auf Grund eingehend geschilderter, ab dem Jahr 1996 massiv aufgetretener persönlicher Probleme als "lästiger Gesellschafter" zu einem überhöhten Kaufpreis abgefunden worden, während für die Anteile des minderjährigen FS u.a. ein so genannter Paketzuschlag gezahlt worden sei - zurückzuführen. Schließlich wurde es unternommen, durch Eingehen auf handelsrechtliche Ergebnisse der Jahre 1991 bis 2001 sowie der Zukunftsperspektiven der P2 GmbH ziffernmäßig darzustellen, dass keinesfalls von einer Wertaufholung im Jahr 1998 ausgegangen werden könne.

Das beschwerdeführende Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2003 im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass nach handelsrechtlichen Grundsätzen eine Zuschreibungspflicht auch für Teilwertabschreibungen vor dem Inkrafttreten des RLG zu bejahen sei und von HS aus näher dargestellten Gründen nicht das behauptete "Gefährdungspotential" eines lästigen Gesellschafters ausgegangen sei. Kennzahlen aus der Unternehmensbewertung im Bereich des Substanz-, Ertrags- oder strategischen Wertes könnten für die Beurteilung der gegenständlichen Zuschreibungsverpflichtung außer Acht gelassen werden, weil im vorliegenden Fall allein der im Jahr 1987 gesunkene und im Jahr 1998 stark gestiegene Wiederbeschaffungspreis aus der Anteilsveräußerung maßgebend sei.

Den fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag der P1 GmbH vom 26. September 2003 wies die belangte Behörde mit der Begründung zurück, dass die P1 GmbH mit der am 26. September 2003 erfolgten Firmenbucheintragung ihrer Umwandlung gemäß §§ 2ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf die S GmbH erloschen und der gegenständliche Vorlageantrag somit von einer nicht mehr existenten Gesellschaft gestellt worden sei.

Mit Bescheid vom 21. Juli 2005 gab die belangte Behörde dem mit der Unvorhersehbarkeit des Tages der Firmenbucheintragung begründeten Antrag der mitbeteiligten S GmbH auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages gemäß § 308 BAO statt.

Nach einem Erörterungstermin vor der belangten Behörde und diversen Stellungnahmen beider Verfahrensparteien machte das beschwerdeführende Finanzamt auf Vorhalt der belangten Behörde vom 22. Mai 2006 auch die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung nicht aufgegriffene Teilwertabschreibung aus dem Jahr 1988 zum Gegenstand des Berufungsverfahrens und beantragte, nicht nur die Teilwertabschreibung des Jahres 1987 in Höhe von 5,273.917 S, sondern auch die des Jahres 1988 in Höhe von 12,812.260,47 S im streitgegenständlichen Jahr 1998 zuzuschreiben.

In der Folge legte das beschwerdeführende Finanzamt u.a. ein mit 10. November 1998 datiertes "Gutachten über den Wert des Geschäftsanteiles des mj. (FS) an der (P1 GmbH) vor". Das Gutachten war mit dem Auftrag erstellt worden, zu prüfen, ob der von der P GmbH gebotene Preis für die Anteile des minderjährigen FS an der P1 GmbH angemessen sei.

Die mitbeteiligte S GmbH und das beschwerdeführende Finanzamt gaben zu diesem Gutachten Stellungnahmen ab, in denen sie sich in ihren jeweiligen - unterschiedlichen - Standpunkten bestätigt sahen.

Mit dem angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde den erstinstanzlichen Körperschaftsteuerbescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz auf. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und der im Beschwerdefall maßgebenden Bestimmungen führte sie im Erwägungsteil aus, das beschwerdeführende Finanzamt sei im Zusammenhang mit der Teilwertabschreibung 1987 ganz wesentlich davon ausgegangen, dass der Unternehmenswert der P1 GmbH sowohl im Jahr der Teilwertabschreibung als auch im Jahr der Zuschreibung jenem der P2 GmbH entsprochen habe. Dabei habe das Finanzamt jedoch mehrere in den Jahren 1988 bis 1997 stattgefundene Umgründungs- und Kapitalmaßnahmen außer Acht gelassen, aus denen sich schon vorab ergebe, dass das Finanzamt nicht ohne weiteres von einer Identität der Unternehmenswerte hätte ausgehen dürfen. Das verfahrensgegenständliche Bewertungsgutachten aus dem Jahr 1998 würde vor diesem Hintergrund seine Bedeutung für die Wertermittlung verlieren, jenem aus dem Jahr 2001 würde von vornherein keine Relevanz zukommen. Was die Teilwertabschreibung 1988 betreffe, habe das Finanzamt zur Vermeidung umfassender Wertermittlungen (Unternehmensbewertungen) selbst darauf verzichtet, diese in die Zuschreibung einzubeziehen. Die belangte Behörde habe sich für eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt entschieden, weil die amtswegige Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes, insbesondere die vollständige Erhellung der Frage, ob die Voraussetzungen für eine Zuschreibung überhaupt vorliegen und von welchen Unternehmenswerten auszugehen sei, umfangreiche und zeitlich aufwändige Ermittlungen vom Ausmaß einer Außenprüfung erwarten lasse.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde. Das beschwerdeführende Finanzamt bringt zusammengefasst vor, die belangte Behörde habe dem Gutachten vom 10. November 1998 zu Unrecht seine Bedeutung für die Wertermittlung des Anteiles an der P2 GmbH abgesprochen. Auf Grund dieses Gutachtens seien die von der belangten Behörde verlangten Unternehmensbewertungen nicht erforderlich und seien weitere Ermittlungen seitens des Finanzamtes nicht anzustellen. "Nach den Denkgesetzen" ergebe sich der Wert der P2 GmbH unter Ansatz des ermittelten Wertes der P1 GmbH und Erhöhung dieses Wertes um den Wert der in der P1 GmbH enthaltenen Verbindlichkeiten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens - wie beispielsweise Beteiligungen an Kapitalgesellschaften - sind beim Betriebsvermögensvergleich gemäß § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Der Teilwert ist nach § 6 Z. 1 EStG 1988 der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Beim Teilwert im Sinne des § 6 Z. 1 und 2 leg. cit. handelt es sich um einen objektiven Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind. Persönliche Verhältnisse sind bei Ermittlung eines Teilwertes nicht zu berücksichtigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 5. Juli 2004, 2000/14/0174).

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Dieser Nachweis oder diese Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein soll. Der Teilwert einer Beteiligung ist in der Regel durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 28. November 2001, 99/13/0254, vom 9. September 2004, 2001/15/0073, vom 10. August 2005, 2002/13/0037, vom 6. Juli 2006, 2006/15/0186, vom 25. Juni 2007, 2002/14/0085, und vom 25. Juni 2007, 2005/14/0121).

Für zum Anlagevermögen gehörende Beteiligungen iSd § 228 Abs. 1 HGB (nunmehr: UGB) wurde mit dem AbgÄG 1996, BGBl. Nr. 797/1996, in § 6 Z. 13 EStG 1988 eine steuerliche Zuschreibungspflicht von außerplanmäßigen Abschreibungen normiert, soweit eine Zuschreibung nach Maßgabe der handelsrechtlichen (nunmehr: unternehmensrechtlichen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zulässig ist. Das Zuschreibungsgebot ist erstmalig bei der Veranlagung 1998 (vgl. § 124b Z. 21 EStG 1988) anzuwenden und erfasst Wertaufholungen, die im Wirtschaftsjahr 1998 auftreten. Wurde eine Teilwertabschreibung vorgenommen und erfolgt in Geschäftsjahren, die im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 1998 oder in späteren Jahren zu erfassen sind, eine Wertaufholung, so ist diese Wertaufholung sowohl handelsrechtlich als auch steuerlich bis zum Betrag der Anschaffungskosten gewinnerhöhend zuzuschreiben (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, III, § 6 Z. 13 Tz. 3.1.).

Eine Zuschreibung nach einer früheren außerplanmäßigen Abschreibung (Teilwertabschreibung) ist gemäß § 208 Abs. 1 HGB idF BGBl. Nr. 304/1996 dann vorzunehmen, wenn "die Gründe dafür nicht mehr bestehen". Eine Identität der Gründe ist allerdings nicht Voraussetzung; maßgeblich sind nicht die einzelnen Ursachen des Wertverlustes, sondern der Wertverlust an sich, weil die Bewertung an den Vermögensgegenstand in seiner Gesamtheit anknüpft (vgl. mit weiterführenden Hinweisen Doralt/Mayr, EStG6, § 6 Tz. 431; sowie nochmals Hofstätter/Reichel, aaO).

Die Zuschreibung stellt das Gegenstück zur Teilwertabschreibung dar. Für die Frage des Nachweises oder der Glaubhaftmachung der Wertsteigerung einer Beteiligung gelten daher die gleichen Grundsätze wie für die

Teilwertabschreibung. Auch eine Zuschreibung iSd § 6 Z. 13 EStG 1988 setzt somit in der Regel eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden voraus.

Das vom beschwerdeführenden Finanzamt ins Treffen geführte Gutachten vom 10. November 1998 genügt diesen Ansprüchen nicht. Dabei handelt es sich um ein Gutachten zum Wert der Anteile an der P1 GmbH, das - vor dem Hintergrund des Kaufinteresses der P GmbH - zu dem Zweck erstellt wurde, den Wert des Geschäftsanteils des mj. FS an dieser Gesellschaft zu ermitteln, wobei der Gutachter zwei Fallkonstellationen (Variante 1: Anteilsverkauf an die P GmbH, Variante 2: FS bleibt Gesellschafter) seiner Bewertung zu Grunde legte. Es enthält keine Aussagen zur Wertentwicklung der Anteile an der P2 GmbH im Jahr 1998. Feststellungen zu dem im Beschwerdefall maßgeblichen Wert der Anteile an der P2 GmbH zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 konnte der Gutachter schon im Hinblick auf den Zeitpunkt der Gutachtenserstellung nicht treffen.

Wenn die belangte Behörde dieses Gutachten nicht als taugliche Grundlage für die vom beschwerdeführenden Finanzamt beantragte Zuschreibung beurteilt hat, kann dies daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Das beschwerdeführende Finanzamt rügt weiters, dass die belangte Behörde nicht (hinreichend) begründet habe, warum sie nicht in der Sache selbst entschieden habe, sondern mit einer Bescheidaufhebung vorgegangen sei.

§ 289 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, lautet auszugswise:

(1) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

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

..."

Der unabhängige Finanzsenat hat als Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden, also eine reformatorische Entscheidung zu treffen. Die bloß kassatorische Erledigung nach § 289 Abs. 1 BAO setzt - als Ausnahmefall - voraus, dass Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, nach § 289 Abs. 1 BAO vorzugehen, ist in deren Ermessen gestellt. Macht die Behörde von diesem Ermessen Gebrauch, hat sie die Ermessensübung zu begründen.

Die belangte Behörde hat ihr Vorgehen nach § 289 Abs. 1 BAO damit begründet, dass das Finanzamt zunächst selbst - zur Vermeidung umfassender Wertermittlungen - nur eine Zuschreibung im Ausmaß der im Jahr 1987 erfolgten Teilwertabschreibung vorgenommen, im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz aber beantragt habe, auch die Teilwertabschreibung des Jahres 1988 im Streitjahr zuzuschreiben. Dass die strittigen Zuschreibungen eine Bewertung der Gesellschaftsanteile an der P2 GmbH nach wissenschaftlich anerkannten Methoden unter Zugrundelegung der im Streitjahr 1998 eingetretenen Wertentwicklung voraussetzen, wurde bereits ausgeführt. Die Verfahrensrüge des beschwerdeführenden Finanzamtes beruht auf der vom Gerichtshof nicht geteilten Ansicht, dass der belangten Behörde mit dem Gutachten vom 10. November 1998 bereits alle notwendigen Informationen zur Hand gegeben waren, um die beantragten Zuschreibungen vornehmen zu können. Da dies - wie ausgeführt - nicht der Fall war, erweist sich die Entscheidung der belangten Behörde, die für eine Zuschreibung nach § 6 Z. 13 EStG 1988 erforderlichen Wertermittlungen der Abgabenbehörde erster Instanz (insbesondere durch eine vom Finanzamt vorzunehmende Unternehmensbewertung nach einer wissenschaftlich anerkannten Methode) aufzutragen, als nicht rechtswidrig. Das Vorliegen einer Ermessensüberschreitung oder eines Ermessensmissbrauches wird vom beschwerdeführenden Finanzamt nicht aufgezeigt.

Unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften macht das beschwerdeführende Finanzamt die Unzuständigkeit der belangten Behörde zur Entscheidung über den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist zur Stellung eines Vorlageantrages geltend. Die belangte Behörde sei weder befugt gewesen, über den gegenständlichen Antrag der mitbeteiligten Partei auf Wiedereinsetzung abzusprechen, noch dazu berechtigt, das Berufungsverfahren ohne diese Entscheidung fortzusetzen.

Gemäß § 310 Abs. 1 BAO in der ab 31. Dezember 1996 geltenden Fassung BGBl. Nr. 797/1996 ist zur Entscheidung über den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Versäumung einer Frist zur Stellung eines Vorlageantrages die Abgabenbehörde erster Instanz berufen.

Das beschwerdeführende Finanzamt rügt daher zu Recht, dass die belangte Behörde nach der angeführten Bestimmung nicht befugt war, über den Antrag auf Wiedereinsetzung abzusprechen. Doch hat die Verletzung der Zuständigkeitsvorschriften des § 310 BAO nicht die Nichtigkeit des von der unzuständigen Abgabenbehörde zweiter Instanz erlassenen Bescheides, mit dem die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bewilligt worden war, sondern lediglich dessen Rechtswidrigkeit zur Folge (vgl. zur TLAO das hg. Erkenntnis vom 19. Juni 1985, 82/17/0149). Auch ein rechtswidrig ergangener Wiedereinsetzungsbescheid hat zur Folge, dass das Verfahren durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung gemäß § 310 Abs. 3 BAO in die Lage zurücktritt, in der es sich vor dem Eintritt der Versäumung befunden hat.

Schließlich macht das beschwerdeführende Finanzamt geltend, dass die belangte Behörde lediglich den erstinstanzlichen Körperschaftsteuerbescheid 1998, nicht jedoch - der Anordnung des § 289 Abs. 1 BAO entsprechend - die ergangene Berufungsvorentscheidung aufgehoben habe. Die Aufhebung des (durch die Berufungsvorentscheidung) verdrängten Körperschaftsteuerbescheides sei ins Leere gegangen. Da "erstinstanzlich über die Sache bereits abgesprochen" worden sei, erweise sich die im Spruch des angefochtenen Bescheides ausgesprochene "Zurückweisung" an die Abgabenbehörde erster Instanz als rechtswidrig.

Rechtzeitige und zulässige Vorlageanträge führen dazu, dass die Berufung gemäß § 276 Abs. 3 BAO wieder als unerledigt gilt. Die Berufungsvorentscheidung bleibt jedoch bis zur abschließenden Berufungserledigung im Rechtsbestand (vgl. Ritz, BAO3, § 276 Tz. 24).

Auch ein Zurückverweisungsbescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO stellt eine (abschließende) Berufungserledigung dar. Ebenso wie mit dem Ergehen einer Berufungsentscheidung oder eines Zurückweisungsbescheides gemäß § 273 BAO allenfalls erlassene Berufungsvorentscheidungen ihre Wirksamkeit verlieren, ohne dass es dazu einer gesonderten Aufhebung bedürfte, trifft dies auch im Falle von Berufungserledigungen gemäß § 289 Abs. 1 BAO zu. Die Erlassung eines Zurückverweisungsbescheides nach der genannten Bestimmung hat zur Folge, dass allenfalls ergangene Berufungsvorentscheidungen ihre Wirksamkeit verlieren und eo ipso mit dem angefochtenen Bescheid aus dem Rechtsbestand ausscheiden. Der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung in § 289 Abs. 1 erster Satz leg.cit. kommt solcherart lediglich klarstellende Bedeutung zu (vgl. zu einer ähnlichen Gesetzesanordnung in § 307 Abs. 1 BAO das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2008, 2006/13/0114).

Das beschwerdeführende Finanzamt vermag daher auch mit dem Einwand der fehlenden Aufhebung der Berufungsvorentscheidung keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Zurückverweisungsbescheides aufzuzeigen.

Die Beschwerde war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Das abgewiesene Mehrbegehren bezieht sich auf die geltend gemachte Umsatzsteuer, welche entsprechend dem Charakter eines pauschalierten Kostenersatzes im zugesprochenen Betrag bereits enthalten ist.
Wien, am 22. April 2009