

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri***

in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*****Bf2-Adr***, und ***Bf2***,
Bf2-Adr,

betreffend den Bescheid des ***FA*** vom 15. Oktober 2014

hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens zum Feststellungsbescheid Gruppenmitglied
2005, Steuernummer ***BF1StNr1***,

nach am 05.09.2023 im Beisein der Schriftführerin ***1*** durchgeführter mündlicher
Verhandlung

zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer Betriebsprüfung, die bei der beschwerdeführenden Gesellschaft betreffend die Jahre 2005-2009 durchgeführt wurde, kam es zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens im Hinblick auf den Bescheid betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2005 (auf die

Ausführungen zum gleichgelagerten Sachverhalt betreffend ***2*** GmbH, ***3***, wird hingewiesen).

Grund für die Wiederaufnahme ist entsprechend **Tz 1** des Betriebsprüfungsberichts vom 11.09.2014, auf den im Wiederaufnahmebescheid verwiesen wird, eine zu Unrecht vorgenommene außerbücherliche Kürzung i.H.v. € 100.000. Der unter Tz 1 dargestellte Sachverhalt sei erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden.

In ihrer gegen den Wiederaufnahmebescheid gerichteten **Beschwerde** brachte die Gesellschaft durch ihre steuerliche Vertretung innerhalb erstreckter Frist vor:

Es werde die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides begehrt. Der Spruch des angefochtenen Bescheides enthalte keine Angabe des herangezogenen Wiederaufnahmetatbestandes. Auch die Begründung des angefochtenen Bescheides gebe keine Auskunft darüber, welcher Wiederaufnahmetatbestand tatsächlich herangezogen worden sei. Die Bescheidbegründung verweise auf den bezughabenden BP-Bericht. Im letzten Absatz der **Tz 1** werde festgehalten, dass der Neuerungstatbestand herangezogen worden sei.

Es sei mit der „Vor-BP“ (Anm.: Prüfungszeitraum 1999-2002) eine Vereinbarung getroffen worden, die die Position „Baukosten Busplatz“ enthalte.

Der Inhalt und die Umstände der Vereinbarungen mit der Vor-Betriebsprüfung seien daher der Großbetriebsprüfung und damit auch der zuständigen Abgabenbehörde, die sich die Handlungen und den Kenntnisstand der Großbetriebsprüfung anrechnen lassen müsse, bekannt. Es treffe nicht zu, dass diese Sachverhaltselemente erst im Zuge der Außenprüfung (Anm.: Für die Jahre 2005-2009) bekannt geworden seien. Daher sei der Tatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht erfüllt.

Darüber hinaus handle es sich bei der Verfügung einer Wiederaufnahme des Verfahrens um eine **Ermessensentscheidung**, welche zu begründen sei und eine Interessenabwägung zwischen den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit und jenen der Billigkeit beinhalten müsse. Gegenständlich sei lediglich formelhaft ausgeführt worden, dass eine Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen erfolgt sei.

Die Vor-Betriebsprüfung sei mit einem „Vergleich“ abgeschlossen worden, die darin ausgehandelten pauschalen Abgabebeträge seien seitens der geprüften Unternehmungen tatsächlich in vollem Umfang bezahlt worden. Es liege daher im berechtigten Interesse der Partei, dass auch seitens der Abgabenbehörde die übernommenen Verpflichtungen eingehalten würden. Dies sei unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben im Sinne der geltenden Gesetzeslage geboten. Gegenständlich liege eine Verletzung von Treu und Glauben vor.

Es erging eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**, in welcher ausgeführt wurde:

Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides enthalte Hinweise auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht. Der Prüfungsbericht vom 11.09.2014 verweise unter dem Punkt „Prüfungsabschluss“ auf die in **Tz 1** getroffenen Feststellungen. Darin werde erläutert, dass die beschwerdeführende Gesellschaft im Streitjahr fiktive Betriebsausgaben in der Höhe von € 100.000 gewinnmindernd angesetzt habe und dieser Ansatz nunmehr zu korrigieren sei.

Die Einwendungen in der Beschwerde seien nicht zielführend, weil nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen sei, d. h., dass es darauf ankomme, ob der Abgabenbehörde der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (die Abgabenbehörde führte dazu höchstgerichtlicher Judikate an).

Das Hervorkommen der neuen Tatsachen oder Beweismittel sei somit aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens, nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen.

Das zuständige Veranlagungsteam habe weder aus den Inhalten der Abgabenerklärungen noch aus ihren Beilagen im Zeitpunkt der Erlassung des wiederaufgenommenen Erstbescheides ersehen können, dass die beschwerdeführende Gesellschaft im Jahr 2005 fiktive Betriebsausgaben in der Höhe von € 100.000 erfolgswirksam angesetzt habe. Auch das Heranziehen des gesamten Inhaltes des Veranlagungsaktes, d. h., auch des Außenprüfungsberichtes zur ABNr. *****4***** betreffend den Zeitraum 1999-2002, führe zu keinem anderen Ergebnis, weil auch dort jene, die Wiederaufnahme des Verfahrens begründende Tatsache im Hinblick auf den Ansatz von fiktiven Betriebsausgaben, nicht aufscheine.

Vielmehr habe die abgabenfestsetzende Stelle des Finanzamtes *****5***** ihre Kenntnis über diesen Ansatz erst nach der durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2005-2009 mit dem Erhalt des Prüfungsberichtes erlangt, also jedenfalls nach Ergehen des wieder aufgenommenen Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2005 vom 17.01.2007. Es müsse sich daher die bescheiderlassende Stelle das entscheidungswesentliche Faktum - den Ansatz von fiktiven Betriebsausgaben im Jahr 2005 - nicht als bekannt zurechnen lassen.

Wenn auch der Umstand, dass im Jahr 2005 tatsächlich nicht angefallene Betriebsausgaben gewinnmindernd angesetzt werden sollten, im Zuge der Außenprüfung 1999-2002 den Betriebsprüfern bekannt gewesen sei, sei dieser Umstand für die Frage der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens im Zuge der späteren Betriebsprüfung (Anm.: Für 2005-2009)

nicht erheblich. Der zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigende Neuerungstatbestand liege daher vor.

Was das **Ermessen** betreffe, spreche der Umstand, dass tatsächlich nicht angefallene Betriebsausgaben berücksichtigt worden seien, gerade für eine Wiederaufnahme des Verfahrens und nicht dagegen. Die Ermittlung einer steuerlichen Bemessungsgrundlage sei nur unter Zugrundelegung eines tatsächlich eingetretenen Sachverhaltes zulässig. Es sei nicht ersichtlich, weshalb durch die Korrektur eines fehlerhaften, objektiv falschen Ansatzes die Gesellschaft unbillig belastet sein sollte. Auch wenn ein solcher Ansatz im Einvernehmen mit einer Außenprüfung erfolgt sei, könne nicht auf die Rechtsbeständigkeit dieser Vorgangsweise vertraut werden. Ein diesbezüglicher Vertrauensschutz sei nicht begründbar.

Die beschwerdeführende Gesellschaft brachte in der Folge einen **Antrag auf Vorlage** ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein und erläuterte:

In der Beschwerdevorentscheidung sei ausgeführt worden, bei dem Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO komme es auf den Wissensstand (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres an. Entscheidend sei, ob der abgabenfestsetzende Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren.

Dazu verwies die steuerliche Vertretung auf *Stoll*, der ausführe, dass Kenntnisse der Betriebsprüfer und ähnlicher Organe, die als Hilfsorgane der Veranlagungsstellen tätig seien, den Stellen zugerechnet würden, für die sie ihre Tätigkeit ausübten. Ein Versäumnis der Weitergabe von Tatsachenfeststellungen treffe insofern die Dienststelle, die nicht berechtigt sei, das spätere Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln als Wiederaufnahmegrund geltend zu machen.

Die Betriebsprüfung sei lediglich ein „Subunternehmer“ der Abgabenbehörde, dies bedeute, was die Betriebsprüfung wisse, müsse sich auch die Abgabenbehörde zurechnen lassen. Die Abgabenbehörde sei daher gegenständlich in Kenntnis aller entscheidungsrelevanten Sachverhaltselemente gewesen. Kommunikationsdefizite zwischen Groß-BP und Abgabenbehörde seien für den Abgabepflichtigen irrelevant.

Die bezughabende Vereinbarung zwischen steuerlicher Vertretung und Groß-BP sei im Jahr 2005 getroffen worden und dazu am 31.01.2016 (gemeint ist wohl: 31.01.**2006**) ein Aktenvermerk angelegt worden. Aus dem BP-Akt gehe daher hervor, dass die Rückkorrektur durch den Abzug von Betriebsausgaben im Jahr 2005 zu erfolgen habe. Der VwGH habe in seiner Judikatur nicht auf die „abgabenfestsetzende Stelle“ Bezug genommen, sondern auf das jeweilige Verfahren. Ein Abstellen auf die „abgabenfestsetzende Stelle“ würde Zufälligkeiten oder gar verfahrensrechtlichem Missbrauch Tür und Tor öffnen. Es sei insoweit auch unerheblich, wenn in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt werde, dass sich aus dem

BP- Bericht für den Zeitraum 1999-2002 der gegenständliche Sachverhalt nicht ergäbe – die Abgabenbehörde müsse sich den Kenntnisstand der Betriebsprüfung zurechnen lassen. Auf die Weitergabe einer Information von der Betriebsprüfung an die Abgabenbehörde komme es nicht an.

Zum **Ermessen** sei, wie schon in der Beschwerde ausgeführt, vorzubringen, dass eine Begründung der Ermessensübung fehle. In der Beschwerdevorentscheidung habe die Abgabenbehörde versucht, eine Begründung „nachzuschieben“, indem sie ausgeführt habe, dass der Ansatz fiktiver Betriebsausgaben objektiv unrichtig sei. Der Grundsatz von Treu und Glauben können nicht verletzt worden sein, wenn auf den Fortbestand eines objektiv falschen Ergebnisses vertraut würde. Dies möge zwar richtig sein, damit sei allerdings die Frage der Billigkeit nicht beantwortet. Offen sei daher eine Überprüfung dahingehend, ob Unbilligkeit im Sinne des § 20 vorliege.

Auf die Ermittlungen, welche die Richterin zu einem gleichgelagerten Sachverhalt betreffend die beschwerdeführende Gesellschaft *****2*** GmbH** hinsichtlich der auch gegenständlich relevanten Papiere **„Übersicht Aufteilung BP-Ergebnisse“ vom 07.12.2005 sowie „Steuerliche Hinzurechnungen/Kürzungen 2005, Beilage IV“** im Vorhaltswege mit dem FAG durchgeführt hat, wird, ebenso wie auf den **Erörterungstermin vom 04.07.2023** mit Dokumentenvorlage durch den steuerlichen Vertreter, den Vorhalt an das Finanzamt vom 17.03.2023 zum **Thema der Skartierungsmodalitäten**, die **mündliche Verhandlung** vor dem BFG am 05.09.2023 sowie die **Zeugeneinvernahme** des Betriebsprüfers *****8*** ***9***** vom 12.09.2023 verwiesen.

Die Ergebnisse dieser Ermittlungsschritte wurden der vorliegenden Beweiswürdigung zugrundegelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Vorgeschichte Betriebsprüfung 1999-2002:

- In den Jahren 2003-2006 fand eine Großbetriebsprüfung für den Prüfungszeitraum 1999-2002 bei der „historischen *****6***-Gruppe**“, zu der auch die beschwerdeführende Gesellschaft gehört, statt.
- Die Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde im Dezember 2005 oder später durch die Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaft und der Großbetriebsprüfung unterfertigt.
- Der BP-Bericht stammt vom 10.03.2006.

- Als Prüfungsergebnis wurde im Einvernehmen zwischen den Parteien ein Abgabebetrag von pauschal € 2,5 Millionen herausgearbeitet, der zum größten Teil als Kapitalertragsteuer auf mehrere Gesellschaften verteilt vorgeschrieben werden sollte.
- Die KEST-Festsetzung wird unter Tz 2 des Betriebsprüfungsberichts dargestellt.
- Im Zuge der Betriebsprüfung wurde in der Folge Einvernehmen über eine Steuerermäßigung (Reduzierung der Bemessungsgrundlage für die KöSt) in der Weise erzielt, dass, verteilt auf die ***6*** Gesellschaften ***2***, ***6*** ***15*** Bau und ***6*** WoPro, insgesamt € 400.000,00 unter dem Titel „außerbücherliche Erhöhung Wareneinsatz“ im Jahr 2005 in Abzug gebracht werden sollten.
- Bei der beschwerdeführenden Gesellschaft wirkte sich diese „Gegenkorrektur Steuerwirkung“ als ein Weniger von € 100.000 unter dem Titel „Baukosten Busplatz laut BP“, d. h. ein Weniger an KöSt von € 25.000, aus.
- Das gesamte Ergebnis der Betriebsprüfung betreffend alle Kapitalgesellschaften der ***6*** Gruppe (***6***-, ***17***-, ***18***- und ***19***-Gesellschaften) wurde durch den steuerlichen Vertreter in dem Papier „Übersicht Aufteilung BP-Ergebnisse“ vom 07.12.2005 einschließlich der Gegenkorrektur Steuerwirkung tabellarisch dargestellt.
- Der steuerliche Vertreter überreichte das Papier „Übersicht Aufteilung BP-Ergebnisse“ am 08.12.2005 dem Prüfer ***8*** ***9*** in dessen Büro.
- Ergänzend und auf die KEG's bezogen, legte der steuerliche Vertreter einen Aktenvermerk vom 31.01.2006 an, der laut Verteiler auch dem Finanzamt übermittelt wurde.
- Bei der beschwerdeführenden Gesellschaft wurde am 13.03.2006 mit dem Geschäftsfälle-Code 46 („Buchung einer Festsetzung von selbst zu berechnenden/abzuführenden Abgabenschuldigkeiten“) eine Kapitalertragsteuerschuld für 2002 in Höhe von € 100.000,00 gebucht.
- Am 05.04.2006 scheint auf dem Abgabekonto - gemeinsam mit anderen Abgabenschuldigkeiten - die Entrichtung des Betrages durch die beschwerdeführende Gesellschaft auf.
- Großbetriebsprüfer für 1999-2002 waren ***7*** und ***8*** ***9***.
- Steuerlicher Vertreter war ***12***.

Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft:

- Am 30.07.2013 und am 03.09.2013 langten eine Sachverhaltsdarstellung und eine dazu erstattete Ergänzung durch den damaligen österreichweiten Leiter der Großbetriebsprüfung zum Prüfungsverfahren „***6***-Gruppe“ bei der Staatsanwaltschaft ***5*** ein.
- Es wurden darin Bedenken gegen die zwischen den Vertretern der Großbetriebsprüfung und der beschwerdeführenden Gesellschaften ausgearbeitete Pauschallösung sowie

der Verdacht auf Verwirklichung des Tatbestandes gemäß § 302 Abs. 1 und Abs. 2 Z. 2 StGB in Bezug auf den damaligen Leiter der Großbetriebsprüfung ***5*** und einen Betriebsprüfer thematisiert.

- Nach Einvernahmen der Beschuldigten und Erstattung eines Abschlussberichtes durch das Landeskriminalamt erließ die Staatsanwaltschaft ***5*** eine Mitteilung der Einstellungsgründe gemäß § 194 Abs. 2 StPO.
- Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaften stellten einen Fortführungsantrag, zu welchem die Staatsanwaltschaft ***5*** mit Schriftsatz am 30.01.2018 eine Stellungnahme erstattete.
- Mit Beschluss des Landesgerichtes ***5*** vom ***10*** wurde der Antrag auf Fortführung des Ermittlungsverfahrens gegen die oben genannten Großbetriebsprüfer wegen des Verbrechens des Missbrauchs der Amtsgewalt nach § 302 Abs. 1 und 2 StGB abgewiesen.

Zeitraum zwischen den Betriebsprüfungen:

- Der in Streit stehende Bescheid Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 wurde am 17.01.2007 erlassen.

Betriebsprüfung 2005-2009:

- Beginn der Außenprüfung bei der beschwerdeführenden Gesellschaft betreffend die Jahre 2005-2009 war der 09.02.2011, der abschließende Bericht über das Prüfungsergebnis stammt vom 11.09.2014.
- Es kam in diesem Zuge zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2005.
- Als Wiederaufnahmegrund gemäß Tz 1 wurden unter der Bezeichnung „fiktive Betriebsausgaben“ die im Jahr 2005 vorgenommenen außerbücherliche Kürzung i.H.v. € 100.000 (siehe oben, „außerbücherliche Erhöhung Wareneinsatz“, „Baukosten Busplatz“) geltend gemacht.
- Gemäß Betriebsprüfungsbericht wurden diese „fiktiven Betriebsausgaben“ erst im Zuge der Außenprüfung für 2005-2009 bekannt, insbesondere durch die im Prüfungsverlauf abverlangte Aufstellung über die steuerlichen Hinzurechnungen/Kürzungen (Anm: Papier b) laut Vorhalt an FAG vom 23.04.2023) und durch Einsicht in das Rechenwerk.
- Die Aufstellung steuerliche Hinzurechnungen/Kürzungen 2005 weist unter der Überschrift „steuerliche Kürzungen“ aufgegliedert unter anderem die Position Baukostenbusplatz laut BP“ im Betrag von € 100.000 aus.
- Betriebsprüfer für 2005-2009 war ***11***.
- Steuerlicher Vertreter war - ebenso wie schon für 1999-2002 - ***12***.

Zusammenfassung der Daten:

Betriebsprüfung zu den Jahren 1999-2002	2003-2006
Betriebsprüfungsbericht	10.03.2006
Übersicht Aufteilung BP-Ergebnisse, erstellt durch den steuerlichen Vertreter	07.12.2005
Erklärung zu Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 eingelangt	25.10.2006
Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 (angefochtener Bescheid)	17.01.2007
Betriebsprüfung zu den Jahren 2005-2009	2011-2014
BP-Bericht	11.09.2014
Wiederaufnahmebescheid zu Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005	15.10.2014

- Die Steuererklärung für 2005, die zum Feststellungsbescheid Gruppenmitglied vom 17.01.2007 führte, langte am 25.10.2006 elektronisch ein.
- Sie wies unter dem Titel „sonstige Abrechnungen“ einen Betrag von € 107.554,08 aus.
- Die Veranlagung erfolgte antragsgemäß.

2. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung**2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)**

Gemäß **§ 303 Abs. 1 lit. b BAO** 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß **§ 167 Abs. 2 BAO** hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Strittig ist:

a) Liegt hinsichtlich des im BP-Bericht genannten Neuerungstatbestandes (fiktive Betriebsausgaben) tatsächlich eine Neuerung vor, die im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt?

b) Ist der angefochtene Bescheid im Hinblick auf die Ermessensübung entsprechend den Vorschriften der BAO begründet?

Zweck der **Wiederaufnahme** wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, § 303, Rz 11-14).

Keine Wiederaufnahmegründe sind u. a. neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (*Ritz*, BAO⁶, § 300 3Tz 23 mit Hinweisen auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Die Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (*Ritz* aaO, § 303 Tz 62).

Nach Lehre und Rechtsprechung ist in den Spruch des Wiederaufnahmebescheides der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand aufzunehmen. Zur verbreiteten Praxis, in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf Ausführungen in einem Prüfungsbericht zu verweisen, bestehen grundsätzlich keine Bedenken.

Auch ein im Prüfungsbericht enthaltener weiterer Verweis auf bestimmte Textziffern des Berichtes steht einer rechtmäßig verfüigten amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. *Unger* in UFS-Journal, „Möglichkeiten und Grenzen einer amtswegigen Wiederaufnahme“, Februar 2012).

Gegenständlich verweist der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Der Prüfungsbericht vom 11.09.2014 nennt unter der Überschrift „Prüfungsabschluss“ als Fundort für jene Feststellungen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2005 erforderlich machten, die **Tz 1**.

Unter „Auswirkungen bei der ***6*** ***15*** Bau GmbH“ wird dort ausgeführt:

„Die von der Gesellschaft im Jahr 2005 vorgenommene außerbücherliche Kürzung i.H.v. 100.000 ist zu korrigieren. Der geschilderte Sachverhalt wurde erst im Zuge der Außenprüfung der Behörde bekannt, insbesondere durch die im Zuge der Prüfung abverlangten Aufstellungen über die steuerlichen Hinzurechnungen/Kürzungen und durch Einsicht in das Rechenwerk. Diese Umstände bilden neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 BAO ...“

Vorausgeschickt wird:

Nach allen oben wiedergegebenen Ermittlungen sieht es das BFG als erwiesen an, dass die Außenprüfung für die Jahre 1999-2002 nicht mit dem im BP-Bericht aufscheinenden Schlussbesprechungsdatum 19.10.2005 beendet war. Dies geht aus den übereinstimmenden Angaben des steuerlichen Vertreters im Erörterungstermin und des Großbetriebsprüfers ***9*** bei seiner Zeugeneinvernahme hervor, wonach die Niederschrift über die Schlussbesprechung von beiden Seiten frühestens im Dezember 2005 unterfertigt wurde, ohne dass eine formelle Schlussbesprechung abgehalten worden wäre. Zudem hat der steuerliche Vertreter einen entsprechenden Mailwechsel, den er mit dem Prüfer ***9*** geführt hat, im Rahmen des Erörterungstermins dem BFG vorgelegt.

Es waren daher die in der Übersicht Aufteilung BP-Ergebnisse vom 07.12.2005 aufscheinenden Gegenkorrekturen bei drei Gesellschaften der ***6*** Gruppe in Gesamthöhe von € 400.000,00 („außerbücherliche Erhöhung Wareneinsatz“, jeweils für das Jahr 2005) – ebenso wie entsprechende Korrekturen in Gesamthöhe von € 96.000,00 bei den ***19***-, ***17***- und ***18***-Gesellschaften, Teil der Gesamtlösung, die als Ergebnis der Außenprüfung einvernehmlich gefunden wurde.

Nicht zutreffend sind insofern die Ausführungen in Tz 1, Abs. 3, des Betriebsprüfungsberichts vom 11.09.2014 betreffend die Prüfungsjahre 2005-2009, wonach es „nach Prüfungsabschluss“ der Betriebsprüfung 1999-2002 zu Nachverhandlungen mit dem Ziel gekommen wäre, den vereinbarten Abgabebetrag nachträglich zu reduzieren. Auch der Zeuge ***9*** als persönlich befasster Prüfer ist in seiner Einvernahme vor dem BFG der Darstellung, dass „es nach Prüfungsabschluss zu Nachverhandlungen gekommen sei“ ausdrücklich entgegengetreten.

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 13.10.2021, Ra 2021/13/0127, mit Verweisen auf zahlreiche andere höchstgerichtliche Judikate aus:

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, 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. Das

Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Wenn etwa ein Prüfer den konkret relevanten Sachverhalt vor Erlassung des Bescheides der abgabenfestsetzenden Stelle (Veranlagungsabteilung) nicht mitgeteilt hatte, so steht dieses Erkenntnis des Prüfers der Wiederaufnahme nicht entgegen“.

Soweit daher der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung vom 05.09.2023 gerade dieses Erkenntnis zur Untermauerung seiner Rechtsmeinung, wonach sich das Finanzamt das Wissen des Prüfers zurechnen lassen müsse, nennt, kann ihm nicht gefolgt werden und ist insofern auch die im Vorlageantrag zitierte *Stoll*-Kommentarmeinung durch die neuere höchstgerichtliche Judikatur überholt.

Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung für die Jahre 1999-2002 vom 10.03.2006 ist sehr knapp gehalten und enthält keinen Hinweis auf die laut Folgeprüfung als „fiktive Betriebsausgaben“ bezeichnete Gegenkorrektur (außerbücherliche Kürzung) in Höhe von € 100.000 für das Jahr 2005. Abgesehen von einer hier nicht strittigen Tz 1 verweist er unter Tz2 auf die Festsetzung der Kapitalertragsteuer (siehe oben, SV).

Das zentrale Papier „Übersicht Aufteilung BP- Ergebnisse“ wurde wohl nachweislich dem Betriebsprüfer im Dezember 2005 übergeben, befand sich aber nach allen Ermittlungen weder im Finanzamtsakt, noch im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung.

Zweifellos kannten also die namens und auftrags des Finanzamtes tätig werdenden Organe der Großbetriebsprüfung sowie möglicherweise darüber hinaus auch dem Finanzamt angehörende Personen (so wurde etwa laut Verteiler der Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vom 31.01.2006 auch dem Finanzamt übermittelt und trägt dieser auf der Rückseite einen handschriftlichen Vermerk betreffend „Entlastung“, der nach den Ermittlungen durch die Richterin allenfalls einer nicht festgestellten Person aus dem Finanzamt zuzurechnen ist) die Gegenkorrekturen als Teil des Gesamtprüfungsergebnisses vor der hier relevanten Bescheiderlassung vom 17.01.2007. Es hat aber selbst der Betriebsprüfer ***9*** im Zuge seiner Zeugeneinvernahme, auf die verwiesen wird, nicht behauptet, dass der abgabenfestsetzenden Stelle bei Bescheiderlassung die Übersicht Aufteilung BP- Ergebnisse bekannt war.

Dass es der abgabenfestsetzenden Stelle - wie der Zeuge ***9*** zu Bedenken gegeben hat - ohne Weiteres möglich gewesen wäre, durch einen Ergänzungsauftrag oder Bedenkenvorhalt eine Aufgliederung des Betrages „sonstige Abrechnungen“ schon vor Erlassung des Bescheides vom 17.01.2007 einzufordern, steht grundsätzlich einer Wiederaufnahme nicht entgegen, weil nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Unterlassung von Feststellungen eine amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließt (vgl.

etwa VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208). Ein Verschulden der Behörde kann aber bei der Ermessensübung von Bedeutung sein.

Zur Rechtfertigung der Wiederaufnahme genügt daher a priori allein der Umstand, dass der abgabenfestsetzenden Stelle (dem Veranlagungsteam) die Zusammensetzung der Position „sonstige Abrechnungen“ mit dem Teilbetrag „Baukosten Busplatz“ in Höhe von € 100.000 nicht bekannt war.

Die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen hängt aber entsprechend dem Tatbestand gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht nur von der Voraussetzung, dass Tatsachen neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, sondern auch von der weiteren Voraussetzung ab, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens **einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte** (VwGH 28.06.2000, 98/13/0096):

„Die Wiederaufnahmsgründe müssen geeignet sein, einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen. Ob dies der Fall ist, hat die die Wiederaufnahme verfügende Behörde zu beurteilen. Kommt sie bei der Prüfung dieser Frage zum Ergebnis, dass die Wiederaufnahmsgründe nicht geeignet sind, einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen, darf sie die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht verfügen“ (VwGH 26.04.2000, 96/14/0176).

Das Bundesfinanzgericht hatte daher zu überprüfen, ob die im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 2005-2009 bekannt gewordene Aufstellung „Steuerliche Hinzurechnungen/Kürzungen 2005“ mit Aufgliederung der Position „Steuerliche Kürzungen“, € 107.554,08 in u. a. „Baukosten Busplatz“ i.H.v. € 100.000,00, die **Wiederaufnahme** des Verfahrens betreffend das Streitjahr 2005 insofern **rechtfertigt**, als sie einen **im Spruch anderslautenden Bescheid nach sich ziehen musste**.

Wie im Sachverhalt dargestellt, kam es im Zuge der Großbetriebsprüfung für die Jahre 1999-2002 zu einer pauschalen, laut vorliegendem Aktenmaterial als „Vergleich“ bezeichneten Lösung, mit welcher die Betriebsprüfung im Dezember 2005/Jänner 2006 beendet wurde. Dem vorausgegangen waren ca. 20 Prüfungsfeststellungen, aus denen sich ein wahrscheinliches, alle geprüften Unternehmen umfassendes Mehrergebnispotential von pauschal € 2,5 Millionen erschließen ließ (vgl. Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes für 2005-2009 vom 11.09.2014).

Im Einvernehmen wurde diesem als KEST vorzuschreibenden Betrag durch Reduzierung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen für 2005/2006 eine Gegenkorrektur gegenübergestellt, die entsprechend der „Übersicht Aufteilung BP-Ergebnisse“ vom Dezember 2005 insgesamt zu einem Weniger an KöSt i.H.v. € 124.000,00, bei der beschwerdeführenden Gesellschaft von € 25.000,00, führte (bei Beachtung des Status der Gesellschaften als Gruppenmitglieder).

Es handelte sich bei der als „Vergleich“ bezeichneten Vereinbarung, die sich aus der KEST-Vorschreibung und der Gegenkorrektur betreffend KöSt zusammensetzt, dem Wesen nach um eine Schätzung, die unter federführender Mitwirkung des steuerlichen Vertreters der Gesellschaften, somit unter Wahrung des Parteiengehörs, zustandekam.

Die Umsetzung erfolgte in logischen Stufen zeitnahe zum Prüfungsabschluss:

- 07.12.2005 Übersicht Aufteilung BP-Ergebnisse,
- 10.03.2006 BP-Bericht,
- 13.03.2006 Anlastung von KEST für 2002 i. H. v. € 100.000,00 auf dem Abgabenkonto,
- 05.04.2006 deren Entrichtung durch die beschwerdeführende Gesellschaft,
- 25.10.2006 Eingang der elektronischen Erklärung für 2005 inklusive „Gegenkorrektur“ in der Position „Steuerliche Kürzungen“,
- 17.01.2007 antragsgemäße Veranlagung.

Nach allem vorstehend Ausgeführten hätte die abgabenfestsetzende Stelle, wäre ihr am 17.01.2007 – also im zeitlichen Nahebereich zur abgeschlossenen Betriebsprüfung - das Papier „Steuerliche Hinzurechnungen/Kürzungen 2005“ mit aufgegliederter Position „Steuerliche Kürzungen“ vorgelegen, genauso antragsgemäß veranlagt, weil dieses Papier Teil des im Schätzungswege im Zuge der BP einvernehmlich erzielten Ergebnisses ist. Die Kenntnis dieses Papiers **hätte also nicht zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt.**

Der mehr als 7 Jahre nach Erlassung des Feststellungsbescheides vom 17.01.2007 vorgenommenen Wiederaufnahme für 2005 auf Grundlage der Tz 1 des Betriebsprüfungsberichts vom 11.09.2014 kommt daher keine Berechtigung zu. Ein Wiederaufnahmegrund liegt nicht vor.

Eine allenfalls im Zuge der Folgebetriebsprüfung für 2005-2009 geänderte rechtliche Beurteilung betreffend die Vor-Betriebsprüfung 1999-2002 kann für sich keinen Wiederaufnahmegrund darstellen.

Auf die Frage des Ermessens ist, da in zusammenfassender rechtlicher Beurteilung kein Wiederaufnahmegrund gemäß Tz 1 gegeben ist, nicht weiter einzugehen.

Wird ein Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid - das ist für das Streitjahr 2005 der Bescheid vom 17.01.2007 - lebt wieder auf (*Ritz*, BAO⁶, § 308 Tz 8).

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

2.2. 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.

Die Lösung der Streitfrage findet einerseits Deckung in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung und ist andererseits - soweit auf die Klärung von Sachverhaltsfragen zurückgehend - einer Revision nicht zugänglich.

Feldkirch, am 26. September 2023