

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A und B, beide vertreten durch C, gegen die am 12. Juli 2012 ausgefertigten Bescheide des Finanzamtes D mit der Bezeichnung

- a) "Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008", "Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009" und "Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010" sowie
- b) "Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008", "Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009" und "Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010"

### **I. zu Recht erkannt**

Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008, die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009 und die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

### **II. den Beschluss gefasst**

Die Beschwerden gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008, den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009 und den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 werden gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diesen Beschluss ist nach Art. 133 Abs. 9 B-VG iVm Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang und Sachverhalt**

1. Die Beschwerdeführerinnen bilden eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG. Beteiligungskörperschaft (Gruppenmitglied) ist die A-GmbH, beteiligte Körperschaft (Gruppenträgerin) die B-GenmbH.

2. Die Abgabenbehörde hat nach Durchführung einer Außenprüfung bei der Beteiligungskörperschaft mit Bescheiden vom 12. Juli 2012 die Verfahren über die Feststellung des Ergebnisses iSd § 24a Abs. 1 Z 1 KStG der Jahre 2008 bis 2010 wiederaufgenommen und mit Bescheiden vom selben Datum das Einkommen der Jahre 2008 bis 2010 neu festgestellt (für 2008 mit -182.288,58 €, bisher -230.214,54 €; für 2009 mit -144.128,53 €, bisher -204.220,79 €; für 2010 mit 800.102,54 €, bisher 702.528,43 €).

3. Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens enthalten folgende Begründung (kursive Schreibweise im Original):

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) 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.*

4. Dem "Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung" vom 27. Juni 2012 ist zur Wiederaufnahme des Verfahrens Folgendes zu entnehmen:

*Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:*

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Feststellung</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2008 – 2010</i>	<i>Tz. 1, 2</i>

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

5. Nach "Tz. 1 Bewertung Rohmaterial" des Berichtes der Außenprüfung sei die Bewertung von Rohmaterial mit der Artikelnummer 3000296 mit dem Schrottwert von 0,33 €/kg in der Bilanz zum 31. Dezember 2010 nicht nachvollziehbar. Aufgrund eines Materialfehlers an der Oberfläche habe der Stahl nicht für das dafür vorgesehene Produkt verwendet werden können. Nach Umarbeitung durch den Lieferanten sei dieses Rohmaterial für die Produktion von Blechscheren einsetzbar gewesen. Der Einkaufspreis für das üblicherweise für die Produktion von Blechscheren verwendete Rohmaterial liege

bei durchschnittlich 0,70 €/kg. Die von der Beschwerdeführerin (Beteiligungskörperschaft) angesetzten Vorräte iHv 3,401.594,47 € wurden von der Abgabenbehörde aus diesem Grund um 9.400,22 € auf 3,410.994,69 € erhöht.

6. Unter "Tz. 2 Abschreibung" des Berichtes der Außenprüfung wird ausgeführt:

*Die Nutzungsdauer für diverse Maschinen (Muldenbandchargenanlage, Drehbänke, Pressen, CNC-Bearbeitungszentren, Härtevorrichtungen, Drahterodiermaschine) wurde vom Unternehmen anhand der deutschen AfA-Tabelle festgelegt. Diese Maschinen werden aber über diese Nutzungsdauer hinaus noch erheblich länger im Betrieb verwendet. In Anlehnung an die Information des BMF-010203/0135-VI/62012 betreffend die Nutzung von Baugeräten wird die Nutzungsdauer für o.a. Maschinen lt. deutscher AfA-Tabelle um 50% erhöht.*

*Da die für die Bewertung der Nutzungsdauer der gegenständlichen Maschinen maßgebenden Umstände der Behörde bisher nicht vorlagen, liegt ein Grund für die Wiederaufnahme iSd § 303 Abs 4 BAO vor.*

	2008	2009	2010
AfA lt. Veranlagung	989.531,19	929.647,73	987.484,13
Kürzung AfA lt. BP	47.925,96	60.092,26	88.173,89
AfA lt. BP	941.605,23	869.555,47	899.310,24

7. Gegen die unter Punkt I.2. angeführten Bescheide wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerinnen mit Schreiben vom 9. September 2012 bei der Abgabenbehörde das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Zur Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde mit ergänzendem Schriftsatz vom 14. Dezember 2012 vorgebracht, dass keine Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorlägen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens für 2010 sei unter dem Titel "*Bewertung Rohmaterial*" (Tz. 1 des Berichtes über die Außenprüfung) nicht gerechtfertigt. Amtswegige Wiederaufnahmen wären im Rahmen der Ermessensübung nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen nur geringfügig seien. Unter Berücksichtigung des Nachschauzeitraumes der Außenprüfung ergäbe sich aus der Wertkorrektur eine Mehrbelastung an Körperschaftsteuer von nur 826 €.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens für 2008 bis 2010 unter dem Titel "*Abschreibungen*" (Tz. 2 des Berichtes über die Außenprüfung) sei ebenfalls nicht gerechtfertigt. Es fehle ein Wiederaufnahmegrund iSd § 303 Abs. 4 BAO. Im Rahmen der Außenprüfung seien keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und welche bei Kenntnis einen anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

8. Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde mit Bericht vom 5. Februar 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

9. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

## **II. Rechtliche Beurteilung**

1. Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände (VwGH 26.7.2000, 95/14/0094). Als Beweismittel kommt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (zB Urkunden, Zeugenaussagen, Sachverständigengutachten oder Augenschein).

Nur neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel rechtfertigen eine Wiederaufnahme des Verfahrens, somit solche, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent, der Behörde aber nicht bekannt waren. Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen, dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

2. Die Verfügung einer Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 20.1.2010, 2006/13/0015). Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Die Wiederaufnahme eines Verfahrens ist nicht zweckmäßig iSd § 20 BAO und daher nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind (VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Die Geringfügigkeit muss anhand der steuerlichen Auswirkungen des konkreten Wiederaufnahmegrundes beurteilt werden (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0079). Als geringfügig werden nach der Judikatur beispielsweise Änderungen zum erklärten Gewinn von weniger als 1% angesehen (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

3. Zur Rechtfertigung der Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2008 bis 2010 verweist die Abgabenbehörde in der Bescheidbegründung auf Textziffer 2 des Berichtes über die Außenprüfung (siehe Punkt I.6.). Danach werden Maschinen, deren

Nutzungsdauer die Beschwerdeführerin anhand der deutschen AfA-Tabelle eingeschätzt hat, tatsächlich erheblich länger im Betrieb verwendet. Gründe, die die Außenprüfung zu dieser Feststellung veranlassen, werden im Bericht nicht angeführt. Dem ist auch nicht zu entnehmen, bei welchen konkreten Maschinen Feststellungen hinsichtlich der verlängerten Nutzungsdauer getroffen wurden. Letztlich fehlen auch Festhaltungen dazu, welchen neuen Wissensstand die Abgabenbehörde hinsichtlich der Nutzungsdauer der fraglichen Maschinen im Rahmen der Außenprüfung erlangt hat, der ihr im abgeschlossenen Verfahren nicht bereits zur Verfügung stand. Aufgrund der mit den Abgabenerklärungen eingereichten Anlagespiegel waren der Abgabenbehörde für jede Maschine unter anderem Anschaffungsdatum, Anschaffungswert, Abschreibung und Buchwert zu diesem Zeitpunkt offenkundig bekannt. Neu hervorgekommene Beweismittel führt der Außenprüfungsbericht auch nicht an.

Im Ergebnis kommt das Bundesfinanzgericht zum Schluss, dass die Feststellungen in Textziffer 2 des Außenprüfungsberichtes eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 nicht rechtfertigen können. Es fehlen Tatumstände und Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind. Der Hinweis auf eine Information des Bundesministeriums für Finanzen zur Nutzungsdauer von bestimmten Baugeräten in Textziffer 2 des Berichtes (siehe oben Punkt I.6.) taugt als Wiederaufnahmegrund nicht. Die unbegründet und nicht fundierte Einschätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von Baugeräten durch das Bundesministerium sind erkennbar keine im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel. Zudem handelt es sich bei den Maschinen, deren Abschreibungsdauer von der Abgabenbehörde verlängert wurde, um keine Baugeräte.

4. Zur Rechtfertigung der Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2010 verweist die Abgabenbehörde in der Bescheidbegründung noch auf Textziffer 1 des Berichtes über die Außenprüfung (siehe Punkt I.5.). Die dort getroffenen Feststellungen erhöhen den Stand der Vorräte iHv 3.401.594,47 € in der Bilanz zum 31.12.2010 um 9.400,22 €. Damit beträgt die Wertkorrektur 0,29% des Lagerbestandes oder 0,08% des Wareneinsatzes. Die Größenordnung ist für ein Unternehmen, das bei der Bilanzierung den Grundsatz der Vorsicht (§ 201 Abs. 2 Z 4 UGB) einzuhalten hat, unbedeutend, auch unter dem Aspekt, dass jeder Vorratsbewertung eine zu tolerierende Schwankungsbreite immanent ist. Die unter Textziffer 1 des Außenprüfungsberichtes festgestellte marginale Wertänderung ist demzufolge nicht tragfähig, insgesamt die Wiederaufnahme des Verfahrens zu rechtfertigen, somit auch für jene unter Textziffer 2 des Berichtes über die Außenprüfung getroffenen Feststellungen, für die kein Wiederaufnahmegrund vorliegt, die aber weitaus gravierendere steuerliche Auswirkungen haben. Im Zeitpunkt der Ausfertigung der Wiederaufnahmebescheide war der Warenbestand des beschädigten Rohmaterials bereits auf 9.200 kg reduziert, die sich aus der Wertkorrektur nach Textziffer 1 ergebende Mehrbelastung bei der Gruppenträgerin beträgt 851 € ( $9.200 \text{ kg} \times 0,37 \text{ €} \times 0,25$ ), jene aus den Feststellungen zu Textziffer 2 dagegen 22.043,47 € ( $88.173,89 \text{ €} \times 0,25$ ). In Relation

zum Gewinn der Beteiligungskörperschaft ergibt die Wertänderung der Vorräte eine nur geringfügige Korrektur von 1,1%. Auch im Hinblick auf die bisher für das Jahr 2010 festgesetzte Körperschaftsteuer ist die Mehrbelastung von 851 € unbedeutend (0,31%).

Insgesamt betrachtet kommt das Bundesfinanzgericht daher zu dem Schluss, dass bei der Interessensabwägung iSd § 20 BAO zur Rechtfertigung der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit Vorrang gegenüber jenem der Rechtsrichtigkeit einzuräumen, zweckmäßig daher das Unterlassen der Wiederaufnahme ist.

5. Mangels Rechtfertigung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008, des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009 sowie des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 erweist sich die Beschwerde als begründet, die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide sind gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben.

6. Nachdem den Beschwerden gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide entsprochen wird und gemäß § 307 Abs. 2 BAO die Verfahren in die Lage zurücktreten, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben, sind die gegen die Sachentscheidungen (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008, Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009 und Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010) gerichteten Beschwerden gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

### **III. Zulässigkeit der Revision**

1. Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Wie unter Punkt II. ausgeführt, ist die Rechtslage hinsichtlich der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits beantwortet. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

2. Nach Art. 133 Abs. 9 B-VG iVm Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Da sich die Entscheidung unmittelbar aus § 261 Abs. 2 BAO ergibt, liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 22. Jänner 2015