

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***SenV***, den Richter ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi1*** und ***LRi2*** in der Beschwerdesache ***K*** GesmbH, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Theiss Puchinger Steuerberatungs und Wirtschaftsprüfungs GmbH, Brucknerstraße 8 Tür 9, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 10. November 2016 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 2. November 2016 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. November 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin ist eine am 20.3.2007 (als ***A*** GmbH) gegründete Gesellschaft m.b.H., die noch am selben Tag von der zum ***D***-Konzern gehörigen ***B*** GmbH erworben wurde. Am 19.4.2007, um 13.17 Uhr, hat die Beschwerdeführerin ihrerseits drei österreichische Gesellschaften von der ***C*** GmbH um einen Kaufpreis von ***5*** Euro gekauft.
2. Im Zuge einer Außenprüfung betreffend die Jahre 2007 bis 2009 durch die Großbetriebsprüfung wurde von der Prüferin festgestellt, dass der Erwerb der drei österreichischen Gesellschaften nicht von einem fremden Dritten erfolgt sei, weil die Käuferin des Gesamtkonzerns aufgrund der Vereinbarung vom 14.2.2007 eine derart starke rechtliche

und wirtschaftliche Position gehabt hätte, dass ihr das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen bereits mit diesem Datum und nicht erst mit der tatsächlichen Übertragung der Anteile am 19.4.2007, um 13.20 Uhr, zuzurechnen sei.

Daraus ergebe sich, dass die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 nicht zulässig sei.

Zudem seien nach der Rechtsprechung (VwGH vom 30.3.1953, 565/51, und VwGH vom 23.10.1984, 83/14/0257) Kapitalgesellschaften mit jenem Eigenkapital auszustatten, das sie für die Erfüllung der ihnen übertragenen Aufgaben benötigten. Es sei zum Zeitpunkt des Kaufes der Gesellschaften die Eigenkapitalquote (0,03 %) der Beschwerdeführerin so gering gewesen, dass weder eine Finanzierung über einen fremden Dritten noch eine Haftungsübernahme durch einen fremden Dritten möglich gewesen wäre. Der einzig verwertbare Vermögenswert, die angeschafften Gesellschaftsanteile, hätten der darlehensgebenden Bank bereits als Sicherheit gedient und der Haftende hätte im Fall der Inanspruchnahme mangels verwertbaren Vermögens des Primärschuldners keine Rückgriffsmöglichkeit gehabt. Eine übliche Eigenkapitalausstattung werde mit 30 % geschätzt, der Zinsaufwand nur zu 70 % anerkannt.

Zuletzt stelle das der Abgabepflichtigen im Dezember 2007 verrechnete Disagio in Höhe von ca. ***6*** Euro keinen abzugsfähigen Zinsaufwand dar, weil das rechtliche Schicksal des Disagios sich bei vorzeitiger Rückzahlung des Darlehens von jenem der Zinszahlungen unterscheide (keine Rückzahlbarkeit des Disagios).

3. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren am 15.3.2012 neue Bescheide betreffend Feststellung Gruppenträger 2008 und 2009.

4. Auch die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2011 und 2012 wurden vom Finanzamt am 13.12.2013 auf Basis dieser Betriebsprüfung (und von den Erklärungen abweichend) erlassen.

5. Als Ergebnis einer weiteren Betriebsprüfung, zusammengefasst im Bericht vom 30.9.2016, der in den steuerlichen Feststellungen fast deckungsgleich zum Bericht betreffend die Jahre 2007 bis 2009 war, wurde das mit Bescheid vom 2.11.2011 erklärungsgemäß abgeschlossene Verfahren betreffend Gruppenträger 2010 am 2.11.2016 wiederaufgenommen und am selben Tag ein abgeänderter Sachbescheid erlassen.

6. Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 10.11.2016, in der als Begründung auf das (bereits) in den Beschwerdeverfahren betreffend die Jahre 2007 bis 2009 in Hinblick auf Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung und die Abzugsfähigkeit des Zinsaufwands sowie des Disagios erstattete Vorbringen verwiesen wurde. Zudem wurde die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

7. In der am 24.11.2022 durchgeführten Verhandlung wurde von der Beschwerdeführerin ergänzend vorgebracht, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zulässig (gewesen) sei, weil zur Begründung auf einen Betriebsprüfungsbericht verwiesen werde, der für das Jahr 2010 nicht existiere.

Vom Vertreter des Finanzamts wurde dem entgegengehalten, dass ein Verweis auf den Prüfungsbericht ausreiche und die Beschwerdeführerin gewusst habe, um was es gehe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Nach Durchführung einer Betriebsprüfung wurde von Seiten des Finanzamts das Verfahren betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010 wiederaufgenommen und ein neuer Feststellungsbescheid Gruppenträger für 2010 erlassen.

2. Der Wiederaufnahmebescheid vom 2.11.2016 wurde folgendermaßen begründet:

„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.“

3. Die Begründung des Sachbescheides vom 2.11.2016 lautet:

„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

4. Der (in zeitlicher Nähe erstellte) Prüfungsbericht vom 30.9.2016 grenzt – laut dem Deckblatt auf Seite 1 - den Prüfungszeitraum auf die Jahre 2012 – 2014 ein. Dem entgegenstehend wurden auch Feststellungen getroffen, die die Jahre 2010 und 2011 betreffen.

5. Auf die Durchführung einer Schlussbesprechung wurde von Seiten der Beschwerdeführerin verzichtet (vgl. BP-Bericht S 9), sodass keine Niederschrift existiert.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist dem vorgelegten Akt zu entnehmen und ist zwischen den Parteien unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

1. Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO (in der Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder 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.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen die Sache, über die das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, mit Hinweis auf die Vorjudikatur).

2. Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten. Erst diese macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar und ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung (vgl. *Beiser, Steuern*¹⁷, Tz 761).

Nach *Ritz* (BAO⁷, § 93 Tz 15) ist es zulässig, sich in einer Begründung auf der Partei zugegangene Erledigungsentwürfe zu beziehen (VwGH vom 4.3.1987, 85/13/0195), ebenso auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung (VwGH vom 22.11.2012, 2012/15/0172).

Auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht (Bericht iSd § 150) und auf Äußerungen der Prüfungsorgane im Verwaltungsverfahren (in der Begründung einer Rechtsmittelentscheidung)

ist zulässig, wenn dieser Bericht den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt und dort auch alle im Rechtsmittelverfahren vorgetragenen Argumente nachvollziehbar in zusammengefasster Darstellung widerlegt werden (VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0200; VwGH vom 27.5.1998, 95/13/0282).

3. Nach der Judikatur des VwGH (vgl. u.a. VwGH vom 29.1.2015, 2012/15/0030) ist es also grundsätzlich ausreichend, zur Begründung eines Wiederaufnahmebescheides auf die Niederschrift oder den Prüfungsbericht zu verweisen.

Allerdings ist nach Ansicht des Senates von Seiten des Finanzamts dabei ein Mindestmaß an formalen Kriterien einzuhalten, um Unklarheiten auszuschließen. Im Beschwerdefall wurde auf einen Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung verwiesen, der weder durch Angabe des Datums des Prüfungsberichts noch der Auftragsbuchnummer der Betriebsprüfung konkretisiert wurde. Auf dem Deckblatt des – in zeitlicher Nähe zugegangenen - Prüfungsberichts wurden als Prüfungszeitraum die Jahre 2012 bis 2014 angegeben. Eine „abgabenbehördliche Prüfung“ betreffend das Beschwerdejahr 2010 hat dementsprechend nicht stattgefunden, weshalb zur Begründung des Wiederaufnahmebescheids nicht auf einen Prüfungsbericht verwiesen werden konnte.

Auch wenn der Beschwerdeführerin bekannt gewesen sein sollte, dass die Jahre 2010 und 2011 in der Prüfung thematisiert wurden, muss nicht zwingend damit gerechnet werden, dass in diesen Jahren Änderungen der Bescheide erfolgen werden. Diesbezügliche Feststellungen in einen Prüfungsbericht zu integrieren, der die Prüfung eines anderen Zeitraums betrifft, erscheint dem Senat als (rechtlich) nicht zulässig.

Nach der (ständigen) VwGH-Judikatur (u.a. VwGH vom 13.10.2022, Ro 2022/15/0016) sind Wiederaufnahmebescheide, in denen betreffend die Wiederaufnahmegründe auf keine oder die falsche Textziffer verwiesen wurde, aufzuheben.

Nichts Anderes kann im Beschwerdefall gelten, weil vom Finanzamt auf (irgend-)einen Prüfungsbericht verwiesen wurde, und der in zeitlicher Nähe erstellte Prüfungsbericht einen Prüfungszeitraum umfasste, in dem das Beschwerdejahr nicht enthalten war.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis orientiert sich an der Rechtsprechung des VwGH in Zusammenhang mit der Begründung der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 7. August 2023