



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch WT-GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Oktober 2003 zu ErfNr\*\*\*, StNr\*\*\*, mit dem der am 7. Mai 2003 eingebrachte Antrag auf Wiederaufnahme des mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 8. Februar 2000 abgeschlossenen Verfahrens abgewiesen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

#### **1. Gesellschaftsteuererklärung**

Mit Schreiben vom 27. Dezember 1999 übermittelte die WT-GmbH dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (kurz Finanzamt) für die BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) eine von der Bw. unterzeichnete Gesellschaftsteuererklärung, die beim Finanzamt am 28. Dezember 1999 einlangte. Darin wird der Rechtsvorgang mit "Freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (§ 2 Z 4 KVG)" und "Verzicht auf Forderungen" umschrieben. Weiters wurde erklärt, dass über den Rechtsvorgang keine Urkunde aufgenommen worden sei und dass der Wert der Leistung \*\*\*\*\* betrage.

#### **2. Gesellschaftsteuerbescheid**

Mit Bescheid vom 8. Februar 2000 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. ausgehend von der Erklärung Gesellschaftsteuer in Höhe von S\*\*\*\*\* (entspricht €\*\*\*\*\*) fest. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

### 3. Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO

Am 7. Mai 2003 brachte die Bw. einen Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO ein, der folgenden Inhalt hat:

#### *"Sachverhalt"*

*Im Jänner 1999 hat die A, ORT, 100% der Aktien der B erworben. Die A ist 100%ige Gesellschafterin der BW.*

*Die B hat zum damaligen Zeitpunkt eine Vielzahl von Filialen der ehemaligen X-Gruppe geführt. Eine der wesentlichen Zielsetzungen des Aktienerwerbes war die Übernahme dieser Filialkette durch die gesamte Y-Gruppe. Für die Aktien wurde jedoch ein Kaufpreis bezahlt, der wesentlich über dem tatsächlichen Marktwert der Filialkette bzw. der Gesellschaft gelegen ist. Grund dafür war es, möglich Konkurrenten aus dem internationalen Geschäft vom österreichischen Markt fernzuhalten.*

*Der tatsächliche Wert der B hat nach den damaligen Berechnungen rund ATS\*\*\* betragen. Tatsächlich wurde jedoch ein Kaufpreis von rund xxx bezahlt.*

*Der Differenzbetrag von rund ..... wurde als "Kosten der Marktbereinigung" bezahlt. Da der Vorteil der Marktbereinigung nicht dem unmittelbaren Käufer, der A, zugute gekommen ist, sondern den drei operativen Gesellschaften der Y-Konzerns, wurden diese "Kosten für Marktbereinigung" als verdeckte Einlage in diese drei Gesellschaften behandelt. Auf die BW ist dabei ein Anteil von rund \*\*\*\*\* entfallen.*

*Wir haben diese "Kosten der Marktbereinigung" als einlagefähiges Wirtschaftsgut angesehen und dementsprechend eine Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs 1 KVG eingereicht. Der Vorgang wurde als freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG qualifiziert. Auf Grundlage dieser Gesellschaftsteuererklärung wurde dann der Gesellschaftsteuerbescheid vom 8.2.2000 erlassen.*

#### *Rechtliche Würdigung*

*Seit Sommer 2002 hat im gesamten Y-Konzern eine steuerliche Betriebsprüfung stattgefunden. Dabei wurde auch die Frage der "Kosten der Marktbereinigung" einer intensiven Überprüfung und rechtlichen Beurteilung unterzogen. Dabei hat die Betriebsprüfung festgestellt, daß die der "Kosten der Marktbereinigung" entgegen der ursprünglichen Qualifikation nicht als einlagefähiges Wirtschaftsgut anzusehen sind. Hinter diesen Kosten steht kein selbständig bewertbares Recht, das als Wirtschaftsgut qualifiziert werden könnte.*

*Aus diesem Grund wurde auch die weitere ertragsteuerliche Behandlung bei den drei Tochtergesellschaften rückgängig gemacht und der A zugerechnet.*

#### *Auswirkungen*

*Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung, die auch in den Körperschaftsteuerbescheiden der BW vom 3.4.2003 Niederschlag gefunden haben, ergeben sich auch entsprechende Rückwirkungen auf die Gesellschaftsteuervorschreibung vom 8.2.2000. Die ertragsteuerliche Qualifizierung ist insofern eine Vorfrage im Sinne des § 303 Abs 1 lit c BAO. Es liegt daher ein Wiederaufnahmsgrund vor.*

*Die ertragsteuerliche Behandlung wurde im Rahmen der gesamten Betriebsprüfung intensiv diskutiert, sodaß bis zum Ende des Betriebsprüfungsverfahrens nicht erkennbar war, welche der beiden Rechtsmeinungen sich durchsetzen wird. Eine Einigung über die weitere Vorgangsweise wurde in der Schlußbesprechung am 17.2.2003 getroffen. Die tatsächliche Umsetzung erfolgte dann in den Körperschaftsteuerbescheiden vom 3.4.2003. Unser Antrag wird daher innerhalb der dreimonatigen Frist gemäß § 303 Abs 2 BAO gestellt."*

#### **4. Vorhalteverfahren und Urkundenvorlage**

Über entsprechenden Vorhalt übermittelte die Bw. dem Finanzamt noch Kopien des Kaufvertrages über den Erwerb der Aktien der B durch die A sowie der Berichte über die Schlussbesprechung über die bei der A und bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfungen. Auf die Frage des Finanzamtes, auf welche Forderungen laut Abgabenerklärung vom 27. Dezember 1999 verzichtet worden sei, erläuterte die Bw. mit Schriftsatz vom 29. September 2003 Folgendes:

*"Mit Kaufvertrag vom 3. Februar 1999 hat die A, ORT, 9.999 Stück Aktien der der B um einen Kaufpreis von ca. xxx erworben. Da der tatsächliche Wert der B nach den damaligen Berechnungen nur rund ATS\*\*\* betragen hat, wurden nur diese handelsrechtlich aktiviert, der Differenzbetrag von rund ..... wurde als Kosten der Marktbereinigung handelsrechtlich in den außerordentlichen Aufwand gebucht. Da der Vorteil der Marktbereinigung jedoch nicht dem unmittelbaren Käufer, der A, zu Gute gekommen ist, sondern den drei operativen Gesellschaften des Y-Konzerns, ist aus diesem Aufwand eine Forderung gegenüber den jeweiligen Handelsgesellschaften entstanden, auf die die A verzichtet hat. Wir haben darin daher eine freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 lit b KVG gesehen und den steuerpflichtigen Vorgang in unserer Abgabenerklärung vom 27. Dezember 1999 entsprechend offengelegt.*

*Im Zuge der im Jahre 2002 durchgeführten steuerlichen Betriebsprüfung wurde festgestellt, daß die Kosten der Marktbereinigung entgegen der ursprünglichen Qualifikation nicht als einlagefähiges Wirtschaftsgut anzusehen sind und daher gegenüber den operativen Gesellschaften keine Forderung entstanden ist. Aufgrund dieser Feststellungen kann daher auch kein gesellschaftsteuerpflichtiger Forderungsverzicht im Sinne des § 2 Z 4 lit b KVG vorliegen."*

#### **5. Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme**

Mit Bescheid vom 13. Oktober 2003 wies das Finanzamt den Antrag vom 7. Mai 2003 auf Wiederaufnahme des mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 8. Februar 2000 abgeschlossenen Verfahrens ab. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Mit dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 8.2. 2000 wurde Gesellschaftsteuer festgesetzt für den mit Gesellschaftsteuererklärung angezeigten Verzicht auf Forderungen \*\*\*\*\*. Der Antrag auf Wiederaufnahme v. 7.5.2003 wird auf § 303 (1) lit. c BAO gestützt. Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Fall bildet (vgl. VwGH 30. 3. 1998, 98/16/0097), ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde bzw. derselben Behörde in einem anderen Verfahren ist. Die im Antrag auf Wiederaufnahme genannten Feststellungen der Betriebsprüfung für Körperschaftsteuerzweck. Also die ertragsteuerliche Qualifizierung, ist deshalb keine Vorfrage*

*nach § 303 (1) lit. c BAO.  
Der Antrag war daher abzuweisen."*

## **6. Berufung**

Nach zahlreichen Anträgen auf Verlängerung der Berufungsfrist, Besprechungen mit Vertretern des Finanzamtes, Überreichung einer ausführlichen schriftlichen Sachverhaltsdarstellung mit Schriftsatz vom 16. Dezember 2003 (in dem angeregt wurde, das Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO im Sinne der Rechtsrichtigkeit von Amts wegen wieder aufzunehmen und die Gesellschaftsteuer mit Null festzusetzen) brachte die Bw. mit Schriftsatz vom 21. August 2008 gegen den Bescheid vom 13. Oktober 2003 Berufung ein. Darin wurde eingewandt, dass die Argumentation des Finanzamtes in mehrfacher Hinsicht zu kurz greife.

Zunächst bleibe festzuhalten, dass der angefochtene Bescheid das Vorliegen einer Vorfrage zwar bestreitet, selbst aber keine Auskunft darüber gibt, warum die ertragsteuerliche Beurteilung desselben gesehen für Zwecke der Gesellschaftsteuer ("GesSt") keine Vorfrage sei. Darin liege zunächst ein Begründungsmangel, der jedoch in eine inhaltliche Rechtswidrigkeit münde: Hier gehe es nicht um die Unterschiede zwischen Ertrags- und Verkehrsteuer, wirtschaftlicher und formaler (rechtlicher) Anknüpfung, sondern darum, dass ein und derselbe Vorgang von zwei Steuerbehörden grundlegend unterschiedlich behandelt worden sei. Die "Aufwendungen für Marktberingung" seien für Zwecke der Körperschaftsteuer kein einlagefähiges Wirtschaftsgut, für Zwecke der GesSt hingegen schon. Damit werde eine Einlage unterstellt und besteuert, obwohl eine solche nicht vorliege.

Selbst wenn man der Behörde zugestehe, dass eine Vorfrage im klassischen Sinn (also eine solche nach § 116 BAO) hier nicht vorliege, sei damit für die Behörde noch immer nicht viel gewonnen. Dazu sei auf die Entscheidung des VfGH vom 6.12.1990, B 783/89, VfSlg. 12.566, hingewiesen, durch die der Katalog der drei Wiederaufnahmsgründe de facto erweitert worden sei (Ritz BAO<sup>3</sup> § 303 Tz 22). Strittig sei damals gewesen, ob bei nachträglicher Aktivierung eine beantragte Wiederaufnahme für die Folgejahre zwecks Berücksichtigung der Afa vorzunehmen sei. Der VfGH habe das Vorliegen einer Vorfrage im technischen Sinn in Abrede gestellt, aber dennoch den Anspruch auf Bewilligung der Wiederaufnahme in verfassungskonformer Auslegung des § 303 Abs 1 bejaht: Es stelle nach Ansicht der VfGH

*"einen unerklärlichen Wertungswiderspruch dar, wollte man annehmen, daß zwar die Tatsache, daß nachträglich über eine Vorfrage von einer anderen (hiefür zuständigen) Behörde anders entschieden wurde, einen Wiederaufnahmsgrund darstellt, nicht aber eine Entscheidung derselben Behörde für einen früheren Steuerzeitraum, die sich in der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts direkt auf einen (einen späteren Steuerzeitraum betreffenden) Bescheid auswirkt. Ein derartiger Fall muß daher in gleicher Weise wie der Fall der Vorfrage behandelt werden, soll ein gleichheitwidriges Ergebnis vermieden werden."*

Diese wahrhaft "*goldenen Worte*" würden auch hier ins Schwarze treffen: Es wäre in der Tat ein Verstoß gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Sachlichkeitsgebot, wenn man denselben Vorgang einmal als Einlage beurteilt (GesSt) und ein anderes Mal nicht (Körperschaftsteuer). Zu diesem Ergebnis komme man auch aus dem Blickwinkel der Empfängerin: Wir wurden durch eine geschäftliche Maßnahme unseres damaligen Gesellschafters bereichert, und doch wieder nicht. Ein solches Ergebnis ist sachlich nicht zu rechtfertigen und daher abzulehnen. Der verfassungsrechtlich gebotene Zustand könne problemlos über den - zugegebenermaßen weit verstandenen – Vorfragentatbestand hergestellt werden.

Selbst wenn man diese Beurteilung nicht teile und eine Vorfrage kategorisch ablehne, sei für die Behörde damit noch immer nichts gewonnen: In diesem Fall hätte sie die Wiederaufnahme eben auf Basis des Neuerungstatbestandes vornehmen können, ja geradezu müssen (§ 303 Abs 1 lit b BAO). Tatsache sei: Bei Ergehen des GesSt-Bescheides vom 8.2.2000 habe die Behörde vom steuerrelevanten Geschehen absolut keine Kenntnis. Das sei eine reine Feststellung ohne jedwede Wertung. Ihr sei nur die GesSt-Erklärung (Formular Kap11) mit dem kryptischen Vermerk "Verzicht auf Forderungen" zur Verfügung gestanden. Gläubiger, Höhe und Rechtsgrund der Forderung bzw. Ursache für dessen Verzicht seien der Behörde völlig fremd gewesen. Davon habe sie erst in diesem Verfahren, konkret durch die Eingabe vom 6. Mai 2003 Kenntnis erlangt. Zu dieser Zeit sei ihr der steuerrelevante Sachverhalt erstmals bekannt geworden, somit auch die Tatsache, dass es sich bei der vermeintlichen Forderung in Wirklichkeit um Zusatzkosten für Standortvorteile im Zusammenhang mit Filialzukaufen handle. Es bedürfe nicht vieler Worte, um zu erkennen, dass dies mit einer Einlage im technischen Sinn nichts zu tun habe, zumal dieser Mehrbetrag nicht der Bw. (und ihren Schwestergesellschaften) zugeflossen sei, sondern an die X-Gruppe, von wo die Filialen zugekauft wurden. In dieser Situation an einer GesSt-Pflicht mit dem schlichten Argument festzuhalten, eine Vorfrage im technischen Sinn sie auszuschließen, belaste den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Am angefochtenen Bescheid sei Kritik zu üben: Er stehe im diametralen Widerspruch zum Steueralltag, bei dem von der Wiederaufnahme bei Vorgängen mit weit weniger Neuerungsgehalt und einem Bruchteil der betraglichen Auswirkungen Gebrauch gemacht werde. Im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise hätte daher die Wiederaufnahme jedenfalls unter dem Neuerungstatbestand bewilligt werden müssen.

Dazu komme noch: Das Verständnis der Behörde von dieser Einrichtung entspreche nicht dem Gesetz. Dazu werde nochmals besagte Entscheidung des VfGH vom 6.12.1990 zitiert. Eine weitere Kernaussage laute:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens öffnet den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der betreffende Bescheid durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art in seinen Grundlagen erschüttert ist (Mannlicher-Quell, Das Verwaltungsverfahren<sup>8</sup>, Anm. 1 zu §69 AVG; zu §303 BAO vgl. Stoll, aaO 721 und aus der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes etwa VwGH v. 29.10.1985, Zl. 85/14/0071 oder VwGH v. 21.12.1989, Zl. 86/14/0180). Das dem Institut der Wiederaufnahme zugrundeliegende und dieses rechtfertigende Ziel ist es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (VfGH v. 5.3.1988, B70/87), und unter den Voraussetzungen des § 20 BAO (.....) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen (Stoll, aaO 712)."*

Eine durch Bescheid erledigte Rechtssache solle auch nach Rechtskraft in einem neuerlichen Verfahren sachlich geprüft werden können, wenn das erledigte Verfahren durch neu hervorgekommenen Umstände gewichtiger Art in seinen Grundlage erschüttert wurde (Doralt/Ruppe Grundriss II<sup>5</sup> Tz 560). Diesem Ziel diene die Wiederaufnahme. Aus unmittelbar einsichtigen Gründen dürfe dabei nicht unterschieden werden, zu wessen Gunsten sie wirkt. Es wäre daher eine Fehlanwendung des Gesetzes, würde man an die nachträgliche Geltendmachung von Betriebsausgaben strengere Anforderungen stellen als an Einnahmen.

Bezogen auf diesen Fall: Der Bw. sei aufgrund einer – im Nachhinein betrachtet – wenig aussagekräftigen und objektiv unrichtigen Erklärung GesSt in namhafter Höhe vorgeschrieben worden. Außer Frage stehe, dass die Behörde der steuerrelevante Sachverhalt damals weder bekannt gewesen sei noch bekannt sein konnte. Diese Erkenntnis habe die Behörde erst im aufgerollten Verfahren gewonnen, das somit zur Wiederaufnahme berechtigt. Wer A sage, müsse auch B sagen: Wenn ein solcher Fall – richtigerweise – zur Wiederaufnahme berechtigt, ja sogar verpflichtet, könne und dürfe hier kein anderer – strengerer – Maßstab angelegt werden. Diese Maßnahme sei daher zulässig und unter materiellem Aspekt auch berechtigt.

Demzufolge werde nachstehender Antrag gestellt:

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien möge

- der Berufung Folge gegeben und die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligen; sonst
- die Berufung auf direktem Weg (also ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, zur Entscheidung vorlegen. Für diesen Fall werde eine positive Erledigung nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem/der EinzelsenatorIn (kein voller Senat) beantragt.

## **7. Vorlage der Berufung an den UFS**

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor und beantragte, die Abweisung der Berufung. In einer auch

der Bw. übermittelten Beilage gab es noch zu den von der Bw. in der Berufung erhobenen Einwänden eine Stellungnahme ab.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne "grobes" Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs 2 BAO ist ein Antrag auf Wiederaufnahme gem. Abs 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen "unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei der beantragten Wiederaufnahme ist der Wiederaufnahmewerber behauptungs- und beweispflichtig (vgl. ua. VwGH 8.5.2003, 2000/15/0091).

Die Dreimonatsfrist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes, nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen; der Nachweis, wann der Antragsteller die entsprechende Kenntnis erlangt hat, obliegt ihm selbst (vgl. VwGH 3.10.1984, 83/13/0067). Hinsichtlich der Kenntnis der Wiederaufnahmsgründe muss sich die vertretene Partei Kenntnisse des Vertreters zurechnen lassen (vgl. VwGH 22.2.1978, 107/77). Entsprechende Angaben über den Zeitpunkt der Kenntniserlangung sind bereits im Wiederaufnahmsantrag zu machen (vgl. VwGH 3.10.1984, 83/13/0067).

Im gegenständlichen Fall stützte die Bw. ihren Antrag auf Wiederaufnahme ausschließlich auf den "Vorfragentatbestand" des § 303 Abs. 1 lit c BAO. Konkret wurden die Feststellungen der Betriebsprüfung, die in den Körperschaftsteuerbescheiden der Bw. vom 3. April 2003 ihren Niederschlag fanden und die vorgenommene ertragsteuerliche Qualifizierung als Vorfrage im Sinne des § 303 Abs. 1 lit c BAO bezeichnet.

Für die Beurteilung der Frage, ob einem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben ist, sind allein die innerhalb der Antragsfrist vorgebrachten Wiederaufnahmegründe maßgebend (VwGH 23.4.1990, 90/19/0125, 0126, ZfVB 1991/2/792; 16.5.2002, 2001/16/0404). Für die Abgabenbehörde besteht keine Verpflichtung und Berechtigung, amtswegige Feststellungen zu treffen, ob aus der Sicht des Abgabepflichtigen ein (anderer) tauglicher Wiederaufnahmegrund vorliegen könnte (VwGH 25.10.1989, 85/13/0088). Das Finanzamt hat sich daher im angefochtenen Bescheid zu Recht nur mit dem von der Bw. in ihrem am 7. Mai 2003 eingebrachten Antrag geltend gemachten Wiederaufnahmegrund beschäftigt.

Zum "Vorfragentatbestand":

Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet (zB VwGH 30.3.1998, 98/16/0097), ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde (bzw. derselben Behörde in einem anderen Verfahren) ist (Ritz<sup>4</sup>, Tz. 1 § 116 BAO unter Hinweis auf Antonioli/Koja, Verwaltungsrecht<sup>3</sup>, 83).

Eine Vorfrage ist somit eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (VwGH 11.7.1995, 95/13/0153; 28.5.2002, 97/14/0053).

Eine Rechtsfrage bildet nur dann eine notwendige Grundlage im genannten Sinn, wenn die Tatbestände einander entsprechen (Tatbestandsgleichheit, Tatbestandskongruenz). Keine Tatbestandsgleichheit besteht vor allem dann, wenn das Abgabengesetz wirtschaftliche Begriffe verwendet, hingegen die abgabenfremde Bestimmung formalrechtliche Anknüpfungen vornimmt (Ritz<sup>4</sup>, Tz. 2 § 116 BAO).

Ein Wiederaufnahmegrund liegt nicht schon vor, wenn eine Frage, die in verschiedenen Verfahren als Vorfrage zu beurteilen ist, als solche - also als Vorfrage - unterschiedlich beurteilt wird, sondern nur dann, wenn die für die betreffende Frage als Hauptfrage zuständige Behörde eine abweichende Entscheidung trifft und die Abgabenbehörde an diese Entscheidung gebunden ist (VwGH 11.2.1987, 84/13/02459).



Hier wurde im ertragsteuerlichen Verfahren als Vorfrage geprüft, ob die "Kosten der Marktbereinigung" – nach handelsrechtlichen Vorschriften - ein einlagefähiges Wirtschaftsgut darstellen. Über diese Rechtsfrage wurde nicht im Spruch des Körperschaftsteuerbescheides abgesprochen, weshalb bereits aus diesem Grund keine Vorfrage iSd § 303 Abs. 1 lit c BAO für das Gesellschaftsteuerverfahren vorliegt.

Weiters kommen Entscheidungen im Körperschaftsteuerverfahren generell keine Bindungswirkung für das Gesellschaftsteuerverfahren zu. Jeder abgabenrechtliche Tatbestand ist selbstständig und für sich von der jeweils zuständigen Abgabenbehörde zu beurteilen. Die für die Erhebung der Körperschaftsteuer der Bw. zuständige Abgabenbehörde und die für die Erhebung der Gesellschaftsteuer der Bw. zuständige Abgabenbehörde sind weder bei der rechtlichen Beurteilung noch bei der Beweiswürdigung gegenseitig gebunden.

Selbst ein und derselbe Rechtsvorgang kann grundsätzlich mehreren Abgabenbelastungen unterliegen, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes normiert ist. So ist dem Steuerrecht ein Grundsatz, wonach ein Vorgang nur mit einer Verkehrsteuer belastet werden kann, fremd. Eine Doppelbesteuerung ist dabei an sich auch nicht verfassungswidrig (vgl. VwGH 3.6.1993, 92/16/0010, 92/16/0036). Aus dem Umstand, dass (der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegende) Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen von der Grunderwerbsteuer befreit sind, kann keinesfalls ein allgemeiner Grundsatz abgeleitet werden, dass eine "Doppelbesteuerung" zu vermeiden ist (vgl. VwGH 15.3.2001, 2001/16/0018).

Abgabenbescheide oder Bescheide, denen keine Bindungswirkung iSd § 192 BAO zukommt, vermögen keine Wirkung zu erzeugen, die der entspricht, wie sie Feststellungsbescheiden eigen ist. Daher gibt es etwa auch keine Wechselwirkung bzw Gegenwirkung bezüglich Grunderwerbsteuerbescheiden und Einkommensteuerbescheiden, Einkommensteuerbescheiden und Erbschaftssteuerbescheiden, zwischen dem Lohnsteuerverfahren und Einkommensteuerverfahren (vgl. VwGH 28.3.1979, 0635/77 unter Hinweis auf Reeger-Stoll, Die Bundesabgabenordnung/5, S 294).

Zum "Neuerungstatbestand":

Im Antrag vom 7. Mai 2003 werden keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel als Wiederaufnahmsgrund genannt. Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente. Weder die Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides vom 3. April 2003 noch die Feststellungen der Betriebsprüfung stellen eine neu hervorgekommene Tatsache für das

Gesellschaftsteuerverfahren dar (vgl. dazu Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 303 BAO, Rz 9 und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

§ 303 BAO ist kein Instrument zur Durchsetzung der "richtigen" rechtlichen Beurteilung in rechtskräftig abgeschlossenen Abgabenverfahren. Der VfGH judiziert in ständiger Rechtsprechung, dass eine – vermeintlich - unrichtige rechtliche Beurteilung Seitens der Behörde oder das Hervorkommen von Rechtsirrtümern explizit keinen Grund für eine Wiederaufnahme darstellen (vgl. ua. VfGH 29.9.1997, 97/17/0275 und VfGH 17.9.1990, 90/15/0118)

Auch der VfGH hat in seinem Erkenntnis vom 6.12.1990, B 783/89 darauf verwiesen, dass die Änderung der rechtlichen Qualifikation eines Sachverhaltes keine neu hervorgekommene Tatsache i. S. d. § 303 Abs 1 lit b BAO darstellt. In dieser Entscheidung hat der VfGH allerdings festgestellt, dass eine verfassungskonforme Anwendung des § 303 BAO in besonders gelagerten Fällen (etwa wenn nur dadurch die doppelte Besteuerung eines Sachverhaltes zu vermeiden ist), eine Wiederaufnahme auch dann erfordern kann, wenn weder eine Vorfrage im technischen Sinn noch eine neu hervorgekommene Tatsache vorliegt, sondern sich lediglich die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes durch die Behörde geändert hat. Das Besondere an der dem VfGH zur Entscheidung vorgelegenen Fallkonstellation war dabei der Umstand gewesen, dass dem Beschwerdeführer aufgrund des Verfahrensablaufes, die Vermeidung der Doppelbesteuerung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren durchzusetzen, überhaupt nie offen gestanden war. Nur deshalb hatte der VfGH die Anwendbarkeit des § 303 BAO als verfassungsrechtlich geboten erachtet. Dass daraus kein allgemeiner, verfassungsrechtlich gewährleisteter Anspruch auf Wiederaufnahme von Abgabenbescheiden abzuleiten ist, wenn sich eine geänderte Rechtsansicht auf ältere, rechtskräftig veranlagte Zeiträume auswirkt, hat der VfGH mittlerweile bestätigt, indem er mit Beschluss vom 28. November 1994, B 99/94 die Behandlung einer Beschwerde ablehnte, in welcher der Beschwerdeführer es verabsäumt hatte, sein rechtliches Interesse im ordentlichen Rechtsweg zu verfolgen und stattdessen die Wiederaufnahme des rechtskräftig gewordenen Bescheides für einen älteren Veranlagungszeitraum begehrte, weil dieser, aufgrund einer nachträglich geänderten rechtlichen Beurteilung der Behörde, nunmehr im Widerspruch zu den Folgejahren stand (vgl. UFS 19.3.2003, RV/0093-G/02).

Im gegenständlichen Fall ist in der für Zwecke der Körperschaftsteuer vorgenommenen rechtlichen Beurteilung keine geänderte rechtliche Beurteilung für Zwecke der Gesellschaftsteuer zu erblicken. Für die gesellschaftsteuerrechtliche Beurteilung ist nicht entscheidend, ob der "Vorteil der Marktbereinigung" ein selbständig bewertbares Recht ist und ob ein einlagefähiges Wirtschaftsgut vorliegt. Besteuerungsgegenstand des

Gesellschaftsteuerbescheides vom 8. Februar 2008 war – ausgehend von der Erklärung der Bw. – der Verzicht auf Forderungen seitens der Gesellschafterin (die nach damaliger Ansicht der Bw. entstanden sind, weil die A zugunsten der Bw. und der beiden anderen operativen Gesellschaften "Kosten der Marktbereinigung" bezahlt hat). Nach der Rechtsprechung des EuGH besteht das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, darin, dass durch den Vorgang das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird (vgl. VwGH vom 26.6.1996, 94/16/0227). Das "Gesellschaftsvermögen" iSd Kapitalansammlungsrichtlinie umfasst alle Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben, einschließlich ihres Zuwachses. Art. 4 Abs. 2 lit. b der Kapitalansammlungsrichtlinie erfasst grundsätzlich jede Form der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft, auch die Vermeidung von Ausgaben (vgl.

Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz- Kommentar 2008, Rz 176). Nicht nur der Verzicht auf Forderungen, sondern auch die Ersparnis von Kosten, die ansonsten die Kapitalgesellschaft tragen müsste, kann eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens bewirken (vgl. dazu die Judikatur zu "ersparten Zinsen" bei von Anfang an unverzinslich gewährte Gesellschafterdarlehen und "nachträglichem Zinsenverzicht" – EuGH 5.2.19991, C-249/89, Trave; VwGH 15.03.2001, 2000/16/0564; VwGH 18.12.19995, 95/16/0195). Aus dem zuletzt genannten Erkenntnis ist deutlich ersichtlich, dass die Gesellschaftsteuerpflicht nicht davon abhängt, ob eine Einlage vorliegt.

Da der Abgabepflichtige kein subjektives Recht auf Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen hat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar4, § 303 Tz 37) hat das Finanzamt im nunmehr angefochtenen Bescheid ausschließlich über den Antrag der Bw. auf Wiederaufnahme vom 7. Mai 2003 abgesprochen und nicht darüber, ob allenfalls die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme gegeben sind. Die Entscheidungsbefugnis der Berufungsbehörde im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren ist durch die "Sache" begrenzt und ist somit auch im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht die "Rechtsrichtigkeit" der mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 8. Februar 2000 vorgenommenen Abgabenfestsetzung zu prüfen. Für die gegenständliche Entscheidung sind daher keine weiteren Ermittlungen erforderlich und könnten auch weitere Überlegungen über die gesellschaftsteuerrechtliche Beurteilung (wie zB über die Bewertung des "Vorteils der Marktbereinigung") zu keinem anderslautenden Bescheid führen. Es wurde deshalb aus Gründen der Verfahrensökonomie auch von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

---

Wien, am 9. Juli 2012