

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache BF, vertreten durch PKF Österreichischer - Staribacher Wirtschaftsprüfungs GmbH & Co KG, Hegelgasse 8, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 20.5.2010, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 21.4.2010, betreffend "Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2004 bis 2007" und "Körperschaftsteuer 2004 bis 2007"

I. zu Recht erkannt: Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2004 bis 2007 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos aufgehoben.

II. beschlossen: Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2007 wird gemäß § 261 Abs 2 BAO iVm § 278 Abs 1 BAO als gegenstandslos erklärt.

III. Die Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Beschwerdegegenständlich ist zunächst die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Jahre 2004 bis 2007. Im Rahmen der ebenfalls erfolgten Anfechtung der Sachbescheide geht es um die Zulässigkeit der Dotierung einer Haftungsrückstellung. Von der belangten Behörde wird erwogen, die Haftungsrückstellung als nicht abzugsfähige Pauschalrückstellung oder als passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu beurteilen.

Mit 21.4.2010 erließ die belangte Behörde folgende Bescheide:

- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2004 bis 2007
- (neu erlassene) Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2007

Den Wiederaufnahmebescheiden kann wörtlich folgende Begründung entnommen werden:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26.3.2010 findet sich unter Tz 6 "Wiederaufnahme des Verfahrens" folgender, bereits vorgedruckter Textbaustein angehakt:

"Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten."

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung, die dem Bundesfinanzgericht undatiert und nicht unterfertigt vorgelegt wurde, wird auf die Wiederaufnahme mit keinem Wort eingegangen. Es findet sich ebenfalls kein konkreter Wiederaufnahmetatbestand angeführt und es werden nicht explizit neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel benannt.

Angeführt findet sich bloß, dass im Zuge der Außenprüfung eine detaillierte Mehr-Weniger-Rechnung abverlangt worden sei und aus dieser ersichtlich sei, dass es sich bei den unter KZ 9286 angeführten Abänderungen um die Anpassung einer langfristigen Rückstellung gemäß § 9 Abs 5 EStG handle. Die Beschwerdeführerin sei in diesem Zusammenhang von der Außenprüfung aufgefordert worden, die Berechnungsgrundlagen für die Haftungsrückstellung vorzulegen.

In der rechtlichen Würdigung wurde ausschließlich das Thema der Sachbescheide (Rückstellungsbildung) behandelt, die Wiederaufnahme wurde mit keinem Wort erwähnt.

Die auch am 21.4.2010 ergangenen Sachbescheide (Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2007), erweisen sich überhaupt als unbegründet.

Mit Beschwerde (vormals Berufung) vom 20.5.2010 beantragt die Beschwerdeführerin die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide. In Eventu wird hinsichtlich der Sachbescheide die erklärungskonforme Veranlagung beantragt.

Begründend wird vorgebracht, dass es sich bei der Zuweisung zur Haftungsrückstellung um keine neu hervorgekommene Tatsache handle. Vielmehr werde diese "Rückstellung/ Passive Rechnungsabgrenzung" seit Bestehen der Gesellschaft gebildet. Im Rahmen der Betriebsprüfung für den Zeitraum 2000 bis 2003 sei der Abgabenbehörde eine Stellungnahme zur Haftungsrückstellung übergeben worden. Auf Grund dieser Stellungnahme sei die Zuweisung zur Haftungsrückstellung anerkannt und die Prüfung ohne Feststellungen abgeschlossen worden. Die Steuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2007 seien analog zu denen, die mit keinen Beanstandungen abgeschlossenen Prüfungszeitraumes, eingereicht und antragsgemäß veranlagt worden. Wie in den Jahren 2001 bis 2003 seien die Rückstellungen mit 80% des Teilwertes angesetzt und 20% der Zuführung unter der Kennzahl 9286 hinzugerechnet worden. Der Abgabenbehörde sei somit bekannt gewesen, dass die unter dieser Kennzahl erfasste Hinzurechnung aus der Haftungsrückstellung resultiere. Dies insbesondere auch in Anbetracht der Tatsache, dass zusätzlich zu den Steuererklärungen aufgrund der Prüfungspflicht der Gesellschaft auch die Wirtschaftsprüfungsberichte übermittelt und im Jahresabschluss eine detaillierte Darstellung der Entwicklung der Rückstellungen erfolgt sei.

Die Abgabenbehörde habe aufgrund einer Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, die ein Parallelverfahren betroffen habe, das hier beschwerdegegenständliche Verfahren wiederaufgenommen. Einen Grund zur Wiederaufnahme würden jedoch lediglich neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel bilden, es werde jedoch nicht die Möglichkeit geschaffen, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offengelegter Sachverhalte zu beseitigen. Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes, rechtfertigt somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht.

Aufgrund der antragsgemäßen Veranlagung und der Feststellungen des abgeschlossenen Betriebsprüfungsverfahrens, habe die Beschwerdeführerin zurecht darauf vertrauen dürfen, im guten Glauben gehandelt zu haben. Eine Wiederaufnahme verstoße daher eindeutig gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Auf die Darstellung der gegen die Sachbescheide gerichteten Beschwerdebegehren wird an dieser Stelle von Seiten des Bundesfinanzgerichtes verzichtet.

Mit Bericht vom 10.8.2010 wird die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung (vormals Berufungsvorentscheidung) dem Bundesfinanzgericht (vormals Unabhängigen Finanzsenat) vorgelegt und die Abweisung beantragt.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichtes wurde mit Beschluss vom 1.8.2018 von der belangten Behörde der Bericht über das Ergebnis der Betriebsprüfung (nunmehr Außenprüfung) vom 22.6.2004, betreffend den Prüfungszeitraum 2000 bis 2003 angefordert. Es finden sich darin keine Beanstandungen und Abgabefestsetzungen.

Mit Beschluss vom 1.8.2018 wurde die belangte Behörde auch zur Abgabe von Stellungnahmen unter anderem zu den Fragen aufgefordert, ob sich der konkrete Wiederaufnahmetatbestand in den Bescheiden bzw Betriebsprüfungsbericht sowie Niederschrift angeführt finde und sich die Wiederaufnahme als korrekt begründet erweise sowie welche geänderten Sachverhaltsfeststellungen sich ergäben und wo diese angeführt seien.

Mit Stellungnahme vom 9.8.2018 führt die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des Hervorkommens neuer Tatsachen, die im abgeschlossenen Veranlagungsverfahren nicht bekannt waren, erfolgt sei. Insbesondere habe sich hinsichtlich der gegenständlichen Haftungsrückstellung erst durch Vorlage der Berechnungsgrundlagen, die Beantwortung von Fragen durch die Vertreter des geprüften Unternehmens und die Vorlage einer detaillierten Mehr-Weniger-Rechnung im Zuge der Außenprüfung herausgestellt, wofür sie gebildet worden sei, wie sie berechnet worden sei und in welchem Ausmaß sie in die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuererklärung Eingang gefunden habe. Eine abschließende rechtliche Beurteilung ohne diese Beweismittel, die im Veranlagungsverfahren nicht vorlagen, sei nicht möglich gewesen. Die angeführten Beweismittel seien in Bezug auf die Prüfungsjahre neu und im Veranlagungsverfahren nicht vorgelegen.

Vom Bundesfinanzgericht wurde die Beschwerdeführerin zur Vorlage der "Stellungnahme zur Haftungsrückstellung", die im Rahmen der Betriebsprüfung 2000 bis 2003 von der Beschwerdeführerin der belangten Behörde vorgelegt worden sei, aufgefordert. Es finden sich in der mit 1.6.2004 datierten Stellungnahme umfangreich die Gründe und Umstände für die Bildung der Haftungsrückstellung sowie die Berechnungsgrundlagen dargestellt.

In den ebenfalls vorgelegten Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2007 finden sich unter der Kz 9360 die dotierten Beträge angeführt und in den beiliegenden Detail-Bilanzen die Entwicklung des Buchhaltungskontos "3080 Rückstellung für Haftung" dargestellt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Feststellungen

In den gegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden erfolgt ein bloßer Verweis auf die Niederschrift zur abgabenbehördlichen Prüfung bzw auf den Prüfungsbericht. Ansonsten findet sich keine weitere Begründung.

In der Niederschrift wird auf die Wiederaufnahme mit keinem Wort eingegangen. Es findet sich kein konkreter Wiederaufnahmetatbestand angeführt und es werden nicht explizit neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel benannt.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung findet sich bloß ein formeller Verweis auf § 303 Abs 4 BAO.

Es wurde somit weder ein konkreter Wiederaufnahmetatbestand noch ein konkreter Wiederaufnahmegrund von der belangten Behörde weder in den Wiederaufnahmebescheiden noch im Prüfungsbericht bzw in der Niederschrift genannt. Es erschließt sich nicht eindeutig, dass der sogenannte Neuerungstatbestand angesprochen sein sollte und auch nicht, welche Tatsachen neu hervorgekommen seien.

Die im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 9.8.2018 von der belangten Behörde genannten Umstände, auf die die Wiederaufnahme nun gestützt wird, erweisen sich obendrein nicht als neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel.

2. Beweiswürdigung

Dass sich die von der belangten Behörde genannten Umstände nicht als neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel erweisen, ergibt sich daraus, dass der belangten Behörde bereits zuvor alle Umstände offen gelegt waren. Zusätzlich zu den Steuererklärungen wurden Wirtschaftsprüfungsberichte übermittelt und in den Jahresabschlüssen erfolgte eine detaillierte Darstellung der Entwicklung der Rückstellungen. Obendrein wurde von der Beschwerdeführerin an die belangte Behörde eine mit 1.6.2004 datierte "Stellungnahme zur Haftungsrückstellung" übermittelt, in welcher die Behörde umfassend über alle Umstände der konkret beschwerdegegenständlichen Bildung bzw Dotierung der Haftungsrückstellung informiert wurde und konkret die Berechnungsgrundlagen dargestellt wurden. Alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente waren der Abgabenbehörde somit bereits bekannt.

Alle übrigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem obig dargestellten Verfahrensgang und den entsprechend vorliegenden Dokumenten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide)

Die gegenständliche Beschwerde richtet sich sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2004 bis 2007 als auch gegen die Sachbescheide Körperschaftsteuer 2004 bis 2007. Nach Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes ist in diesem Fall zunächst über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide zu entscheiden (vgl etwa VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280).

Von Seiten des Bundefinanzgerichtes erfolgt zunächst die Prüfung, ob sich Spruch und Begründung der gegenständlich erlassenen Wiederaufnahmebescheide als rechtskonform erweisen:

Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Spruch des Wiederaufnahmebescheides der konkrete Tatbestand anzuführen, auf den die amtswegige Wiederaufnahme gestützt wird. Ein Spruch wird dieser Anforderung nicht gerecht, wenn er sich auf das bloße Zitieren des § 303 BAO beschränkt und auch aus der Begründung nicht entnommen werden kann, welcher der drei Tatbestände des § 303 BAO zur Anwendung gelangt (vgl VwGH 20. 6. 1990, 90/16/0003) . Der konkrete Wiederaufnahmetatbestand (§ 303 Abs 1 lit a bis c BAO) hat somit grundsätzlich im Spruch des Bescheides genannt zu werden; als noch ausreichend stellt sich jedoch dar, wenn der konkrete Wiederaufnahmetatbestand nicht dem Spruch des Bescheides, aber der Bescheidbegründung zu entnehmen ist (vgl VwGH 21. 6. 1994, 91/14/0165), die Begründung somit derart als Auslegungsbehelf für den Spruch herangezogen werden kann.

Im beschwerdegegenständlichen Fall kann dem Spruch der Bescheide kein Wiederaufnahmetatbestand entnommen werden, es erfolgte ein bloß formeller Verweis auf § 303 Abs 4 BAO. Es ist somit zu prüfen, ob den Bescheidbegründungen ein konkreter Wiederaufnahmetatbestand zu entnehmen ist.

Beschwerdegegenständlich sind die Bescheidbegründungen nicht unmittelbar den Wiederaufnahmebescheiden zu entnehmen, sondern es wurde auf den Prüfungsbericht bzw auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen. Ein derartiger Verweis ist nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung zulässig (VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280).

Im vorliegenden Prüfungsbericht wird kein Wiederaufnahmetatbestand genannt und es lässt sich auch auf keinen Wiederaufnahmetatbestand schließen.

In der vorliegenden Niederschrift über die Schlussbesprechung wird ebenfalls kein Wiederaufnahmetatbestand genannt, es lässt sich auch nicht explizit auf einen schließen und insgesamt wird auf die Wiederaufnahme nicht eingegangen, sie wird mit keinem Wort erwähnt. Es lässt sich bloß erahnen, dass die belangte Behörde von einem Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel ausgeht. Keinesfalls ergibt sich dies jedoch konkret aus dem Text der Niederschrift. Es könnte sich aus dem Text vielmehr auch ableiten lassen, dass bloß eine neue rechtliche Würdigung eines bereits bekannten Sachverhaltes erfolgte. Ein neu herangezogener Tatsachenkomplex, wie er sich für die Begründung einer Wiederaufnahme aufzeigen muss, kann der Begründung nicht entnommen werden. Schließlich wird dem Abgabepflichtigen auch nicht zu verstehen gegeben, dass die Kenntnis neu hervorgekommener Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht erweisen sich die gegenständlich vorgenommenen Wiederaufnahmen somit als nicht ausreichend begründet. Die belangte Behörde ist ihrer Aufgabe, die verfügten Wiederaufnahmen durch unmissverständliche Hinweise dahingehend zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind, nicht ausreichend nachgekommen (vgl in diesem Sinne VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Hinzuweisen ist noch darauf, dass eine Sanierung von Begründungsmängel in Wiederaufnahmebescheiden nicht möglich ist (vgl etwa VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Abgesehen von einer mangelhaften Begründung ergibt sich nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht auch, dass keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind:

Die Beschwerdeführerin hat bereits im Zeitpunkt der jeweiligen Veranlagungen alles offen gelegt. Zusätzlich zu den Steuererklärungen wurden aufgrund der Prüfungspflicht der Gesellschaft auch die Wirtschaftsprüfungsberichte übermittelt und im Jahresabschluss erfolgte eine detaillierte Darstellung der Entwicklung der Rückstellungen. Obendrein hat die abgabenfestsetzende Stelle von der Beschwerdeführerin eine mit 1.6.2004 datierte "Stellungnahme zur Haftungsrückstellung" erhalten, in welcher umfassend über alle Umstände der konkret beschwerdegegenständlichen Bildung bzw Dotierung der Haftungsrückstellung informiert wird und detailliert die Berechnungsgrundlagen dargestellt werden. Der abgabenfestsetzenden Stelle waren somit alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bereits bekannt. Da dementsprechend keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, liegen keine tauglichen Wiederaufnahmegründe vor.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass am 04.12.2008 (also vor Durchführung bzw Beendigung der Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin am 26.3.2010) eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zu einem Parallellfall (andere Beschwerdeführerin, jedoch gleicher Sachverhalt zum Thema Haftungsrückstellung) erging (RV/1400-W/06). Es ergibt sich daraus der Anschein, dass die sich aus der zitierten Entscheidung ergebende, neue rechtliche Beurteilung auch für den hier beschwerdegegenständlichen Fall herangezogen werden sollte.

Es ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass eine neue rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes keine neue Tatsache darstellt. Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage die Folgen einer früheren, allenfalls fehlerhaften rechtlichen Beurteilung eines offen gelegt gewesenen Sachverhaltes, nicht beseitigen (VwGH 27.9.2012, 2009/16/0067). Vielmehr dient die Wiederaufnahme bloß dazu, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; nicht hingegen dazu, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Beurteilung zu beseitigen (VwGH 21.4.2005, 2000/15/0115).

Ohnehin stellt die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde an sich schon keine neue Tatsache oder kein neues Beweismittel dar; vielmehr basiert eine Entscheidung selbst auf Beweisergebnissen (vgl VwGH 22.11.2006, 2006/15/0173).

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Gegenstandsloserklärung der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide)

Aufgrund der Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide scheiden die Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2007 vom 21.4.2010 aus dem Rechtsbestand aus. Die Beschwerde gegen diese Bescheide wird gemäß § 261 Abs 2 BAO iVm § 278 Abs 1 BAO als gegenstandslos erklärt und kann somit in diesem Erkenntnis nicht mehr behandelt zu werden.

Das Verfahren tritt gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

3.3 Zu Spruchpunkt III. (Ausschluss der 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.

Beschwerdegegenständlich entspricht die Lösung der Rechtsfragen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20. 6. 1990, 90/16/0003; 30.9.1987, 87/13/0006; 27.9.2012, 2009/16/0067; 21.4.2005, 2000/15/0115; 22.11.2006, 2006/15/0173), weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 28. August 2018