

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RMS in der Beschwerdesache BF , über die Beschwerde vom 7.12.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA X vom 29.11.2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Der Bescheid ergeht gemäß § 24a KStG 1988 an folgende **Bescheidadressaten**:

Gruppenmitglied 1 und

Gruppenträger 2

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf.) ist eine vor dem 1. Jänner 2006 in das Firmenbuch eingetragene Aktiengesellschaft.

Im Beschwerdejahr wurde die Bf. hinsichtlich der Körperschaftsteuer als Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988 mit der H als Gruppenträger veranlagt.

Im Jahr 2006 hielt die Bf. im Betriebsvermögen unter anderem eine Beteiligung in Höhe von 100 Prozent an der I., die laut Aktenlage unbestritten als eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 zu werten ist. Aus dem Veranlagungsakt ergibt sich, dass hinsichtlich der in Rede stehenden Beteiligung im Jahr 1993 eine Teilwertabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 KStG 1988 im Ausmaß von € 157.666,00 aufwandswirksam vorgenommen worden ist.

Die Körperschaftsteuererklärung 2006 wurde per "Finanz-Online" elektronisch beim Finanzamt eingebracht. Laut Aktenlage wurde eine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3 KStG 1988)

nicht ausgeübt. Der Feststellungsbescheid 2006 vom 25.6.2008 betreffend die Bf. als Gruppenmitglied erging zunächst erklärungsgemäß.

In der Folge wurde die Bf. einer abgabenbehördlichen Prüfung auch die Körperschaftsteuer 2006 betreffend unterzogen. Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23.10.2008 bzw. in der dazugehörigen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22.10.2008 wurde unter Tz. 15 Folgendes ausgeführt:

„Steuerliche Feststellungen

...

Tz. 15 Zuschreibung i

Das 100%ige Tochterunternehmen i (int. Schachtelbeteiligung) wurde in den frühen 90er-Jahren um einen Betrag iHv. € 157.666,-- teilwertberichtet. Von der in § 26a Abs. 16 Z.2 lit. a KStG vorgesehenen Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht bei internationalen Schachtelbeteiligungen wurde abgesehen, sodass gern. § 26a Abs. 16 Z.3 KStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerlichen Buchwert und den seinerzeitigen Anschaffungskosten beginnend 2006 verteilt auf sieben Jahre zuzurechnen war.

Jahr 2006

TWA total € 157.666,00

1/7 Zuschreibung 2006 € 22.524,00 ...“

Im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde das Verfahren hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2006 vom 25.6.2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen mit Bescheid vom 9.2.2009. Abgesehen von den Erwägungen zu § 20 BAO heißt es in der Begründung dazu wörtlich:

"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 Bescheid zu ersehen."

Der dazugehörige Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 vom 9.2.2009 enthält folgende Begründung:

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

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.11.2010 wurde der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 vom 9.2.2009 aufgehoben.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 29.11.2010 verfügte das Finanzamt erneut eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2006 vom 25.6.2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO. In der Begründung des Bescheides wurde angeführt, die Wiederaufnahme erfolge gemäß § 303 Abs. 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 Bescheid zu ersehen".

Mit weiterem Feststellungsbescheid Gruppenmitglied vom 29.11.2010 wurde den Einkünften des Gruppenmitgliedes für das Jahr 2006 gestützt auf die Bestimmungen des § 26a Abs. 16 Z 2 lit. a und Z 3 KStG 1988 ein Betrag in Höhe eines Siebentels (sohin € 22.524,00) der im Jahr 1993 betreffend die II durchgeführten Teilwertabschreibung zugerechnet. Begründet wurde dies so: „*Der Betriebsprüfungsbericht vom 23.10.2008 und die Niederschrift vom 22.10.2008 Tz. 15 werden zur Begründung erhoben.*“

Die Bf. berief mit Schriftsatz vom 7. Dezember 2010 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006. Inhaltlich richtete die Bf. ihre Ausführungen ausschließlich gegen die von der Behörde der Einkommensermittlung zu Grunde gelegten Regelungen des § 10 Abs. 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 26a Abs. 16 Z. 2 lit. a und Z 3 KStG 1988 und äußert diesbezüglich verfassungsrechtliche Bedenken. Weiters beantragte die Bf. Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Jänner 2019 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I. Verfahrensrechtliche Vorgangsweise

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO traten u.a. die §§ 303, 304 und 305 BAO in der Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Da die Berufung im vorliegenden Fall am 1. Jänner 2014 noch unerledigt war, sind im vorliegenden Verfahren die Bestimmungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens in der Fassung des FVwGG 2012 anzuwenden.

Zufolge § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, hier und im Folgenden werden die Gesetztestexte jeweils in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung angegeben, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Im folgenden Text wird daher bereits die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Nach § 272 Abs. 2 und § 274 Abs. 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Senatsverhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde beantragt wird. Der Antrag auf Durchführung einer solchen ist jedoch rücknehmbar (vgl. Ritz, BAO 6, Rz. 5 zu § 272 und Rz. 8 zu § 274 BAO).

Infolge Zurücknahme des Antrages auf Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung konnte diese entfallen.

II. Wiederaufnahmeverfahren betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006

Strittig ist, ob die amtsweitig mit Bescheid vom 29.11.2010 durchgeföhrte Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 zu Recht erfolgte oder nicht.

Laut § 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 anders lautenden Bescheid herbeigeföhrt hätte.

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 - die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (Ritz, BAO⁵ § 303 Tz 24). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte.

Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird dabei durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. noch zu § 289 Abs. 2 BAO mit weiteren Hinweisen VwGH 22. 11. 2006, 2003/15/0141 und 29.1.2015, 2012/15/0030).

Vor diesem Hintergrund ist etwa die Darstellung, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien, von grundlegender Bedeutung für die nachfolgende Überprüfung des Vorliegens des von der Abgabenbehörde als Wiederaufnahmegrund herangezogenen Neuerungstatbestandes.

Daher gehört nach der Rechtsprechung und Lehre bereits in den Spruch des Wiederaufnahmebescheides der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand (siehe Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2957, Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 307 Anm 2 oder VwGH 20.6.1990, 90/16/0003). Doch ist die Begründung eines Bescheides jedenfalls als Auslegungsbehelf mitheranzuziehen, wenn und soweit der Spruch eines Bescheides zur Feststellung des Wiederaufnahmetatbestandes Zweifel an seinem Inhalt aufkommen lässt (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003 und 12.6.1991, 90/13/0027).

Bei einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung, muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (vgl. z.B. VwGH 30.9.1987, 87/13/0006 oder 18.10.2007, 2002/14/0104).

Im Beschwerdefall hat das Finanzamt mit Bescheid vom 9. Februar 2009 zunächst das Verfahren betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und die Wiederaufnahme auf die "Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht" zu entnehmen seien, gestützt.

Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 2012, 2012/15/0172).

Weder im vorliegenden Prüfungsbericht noch in der dazugehörigen Niederschrift wird explizit ein Wiederaufnahmetatbestand genannt oder auf eine konkrete Textziffer verwiesen. Mit keinem Wort wird auf eine Wiederaufnahme eingegangen oder eine solche erwähnt. Doch lassen die unter einzelnen Textziffern getroffenen Ausführungen darauf schließen, dass die dort beschriebenen Tatsachenkomplexe als neu hervorgekommen erachtet und somit als maßgebliche Wiederaufnahmetatbestände herangezogen worden sind. Gegenteiliges wird schließlich auch von der Bf. selbst nicht behauptet. Schließlich beschränkt sich deren Vorbringen auf verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der der Einkommensermittlung zu Grunde gelegten Regelungen des § 10 Abs. 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 26a Abs. 16 Z. 2 lit. a und Z 3 KStG 1988.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 29. November 2010 wurde vom Finanzamt erneut einer Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügt. Wieder wurde in der Begründung dieses Bescheides auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung im Prüfbericht und auf Tz. 15 der Niederschrift verwiesen.

Zwar steht eine zuvor erfolgte Wiederaufnahme eines Verfahrens betreffend Abgabenart und Zeitraum der neuerlichen Verfügung einer solchen grundsätzlich nicht entgegen. Jedoch darf eine nochmalige Wiederaufnahme nur aus anderen Gründen verfügt werden, als aus jenen, die für die zuletzt verfügte Wiederaufnahme maßgeblich waren. Nur dann würde nämlich eine andere und keine „entschiedene Sache“ vorliegen, wobei sich am Wiederaufnahmegrund orientiert, was „Sache“ ist (vgl. VwGH 20.7.1999, 97/13/0131).

Im Beschwerdefall ist nicht erkennbar, dass das Finanzamt anlässlich der zweiten Wiederaufnahme andere Wiederaufnahmegründe als jene im Prüfbericht dargestellten herangezogen hat. Diese Umstände bildeten jedoch bereits die Sache des seinerzeitigen Wiederaufnahmeverfahrens mit Bescheid vom 9.2.2009 und durften somit nicht nochmals als Wiederaufnahmegründe dienen.

Weil daher im zweiten Wiederaufnahmeverfahren keine anderer relevanter Tatsachenkomplex herangezogen worden ist, erweist sich die mit Bescheid vom 29. November 2010 verfügte, neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 infolge entschiedener Sache als nicht rechtmäßig.

Der Beschwerde war diesbezüglich Folge zu geben und der angefochtene Wiederaufnahmbescheid ersatzlos aufzuheben.

III. Nichtzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG), BGBl. Nr. 1/1930, in der gegenständlichen Fassung, die ordentliche 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.

Der Ausspruch über die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision gründet sich darauf, dass die hier zu lösende Rechtsfrage der Zulässigkeit einer wiederholten Wiederaufnahme eines Verfahrens bereits hinreichend durch die höchstgerichtliche und im Erkenntnis auch zitierte Rechtsprechung beantwortet worden ist und die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes nicht davon abweicht.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. April 2019