

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache Bf_Adr vertreten durch LBG Wien Steuerberatung GmbH, Boerhaavegasse 6 Tür 3, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 13.12.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt **** vom 15.11.2018, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens der Feststellungsbescheide Gruppenmitglied für die Jahre 2012 bis 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf:

Die Beschwerdeführerin ist mit Bescheid betreffend Feststellung einer Gruppe gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988 vom 20.03.2006 ab der Veranlagung 2004 Gruppenmitglied der Gruppenträgerin Name.

Die Beschwerdeführerin hat die Körperschaftsteuererklärungen für das Jahr 2012 am 15.10.2013, für das Jahr 2013 am 20.10.2014, für das Jahr 2014 am 29.10.2015, für das Jahr 2015 am 27.10.2016 elektronisch beim Finanzamt eingereicht und wurde für das Jahr 2012 am 08.11.2013, für das Jahr 2013 am 30.10.2014, für das Jahr 2014 am 04.11.2015, für das Jahr 2015 am 04.11.2016 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Betriebsprüfungsbericht vom 30.10.2018 wurden unter Teilziffer (TZ) 1 "Verlustabzug Kennzahl 681" die folgenden steuerlichen Feststellungen getroffen:

Zeitraum	2012	2013	2014	2015
TZ1 Verlustabzug (KZ 681)	-31.031,56	-47.296,48	-66.061,27	-132.719,94
Nach BP	0	0	0	0

In der Begründung wird dazu ausgeführt:

Für das Jahr 2012: *"Die Kennzahl 681 Verlustabzug betrug für Jahr 2012 zu Unrecht € 1.503.984,20. Berechnung: € 1.533.496,48 Kennzahl 681 - Jahr 2011 abzüglich*

verbraucher Verlustabzug € 29.512,28 vom Jahr 2011 = € 1.503.984,20. Es wurde im Feststellungsbescheid der Firma BF anteilig der bereits verbrauchte Verlust des Jahres 2004 nochmals zu Unrecht in Abzug gebracht. Dies hatte zur Folge, dass im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2013 nicht der erklärte Gewinn in Höhe von € 31,031,56 sondern € 0,00 angesetzt wurde."

Für das Jahr 2013: "Die Kennzahl 681 Verlustabzug betrug für das Jahr 2013 zu Unrecht € 1.472.952,64. Berechnung: € 1.503.984,20 Kennzahl 681 — Jahr 2012 abzüglich verbrauchter Verlustabzug € 31,031,56 vom Jahr 2012 = € 1.472.952,64. Es wurde im Feststellungsbescheid der Firma BF anteilig der bereits verbrauchte Verlust der Jahre 2004 und 2005 nochmals zu Unrecht in Abzug gebracht. Dies hatte zur Folge, dass im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2014 nicht der erklärte Gewinn in Höhe von € 47.296,48 sondern € 0,00 angesetzt wurde."

Für das Jahr 2014: "Die Kennzahl 681 Verlustabzug betrug für Jahr 2014 zu Unrecht € 1.425.656,16. Berechnung: € 1.472.952,64 Kennzahl 681 - Jahr 2013 abzüglich verbrauchter Verlustabzug € 47.296,48 vom Jahr 2013 = € 1.425.656,16. Es wurde im Feststellungsbescheid der Firma BF anteilig der bereits verbrauchte Verlust des Jahres 2005 nochmals zu Unrecht in Abzug gebracht. Dies hatte zur Folge, dass im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2015 nicht der erklärte Gewinn in Höhe von € 68.961,27 sondern € 0,00 angesetzt wurde."

Für das Jahr 2015: "Die Kennzahl 681 Verlustabzug betrug für Jahr 2015 zu Unrecht € 1.356.694,89. Berechnung: € 1.425.656,16 Kennzahl 681 - Jahr 2014 abzüglich verbrauchter Verlustabzug € 68.961,27 vom Jahr 2014 = € 1.356.694,89. Es wurde im Feststellungsbescheid der Firma BF anteilig der bereits verbrauchte Verlust des Jahres 2005 nochmals zu Unrecht in Abzug gebracht. Dies hatte zur Folge, dass im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2016 nicht der erklärte Gewinn in Höhe von € 132.719,94 sondern € 0,00 angesetzt wurde."

Zusammenfassend ist ausgeführt: "Aus obigen Ausführungen ergibt sich zusammengefasst, dass die Verluste ab dem Jahr 2004 gemäß § 9 Abs. 6 Z. 2 KStG 1988 im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe des jeweiligen Jahres bereits verbraucht wurden. Durch die fehlerhafte Eingabe der Kennzahl 681 - Verlustabzug im Jahr 2007 und die laufende Hinzurechnung der nachfolgenden Verluste zu dieser Kennzahl ergab sich, dass bei den nachfolgenden Gewinne aus der Gruppenzeit, somit die Jahre 2007 sowie 2010 bis 2016 zu Unrecht nochmals die Verluste in Abzug gebracht wurden. Bei den Jahren 2007, 2010 und 2011 ist bereits die Verjährung eingetreten. Die Feststellungsbescheide der Firma BF für 2012 bis 2016 waren im Zuge der Betriebsprüfung dahingehend richtigzustellen, dass der zu Unrecht nochmals gewährte Verlustabzug gestrichen wurde. Ebenso wird der verbleibende unrichtige Verlustabzug für das Jahr 2017 und Folgejahre in Höhe von € 1.059.688,18 (Berechnung: € 1.223.974,95 vom Jahr 2016 abzüglich verbrauchten Verlustabzug € 164.286,77 vom Jahr 2016 = € 1.059.688,18) gestrichen."

Im Bericht zur Wiederaufnahme des Verfahrens ist wie folgt ausgeführt:

"Prüfungsabschluss: Wiederaufnahme des Verfahrens: Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 1 BAO erforderlich machen: Abgabenart Zeitraum Feststellung: Körperschaftsteuer 2012-2015 TZ. 1.

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebendem Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vor genommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse) an der Rechtskraft einzuräumen."

Mit Bescheiden vom 15.11.2018 wurden das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für die Jahre 2012 bis 2015 wieder aufgenommen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde in den Bescheiden begründet wie folgt: *"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) 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 im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden."*

Mit Schreiben vom 13.12.2018 erhob die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Beschwerde und begründete - soweit entscheidungsrelevant - wie folgt: *"Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind hingegen keine Wiederaufnahmegründe (vgl. VwGH 23.09.1997, 93/14/0065). Maßgeblich ist nach hA, dass die Tatsachen und Beweismittel im jeweiligen Verfahren neu hervorgekommen sind, wobei auf den Wissensstand der Behörde des jeweiligen Veranlagungsjahres abzustellen ist (vgl. Ritz, BAO6, § 303 Rz 31 mwN).

Den Beweis des Wiederaufnahmegrundes hat die Abgabenbehörde zu erbringen, da es nicht Sache des Abgabepflichtigen ist, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (vgl. VwGH

30.09.1987, 87/13/0006). (...) Nach stRsp des VwGH ist das Anführen der Wiederaufnahmegründe in der Begründung nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich das BFG bei der Erledigung des gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Das BFG hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. VwGH 14.05.1991, 90/14/0262; VwGH 12.04.1994, 90/14/0044; VwGH 21.07.1998, 93/14/0187). Die hier gegenständlichen Wiederaufnahmebescheide vom 15.11.2018 sind insofern als rechtswidrig aufzuheben, als einerseits keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind und andererseits eine Begründung im Sinne der obigen Ausführungen zur Gänze fehlt.

Kein Hervorkommen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln:

Laut VwGH-Erkenntnis vom 19.10.2016, 2014/15/0058, ist aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist. Gleiches gilt spiegelbildlich für die Wiederaufnahme von Amts wegen, bei der die - für die- Behörde - neu hervorgekommenen Tatsachen im Wiederaufnahmebescheid anzuführen sind.

Im konkreten Fall sind Verlustvorträge gegenständlich, die vom Finanzamt u.a. in den Jahren 2012-2015 nicht korrekt berücksichtigt wurden. Diese Verlustvorträge bzw. ein allfälliger Nichtbestand sind jedoch aus Sicht der Behörde nicht neu hervorgekommen, sondern waren stets dem behördlichen Steuerakt unserer Klientin zu entnehmen. Somit kann sich das Finanzamt bei der Verfügung der Wiederaufnahme nicht auf das „Neuhervorkommen“ von nicht vorhandenen Verlustvorträgen berufen.

Darüber hinaus stellt das Hervorkommen von Rechtsirrtümern keinen Wiederaufnahmegrund dar (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118). (...)

Begehren: Aus den oben angeführten Gründen begehren wir die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide (...).

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 06.08.2019 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und begründete - soweit entscheidungsrelevant - wie folgt: "Im Zug der Betriebsprüfung erfolgte eine nachprüfende Berechnung der Kennziffer 681 (Verlustabzug), wobei die neue Tatsache hervorgekommen ist, dass Verluste doppelt in Abzug gebracht wurden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte daher gemäß § 303 Abs 1 Bundesabgabenordnung aufgrund der neu hergekommenen Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung. Mit Schreiben vom 13.12.2018 haben Sie Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellungsbescheide 2012 bis 2015 sowie gegen die Feststellungsbescheide 2012 bis 2015, alle vom 15.11.2018, eingelangt am 16.11.2018, erhoben.

Nach § 303 Abs 1 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Das „Neuhervorkommen“ von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs 1 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand aufgrund der Abgabenerklärungen und ihren Beilagen des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH vom 18.12.2008, 2006/15/0208; VwGH vom 23.02.2010 2006/15/0314 und VwGH vom 29.07.2010, 2006/15/0006). Maßgebend in diesem Zusammenhang ist daher, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH vom 23.02.2010, 2006/15/0314). Die Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel in diesem Sinn neu hervorgekommen sind, ist aus der Sicht des jeweiligen Abgabenverfahrens zu beurteilen, es ist dabei also nicht nur die Sicht der jeweiligen Abgabenart, sondern sogar das Wissen in den einzelnen Veranlagungsjahren zu trennen.

Die Firma BF wurde am 07.10.1992 im Firmenbuch eingetragen und ist ab 2004 Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe (Gruppenträger Firma Name). Auf Grund der erklärten Beträge und der Eingabe betreffend Verlustabzug Kennziffer 681 im Jahr 2007 ergab sich insbesondere für die Jahre 2004 und nachfolgendes Einkommen laut Feststellungsbeide der Firma BF:

2004: Gesamtbetrag der Einkünfte -127.309,61 Euro
Einkommen des Gruppenmitgliedes -127.309,61 Euro

Dieser Verlust wurde im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 (abweichendes Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers) verbraucht.

2005: Gesamtbetrag der Einkünfte 678.777,76 Euro
Abzüglich Vorgruppenverlust -524.957,15 Euro
Einkommen des Gruppenmitgliedes 153.820,61 Euro

Die Vorgruppenverluste wurden daher gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG 1988 im Jahr 2005 zur Gänze im Feststellungsbescheid Gruppenmitglied in Abzug gebracht und das danach verbleibende Einkommens des Gruppenmitgliedes in Höhe von € 153.820,61 im Körperschaftssteuerbescheid Gruppe 2006 erfasst. Somit war für die Folgejahre kein vortragsfähiger Verlust aus der Vorgruppenzeit vorhanden.

Im Jahr 2007 wurde der Verlustabzug in der Kennzahl 681 vom Abgabepflichtigen falsch berechnet und der bereits verbrauchte Verlust 2004 nochmals zu Unrecht in Abzug gebracht. Die doppelte Verrechnung des Verlustes erfolgte ebenso in den Folgejahren durch Fortführen dieses Fehlers.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde der Verlustabzug ab 2004 nachberechnet und es kam die neue Tatsache hervor, dass, wie vor bezeichnet, die vortragsfähigen Verluste gemäß

§ 9 Abs 6 KStG 1988 ab dem Jahr 2004 im Körperschaftssteuerbescheid Gruppe des jeweiligen Jahres bereits verbraucht wurden.

Durch die fehlerhafte Eingabe in der Kennzahl 681 und die laufende Hinzurechnung der nachfolgenden Verluste zu dieser Kennzahl ergab sich, dass bei den Gewinnen aus der Gruppenzeit, somit die Jahre 2007 sowie 2010 bis 2016 nochmals zu Unrecht die Verluste in Abzug gebracht wurden. Dass diese Verluste bereits verbraucht wurden und aufgrund der fortlaufenden Berechnung der Kennzahl 681 war die doppelte Verrechnung des Verlustes der Abgabenbehörde weder aus den Erklärungen der Firma BF erkennbar, noch im Steuerakt der jeweiligen Veranlagungsjahre ersichtlich.

Erst im Zuge der nachprüfenden Berechnung im Rahmen des Verlustabzuges ab 2004 im Rahmen der Betriebsprüfung kam die neue Tatsache hervor, dass der fortlaufende Verlustabzug falsch bzw. doppelt verrechnet wurde. Dies war im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Feststellungsbescheide 2012 bis 2015 der Abgabenbehörde nicht bekannt und es war daher das Verfahren gemäß § 303 Abs 1 BAO wiederaufzunehmen. (...) In der Tz 1 wird ausführlich das Hervorkommen der neuen Tatsache aufgrund der prüfungsbedingten Nachberechnung, nämlich der nochmalig zu Unrecht gewährte Verlustabzug bei den Feststellungsbescheiden der Fa. BF für die Jahre 2012 bis 2016, dargelegt und festgestellt.

Für die Ermessensübung war entscheidend, dass im Zuge der Betriebsprüfung Feststellungen von erheblichem Ausmaß, getroffen wurden. Insbesondere waren die Feststellungsbescheide der Fa. BF für 2012 bis 2016 dahingehend richtigzustellen, dass der zu Unrecht nochmals gewährte Verlustabzug gestrichen wurde:

Körperschaftssteuer Verlustabzug

2012: -31.031,56 Euro

2013: -47.296,48 Euro

2014: -68.961,27 Euro

2015: -132.719,94 Euro

2016: -164.286,77 Euro

Ebenso wurde der verbleibende unrichtige Verlustabzug für das Jahr 2017 und Folgejahre in Höhe von € 1.059.688,18 gestrichen. Angesichts dieser Unrichtigkeit der Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012 bis 2015 sind berechnete Interessen der BF, die in der Lage wären, diese Ermessensübung aufgrund von Billigkeitsüberlegungen zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu treffen, nach dem Willen des Gesetzgebers nicht gegeben, dies auch vor allem im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Daher war bei der Vornahme der Wiederaufnahme dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit, der auf die Herstellung der Rechtsrichtigkeit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerichtet ist, gegenüber dem Prinzip der Billigkeit, das insbesondere die Partei in ihrem Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit des Bescheides stützen soll, der Vorrang einzuräumen. Ergänzend wird angeführt, dass ein grundsätzlich begründeter Bescheid zusätzlich ergänzt bzw. richtig gestellt werden kann; es darf bloß kein anderer

(neuer) Wiederaufnahmegrund herangezogen werden (vgl. VwGH vom 26.04.2012, 2009/15/0119, VwGH vom 28.02.2012, 2008/15/0005, VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0124 ua).

Da die materialrechtliche Richtigkeit der Feststellungsbescheide 2012 bis 2015 hinsichtlich der getroffenen Feststellungen laut Prüfungsbericht vom 30.10.2018 unbestritten bleibt und sich Ihre Beschwerde vom 13.12.2018 auf die formalrechtlichen Gründe der Bescheide über die Wiederaufnahme beziehen, erübrigt sich eine nochmalige Prüfung und Begründung der getroffenen Feststellungen hinsichtlich der Feststellungsbescheide 2012 bis 2015. Aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsache im Rahmen der abgabenrechtlichen Prüfung, welche Ihren Abschluss mit der Niederschrift vom 24.10.2018 bzw. dem Prüfungsbericht vom 30.10.2018, insbesondere die Feststellungen in der Tz 1, gefunden hat, nämlich die doppelte Verrechnung der Verluste (Kennziffer 681) insbesondere in den Jahren 2012 bis 2016, waren die Feststellungsbescheide 2012 bis 2015 amtswegig wiederaufzunehmen, da dies aufgrund der fehlerhaften Eingabe der Kennziffer 681 (Verlustabzug) im Jahr 2007 und die laufende Hinzurechnung der nachfolgenden Verluste und doppelte Berücksichtigung im Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung nicht bekannt und erkennbar war und erst im Zuge der nachprüfenden Berechnung im Rahmen der Abgabenprüfung festgestellt werden konnte. Ihre Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2012 bis 2015 sowie Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012 bis 2015 wurden nochmals überprüft und für richtig befunden. Ihre Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen."

Nach einer Fristverlängerung der Einbringungsfrist für den Vorlageantrag, beantragte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 14.08.2019 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Dazu führte die Beschwerdeführerin - soweit entscheidungsrelevant - aus:

"Grundsätzlich beziehen wir uns auf die bereits in der Beschwerde vom 13.12.2018 angeführte Begründung. Darüber hinaus bzw. ergänzend führen wir aus wie folgt: (...)

Kein Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweise: Sind die Angaben in einem Bescheid derart mangelhaft, dass gar kein Wiederaufnahmegrund hinlänglich deutlich ausgemacht werden kann, so ist dieser Fehler in einem nachfolgenden Beschwerdeverfahren nicht mehr behebbar (BFG 9.7.2018, RV/7102639/2013). Darüber hinaus ist eine Wiederaufnahme nicht zulässig, wenn der Behörde der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie schon im wiederaufzunehmenden Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hatte können. Wenn das Finanzamt bei Erlassung des ursprünglichen Bescheides bereits bekannte Tatsachen nicht oder unzutreffend gewürdigt und daher eine rechtswidrige Erledigung ausgefertigt hat, ändert das nichts an der möglichen Entscheidungswesentlichkeit anderer erst später aufgekommener Tatsachen. Im gegenständlichen Verfahren liegen jedoch keine anderen erst später aufgekommenen Tatsachen vor. Der Verlustvortrag war dem Finanzamt zum Zeitpunkt der ursprünglichen

Bescheiderlassung bekannt. Wir weisen daraufhin, dass der Verlustabzug von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen ist, in welchem der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der anderen Sonderausgaben einen positiven Betrag ergibt (Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG 18 Rz 282/2).

Die in der Bescheidbegründung vom 12.07.2019 ausgeführte fehlerhafte Eingabe der Kennziffer 681 (Verlustabzug) erfolgte stets durch die Finanzverwaltung selbst. Wir legen hierzu exemplarisch den Auszug der Körperschaftsteuererklärung 2007 bei (Beilage ./1). Aus dieser ist ersichtlich, dass die BF keine Einflussmöglichkeit auf die Eingabe der Kennziffer 681 hatte, daher ist diese Eingabe auch nicht der BF zuzurechnen. Daher stellen das fehlerhafte Verhalten des Finanzamtes, die nicht korrekte Berücksichtigung des Verlustvortrages in der Kennziffer 681 und das Hervorkommen dieses Irrtums keine neuen Tatsachen dar und sind die Wiederaufnahmebescheide betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012-2015 rechtswidrig.

Begehren: Aus den oben angeführten Gründen begehren wir die ersatzlose Aufhebung der gegenständlich angefochtenen Bescheide."

Mit Schreiben vom 10.12.2019 legte die belangte Behörde die Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vor. Im Vorlagebericht begründete die belangte Behörde - entscheidungsrelevant und zusätzlich zur Begründung der Beschwerdevorentscheidung - wie folgt: " (...) Wie auch im Beschwerdebegehren angeführt, hat die BF keine Einflussmöglichkeiten auf die fortlaufende Eingabe der Kennziffer 681, wodurch die fehlerhafte Berechnung für das Jahr 2007 sowie 2010 bis 2016 im Zeitpunkt der Bescheiderlassung für das jeweilige Veranlagungsjahr der Abgabenbehörde nicht ersichtlich und bekannt war. (...)

Aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsache im Rahmen der abgabenrechtlichen Prüfung, welche Ihren Abschluss mit der Niederschrift vom 24.10.2018 bzw. dem Prüfungsbericht vom 30.10.2018, insbesondere die Feststellungen in der Tz1, gefunden hat, nämlich die doppelte Verrechnung der Verluste (Kennziffer 681) insbesondere in den Jahren 2012 bis 2016, waren die Feststellungsbescheide 2012 bis 2015 amtswegig wiederaufzunehmen, da dies aufgrund der fehlerhaften Eingabe der Kennziffer 681 (Verlustabzug) im Jahr 2007 und die laufende Hinzurechnung der nachfolgenden Verluste und doppelte Berücksichtigung im Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung nicht bekannt und erkennbar war und erst im Zuge der nachprüfenden Berechnung im Rahmen der Abgabenprüfung festgestellt werden konnte. Seitens der Behörde wird daher beantragt, das Beschwerdebegehren als unbegründet abzuweisen."

Mit Schreiben vom 07.01.2020 ersuchte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde, wie es zur vorgebrachten "fehlerhaften Eingabe der Kennziffer 681" aus dem Jahr 2011 beim vormaligen Finanzamt gekommen ist und ersuchte um Stellungnahme. Mit Schreiben vom 14.01.2020 beantwortete die belangte Behörde das Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes wie folgt: "Wie aus den beigelegten Unterlagen der Betriebsprüfung ersichtlich, erfolgte im Veranlagungsjahr 2007 eine Fehlercode-

Bearbeitung. Mangels Eingabe in der Kennziffer 681 unterblieb die Verarbeitung und es wurde dies als Fehlercode FC 2007 angezeigt. Der seinerzeitige Bearbeiter hat die Verluste aus 2004 und 2006 zusammengerechnet und in der Kennziffer 681 eingetragen. Dies jedoch irrtümlicherweise, da diese Verluste bereits im Körperschaftssteuerbescheid Gruppe 2005 und 2007 (anderes Jahr, da abweichendes Wirtschaftsjahr beim Gruppenträger) verbraucht wurden. Dadurch wurde im Feststellungsbescheid der Firma BF anteilig der bereits verbrauchte Verlust des Jahres 2004 und 2006 nochmals zu Unrecht in Abzug gebracht. Dies hatte auch zur Folge, dass im Körperschaftssteuerbescheid Gruppe 2008 nicht der erklärte Gewinn in Höhe von € 23.517,80 sondern € 0 angesetzt wurde. Die Eingabe erfolgte daher irrtümlich seitens der Behörde im Zuge der Fehlercodebearbeitung für 2007, die Weiterverrechnung erfolgte in den Folgejahren. Erst im Zuge der Betriebsprüfung wurde der Verlustabzug nachgerechnet und der Irrtum bekannt. Seitens der Firma BF erfolgte hier auch keinerlei Beanstandung des falsch berechneten Verlustabzuges in den jeweiligen Veranlagungsjahren, sodass auch diesbezüglich vorher keine Nachberechnung aus diesem Grunde durchgeführt wurde."

Mit Schreiben vom 17.02.2020 zog die Beschwerdeführerin " die Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung" zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

II. Einleitung:

Im konkreten Fall ist strittig, ob die durch eine fehlerhafte Eingabe in das Verlustvortragsverwaltungssystem des Finanzamtes und die damit erfolgte doppelte Verrechnung von Verlustvorträgen bei der Beschwerdeführerin, einen Wiederaufnahmegrund darstellt.

III. Rechtslage:

Gemäß § 303 Abs 1 lit. b BAO kann von Amts wegen ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, (...) und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

IV. Rechtliche Beurteilung:

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt wird wie folgt festgestellt:

Durch die fehlerhafte Eingabe eines Organes der Finanzverwaltung in die elektronische Verlustdatei wurden durch die belangte Behörde irrtümlicherweise während aufrechter

Gruppenzugehörigkeit einerseits bereits verbrauchte Vorgruppenverluste des Gruppenmitgliedes, der Beschwerdeführerin, und andererseits laufende Verluste beim Gruppenmitglied, der Beschwerdeführerin, die bei der Einkommensermittlung der Gruppe bereits in Vorjahren abgezogen wurden, in Abzug gebracht. Die jeweiligen Bemessungsgrundlagen ergeben sich unstrittig aus den jeweiligen Körperschaftsteuererklärungen der Beschwerdeführerin.

Dieser Sachverhalt wird wie folgt gewürdigt:

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Im konkreten Fall ist die Rechtsfrage zu klären, ob ein Wiederaufnahmegrund gegeben ist.

Hinsichtlich der Beurteilung über das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes neu hervorgekommener Tatsachen ist von Bedeutung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO bezieht sich damit auf den Wissenstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes.

Ausgehend von diesen Ausführungen bedeutet dies in der vorliegenden Beschwerdesache, dass das Neuhervorkommen erheblicher Sachverhaltselemente durch Gegenüberstellung des Wissenstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auf Grund der Körperschaftsteuererklärungen 2012 bis 2015 samt dem vorgelegten Jahresabschlüssen 2012 bis 2015 und dem Wissenstand der Behörde nach der erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung beurteilt werden muss.

Als Voraussetzung für die Verfügung einer Wiederaufnahme von Amts wegen aufgrund des Neuerungsstatbestandes sind insbesondere folgende Kriterien kumulativ zu erfüllen:

Beim neu hervorgekommenen Umstand muss es sich um eine Tatsache iSd. § 303 Abs. 1 lit. b BAO oder um ein Beweismittel iSd. § 303 Abs. 1 lit. b BAO handeln. Auf Beweismittel wird im konkreten Fall nicht näher eingegangen, weil sie nicht als Wiederaufnahmegründe herangezogen wurden. Der Gegensatz zu einem solchen Umstand ist eine rechtliche Beurteilung bzw. Würdigung eines Sachverhaltes. Denn der Sinn der Wiederaufnahme liegt darin, eine durch Bescheid erledigte Angelegenheit in einem neuerlichen Verfahren inhaltlich zu prüfen, wenn der Bescheid, der die abgeschlossene Angelegenheit erledigt hat, *"in seinen Grundlagen im Sachbereich (...) erschüttert"* worden ist (Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, 2911).

Die ständige Rechtsprechung und herrschende Lehre stellen die rechtliche Beurteilung den neu hervorgekommenen Tatsachen, das sind Sachverhaltselemente gegenüber (Ritz, BAO4, § 303 Tz 8 und 9). Die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes ist keine Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO und somit als Wiederaufnahmegrund für den Neuerungsstatbestand jedenfalls ungeeignet (vgl. Ellinger et al., § 303 BAO E 66 mit Verweis auf zahlreiche VwGH-Entscheidungen).

Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch könnte das Ergebnis einer vorgenommenen rechtlichen Würdigung als Tatsache bezeichnet werden. Solche Tatsachen, die zum Bereich der rechtlichen Würdigung gehören, sind aber keine Tatsachen iSd § 303 BAO (Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, 2920).

Voraussetzung für die Beurteilung von Tatsachen als "nova reperta" ist, dass diese Umstände aus der Sicht des wiederaufzunehmenden Verfahrens vor der Erlassung des Bescheides vom 15.11.2018 unbekannt, das bedeutet nicht aktenkundig gewesen sein müssen. Als weitere Voraussetzung für diese Beurteilung bestimmt § 303 Abs. 1 BAO dass *"die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte"*.

Das sich das verlangte Neuhervorkommen von Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO auf den Wissensstand - auf die Abgabenerklärungen und ihre Beilagen - des jeweiligen Veranlagungsjahres beziehen muss, ist im konkreten Fall entscheidend, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren.

Der relevante Sachverhalt ergibt sich im konkreten Fall aus den Körperschaftsteuererklärungen der Beschwerdeführerin. Darin sind sämtliche Sachverhaltselemente zur Beurteilung von steuerlichen Ergebnissen als: 1. verrechenbare Vorgruppenverluste; 2. Verluste des Gruppenmitgliedes während aufrechter Gruppenzugehörigkeit enthalten gewesen, woraus die vorhandenen Verlustvorträge zu berechnen waren. Während der Außenprüfung hat es an diesen Ergebnissen keinerlei Änderungen gegeben. Die Außenprüfung hat außer zur in TZ. 1 zum Verlustvortrag getroffenen Feststellung in den beschwerdegegenständlichen Jahren keine weitere Feststellung getroffen.

Wie die Beschwerdeführerin vorbringt, ist gem. § 18 EStG der Verlustabzug von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen, in welchem der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der anderen Sonderausgaben einen positiven Betrag ergibt (Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG 18 Rz 282/2).

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Der Eingabefehler des Finanzamtes bewirkte im konkreten Fall, dass die falsche Zusammenrechnung von Verlusten zu einer Verrechnung von einem laufenden Verlust während aufrechter Gruppenzugehörigkeit als Vorgruppenverlust auf Ebene der Beschwerdeführerin sowie bei der Gruppenträgerin geführt hat. Somit handelt es sich bei der TZ.1 Verlustvorträge nicht um eine neu hervorgekommene Tatsache, sondern allenfalls um eine vorgenommene rechtliche Beurteilung bzw. um eine versuchte Berichtigung eines Eingabefehlers durch die Außenprüfung.

Da somit der vom Finanzamt angeführte Wiederaufnahmegrund nicht vorliegt, war die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtswidrig. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor, hat die Rechtsmittelbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos zu beheben (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108; VwGH 17.04.2008, 2007/15/0062; VwGH 28.01.2015, 2010/13/0192; VwGH 29.01.2015, 2012/15/0153).

Anzumerken ist, dass der Gesetzgeber für die Korrektur von Eingabefehlern bzw. Rechenfehlern mit § 293 BAO eine eigene Bestimmung geschaffen hat, deren Anwendung gem. § 302 Abs. 2 lit. a BAO bis zum Ablauf der Verjährungsfrist und darüber hinaus innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides zulässig ist.

Aus den oben genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision nicht zulässig, da es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Erkenntnis folgt der ständigen, einheitlichen, in diesem Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Würdigung des den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegenden Sachverhalts, stellt in Hinblick auf die Wiederaufnahme keine Rechtsfrage dar, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Wien, am 26. Februar 2020