



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der RA GmbH als Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren der Bw GmbH i.L., Adr, vertreten durch Stb, vom 2. Juli 2007 bzw. vom 18. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 4. Juni 2007 bzw. vom 21. September 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 bis 2003 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 bis 2003 entschieden:

Den Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 bis 2003 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 bis 2003 werden gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Im Juli 2005 begann die Abgabenbehörde erster Instanz bei der Bw GmbH (zuvor: AT GmbH) eine abgabenrechtliche Prüfung. Am 3. März 2003 wurde über deren Vermögen das Konkursverfahren eröffnet.

Vor Abschluss der abgabenrechtlichen Prüfung wurde das Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 bis 2003 wiederaufgenommen. Gleichzeitig mit den Wiederaufnahmebescheiden wurden am 4. Juni 2007 – soweit für das gegenständliche Verfahren relevant – vorläufige Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide erlassen. Die Bescheide ergingen an die nunmehrige Berufungswerberin als Insolvenzverwalter der Bw

GmbH.

Die Wiederaufnahme der Verfahren wurde wie folgt begründet:

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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. Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.“*

Die jeweiligen materiellrechtlichen Bescheide (Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2000-2003) enthielten jeweils die Begründung, dass die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen worden sei, weil nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Schließlich wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz „Bescheidbegründungen“ (Verf 67) ausgefertigt, wobei die Bescheide, die begründet werden sollten, mit Umsatzsteuer 2000, Umsatzsteuer 2001, Umsatzsteuer 2002, Umsatzsteuer 2003, Körperschaftsteuer 2000, Körperschaftsteuer 2001, Körperschaftsteuer 2002 und Körperschaftsteuer 2003 bezeichnet wurden. Der Text lautete wie folgt:

*„Gegen die Bw GmbH wird von der Finanzbehörde derzeit gemäß § 147 Abs. 1 BAO i.V. mit § 99 FinStrG ermittelt. Mehrere noch nicht abgeschlossene Erhebungen bei Kunden, Lieferanten, Gerichten, Behörden und Banken sind der Grund dafür, dass dieser Bescheid vorläufig erlassen wird. Der beiliegenden Ergänzung zu dieser Bescheidbegründung sind all jene Änderungen der erklärten Bemessungsgrundlage zu entnehmen, die zur Wiederaufnahme des Verfahrens führten.“*

Beispielhaft werden die Ergänzungen der Bescheidbegründungen für die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 wiedergegeben:

#### **Ergänzung zur Bescheidbegründung (Verf67) vom 28.9.2006**

„St.Nr. 123/456

#### **Körperschaftsteuer 2000**

|   | KZ  | S            | EUR        |
|---|-----|--------------|------------|
| <b>Gewinn</b>                                     | 622 | 1.635.740,00 | 118.873,86 |
| <b>verdeckte Ausschüttungen</b> (ohne USt)        | 625 | 0,00         | 0,00       |
| an Alleingesellschafter-Geschäftsführer F.X.M.    |     |              |            |
| nicht verr. Leistungen v. A für Brikettpressen JM |     | 12.018,38    | 873,41     |
| Verkauf einer Brikettpresse "POR 150 kg" an JM    |     | 145.833,33   | 10.598,12  |

|  |                     |                   |
|--|---------------------|-------------------|
| Verkauf einer Brikettpresse "POR Super Oskar" an JM            | 310.500,00          | 22.564,92         |
| Verkauf Trennbandsäge ex Mafi (ER 90413 v. 16.6.99), geschätzt | 125.000,00          | 9.084,10          |
| MW, pauschale Spesenersätze                                    | 234.316,27          | 17.028,43         |
| von A bezahlte Kosten für Brikettpressen JM                    | 124.803,38          | 9.069,82          |
| Fahrräder v. Sherfields Trading Co Ltd., Taiwan                | 15.582,96           | 1.132,46          |
| Eigenheim F.X.M.   |                     |                   |
| Solarenergie Handels u. Montage GmbH                           |                     |                   |
| Scheinrechnung 2 v. 19.1.2000                                  | 2.240,00            | 162,79            |
| SS – FAIR Holzprodukte   |                     |                   |
| Scheinrechnung 360 v. 15.10.1999                               | 39.199,00           | 2.848,70          |
| D GmbH   |                     |                   |
| Scheinrechnung 859 v. 11.6.1999                                | 17.654,10           | 1.282,97          |
| Scheinrechnung 860 v. 11.6.1999                                | 28.085,80           | 2.041,07          |
| Klettermax Handels GmbH  |                     |                   |
| Rechnung 9792 v. 8.9.1999                                      | 3.750,00            | 272,52            |
| KW GmbH  |                     |                   |
| Scheinrechnung Nr. 2293 v. 29.5.2000                           | 154.132,20          | 11.201,22         |
| ÜW auf Kto. 1111 v. 15.9.1999 v. Citybank London               | 1.387.437,56        | 100.829,02        |
| ÜW auf Kto. 2222 v. 31.3.2000 v. Same                          | 974.458,85          | 70.816,69         |
| ÜW auf Kto. 4444 IC Bank of China v. 21.3.2000                 | 777.057,90          | 56.471,00         |
| Bareinlage auf Kto. 1111 v. 12.7.1999 – USD 150.000            | 2.020.845,00        | 146.860,53        |
| Bareinlage auf Kto. 1111 v. 15.2.2000 – CHF 14.580             | 122.506,00          | 8.902,86          |
|  | <b>6.495.420,74</b> | <b>472.040,63</b> |
| <b>Körperschaftsteuer</b>                                      | 612                 | 842.000,00        |
|  |                     | 61.190,53         |

|  |     |                     |                   |
|--|-----|---------------------|-------------------|
| <b>unzulässige Absetzungen</b>                                   | 629 | 38.782,00           | 2.818,40          |
| <b>sonstige Kürzungen</b>  | 633 | 0,00                | 0,00              |
| nicht erfolgter Verkauf VOLVO 850 v. 31.12.1999                  |     | 128.000,00          | 9.302,12          |
|  |     | <b>128.000,00</b>   | <b>9.302,12</b>   |
| <b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>                                | 777 | <b>8.883.942,74</b> | <b>645.621,30</b> |
| <b>anrechenbare KEST</b>   | 645 | 13.310,00           | 967,28            |
| <b>Jubiläumsgeldrückstellung</b>                                 | 661 | 550,00              | 39,97             |
| <b>Investitionsfreibetrag</b>                                    | 689 | 17.492,00           | 1.271,19          |
| KST 2000 lt. Bescheid v. 16.11.2001                              |     | 842.300,00          |                   |
| Gesamtbetrag der Einkünfte                                       |     | 8.939.682,83        |                   |
| gerundet   |     | 8.939.700,00        |                   |
| davon 34 %   |     | 3.039.498,00        |                   |
| anzurechnende KEST   |     | -13.310,00          |                   |
| <b>KST nach BP</b>   |     | <b>3.026.188,00</b> |                   |
| lt. Bescheid v. 16.11.2001 festgesetzt                           |     | -842.300,00         |                   |
| <b>Nachforderung</b>   |     | <b>2.183.888,00</b> |                   |
| <b>Umsatzsteuer 2000</b>   |     |                     |                   |
|  | KZ  | S                   | EUR               |
| <b>Gesamtbetrag der Lieferungen und Leistungen</b>               | 000 | 21.592.107,45       | 1.569.159,64      |
| nicht fakturierte Leistungen v. A für Brikettpressen Josef Maier |     | 12.018,38           | 873,41            |

|  |                      |                     |
|--|----------------------|---------------------|
| Verkauf einer Brikettpresse "POR 150 kg" an JM                 | 145.833,33           | 10.598,12           |
| Verkauf einer Brikettpresse "POR Super Oskar" an JM            | 310.500,00           | 22.564,92           |
| Verkauf Trennbandsäge ex Mafi (ER 90413 v. 16.6.99), geschätzt | 125.000,00           | 9.084,10            |
|  | <b>22.185.459,16</b> | <b>1.612.280,19</b> |

**Ausfuhrlieferungen**

011

2.341.800,02

170.185,24

**innergemeinschaftliche Lieferungen**

017

6.113.237,19

444.266,27

**20 % Normalsteuersatz**

022

13.137.070,24

954.708,13

nicht fakturierte Leistungen v. A für Brikettpressen JM

12.018,38

873,41

Verkauf einer Brikettpresse "POR 150 kg" an JM

145.833,33

10.598,12

Verkauf einer Brikettpresse "POR Super Oskar" an JM

310.500,00

22.564,92

Verkauf Trennbandsäge ex Mafi (ER 90413 v. 16.6.99), geschätzt

125.000,00

9.084,10

**13.730.421,95****997.828,68****Steuerschuld gem. § 19 UStG**

057

1.646,32

119,64

**innergemeinschaftliche Erwerbe**

070

5.891.012,20

428.116,55

**20 % Normalsteuersatz ig E**

072

5.888.124,80

427.906,72

**10 % ermäßigter Steuersatz ig E**

073

2.887,40

209,84

|  |     |                     |                   |
|--|-----|---------------------|-------------------|
| <b>Vorsteuer</b>                                       | 060 | 555.450,37          | 40.366,15         |
| Lieferungen u. Leistungen für Eigenheim F.X.M.         |     |                     |                   |
| Solarenergie Handels u. Montage GmbH                   |     |                     |                   |
| Scheinrechnung 2 v. 19.1.2000                          |     | -448,00             | -32,56            |
| SS – FAIR Holzprodukte                                 |     |                     |                   |
| Scheinrechnung 360 v. 15.10.1999                       |     | -7.839,80           | -569,74           |
| D GmbH   |     |                     |                   |
| Scheinrechnung 859 v. 11.6.1999                        |     | -3.530,82           | -256,59           |
| Scheinrechnung 860 v. 11.6.1999                        |     | -5.617,16           | -408,21           |
| Klettermax Handels GmbH                                |     |                     |                   |
| Rechnung 9792 v. 8.9.1999                              |     | -750,00             | -54,50            |
| MW, pauschale Spesenersätze                            |     | -4.565,27           | -331,77           |
| Brikettpressen JM                                      |     | -24.960,63          | -1.813,96         |
| Reifen schwarz, ER 3/43692 v. 31.5.1999 – 4 Pkw-Reifen |     | -1.056,00           | -76,74            |
|  |     | <b>506.682,69</b>   | <b>36.822,07</b>  |
| <b>entrichtete Einfuhrumsatzsteuer</b>                 | 061 | 613.669,00          | 44.597,07         |
| Sherfields Trading Co Ltd., Taiwan                     |     |                     |                   |
| ER 99415 v. 5.10.1999, 6 Mountain Bikes                |     | -2.837,66           | -206,22           |
|  |     | <b>610.831,34</b>   | <b>44.390,84</b>  |
| <b>Vorsteuer ig E</b>                                  | 065 | 1.177.913,53        | 85.602,31         |
| <b>Vorsteuern § 19 (1), Art.19</b>                     | 066 | 1.646,32            | 119,64            |
| <b>Zahllast/Gutschrift</b>                             | 095 | <b>1.628.570,53</b> | <b>118.352,84</b> |

Mit Schriftsatz vom 2. Juli 2007 wurde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 bis 2003, gegen die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide

2000 – 2005, gegen die vorläufigen Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2004 und gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2000 bis 2004 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Soweit für das gegenständliche Verfahren relevant wurde vorgebracht, dass sich die Begründung der Wiederaufnahme auf die Auflistung von Bemessungsgrundlagen beschränken würde. Mangels dem Gesetz entsprechender Darstellung der zur Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerveranlagung 2000 – 2003 berechtigenden Wiederaufnahmegründe, die weder in der Berufungsentscheidung noch in einer Berufungsvorentscheidung nachgeschoben werden könnten, erweise sich die Verfügung der Wiederaufnahme in jedem einzelnen Verfahren als inhaltlich rechtswidrig.

Nach Abschluss der abgabenrechtlichen Prüfung wurden mit den Bescheiden vom 21. September 2007 die vorläufigen Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 - 2003 im Sinne der Prüfungsfeststellungen abgeändert und für endgültig erklärt.

Mit Schriftsatz vom 18. Oktober 2007 wurde gegen diese Bescheide Berufung eingebracht.

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

#### 1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 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.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde.

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist mit Bescheid zu verfügen und unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides mit der das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden Sachentscheidung zu verbinden.

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer abgabenrechtlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträgliche Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon vorher Kenntnis gehabt hat.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der

Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Bei der Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amtswegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründe, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, (nur) zu prüfen, ob diese das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachholbar. Dies ergibt sich daraus, dass die für die Berufungsvorentscheidung bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1 BAO) ident ist mit jener für die Berufungsentscheidung (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO).

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur je Bescheid die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Wiederaufnahme wie folgt „begründet“:

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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. Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.“*



Die angekündigte zusätzliche Begründung ist nicht aktenkundig. Eine derartige Formulierung kann nach dem oben Gesagten nicht als Begründung anerkannt werden, da sie weder erkennen lässt, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind noch inwieweit diese geeignet wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Vielmehr wurde lediglich der Gesetzestext des § 303 Abs. 4 BAO wiedergegeben, ohne diesen auf den konkreten Sachverhalt anzuwenden. Des Weiteren fehlen Ausführungen zur Ermessensübung der Behörde.

Begründungsausführungen im Sachbescheid selbst können nur dann ergänzend herangezogen werden, wenn darauf verwiesen wird. Die den materiellrechtlichen Bescheiden angeschlossenen Begründungen (Verf 67) beziehen sich ausdrücklich jeweils auf die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2003. An der Beurteilung der gegenständlichen Berufung würde sich jedoch auch nichts ändern, wenn man die den materiellrechtlichen Bescheiden (Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 bis 2003) beiliegenden Begründungen als Begründung für die Wiederaufnahme heranziehen würde. Aus der Beilage zum Verf 67 betreffend Umsatzsteuer ist ersichtlich, dass der Gesamtbetrag der Lieferungen und Leistungen erhöht und Vorsteuer gekürzt wurden. Welche neuen Tatsachen oder Beweismittel die Abgabenbehörde erster Instanz dazu veranlasst haben, ist nicht ersichtlich. In Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer enthält die Beilage zum Formular Verf 67 jeweils eine Aufstellung mit verdeckten Gewinnausschüttungen an den Alleingesellschafter und Geschäftsführer. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Weg offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 leg.cit. sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Es können überhöhte scheinbare Aufwendungen oder zu geringe fehlende Einnahmen vorliegen. Anhand der vorliegenden Aufstellung kann nicht festgestellt werden, welche neu hervorgekommenen Beweismittel (Rechnungen, andere Belege, Zeugenaussagen, Ergebnisse eines Augenscheins etc.) zu neuen Ergebnissen im Tatsachenbereich gegenüber dem Erstverfahren geführt haben.

Da aus den gegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden sohin nicht nachvollziehbar ist, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel und auf welche Ermessensgründe sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützt, erfolgte die Wiederaufnahme ohne Begründung.

Da die Rechtsmittelbehörde jedoch auf Grund obiger Ausführungen nicht befugt war, die fehlenden, vom Finanzamt im bekämpften Bescheid nicht angeführten

Wiederaufnahmegründe durch neue zu ersetzen bzw. solche erstmals anzuführen, war spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes ersatzlos aufzuheben.

## 2. Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 bis 2003:

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Das bedeutet konkret, dass die vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide vom 16. November 2001 (2000), 25. September 2003 (2001), 16. Mai 2003 (2002) und 4. November 2005 (2003) wieder aufleben.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit.a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch unzulässig, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört. Mit der Aufhebung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 bis 2003 sind die vorläufigen und endgültigen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 gemäß § 307 Abs. 1 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Die Berufungen vom 2. Juli 2007 bzw. vom 18. Oktober 2007 gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide vom 4. Juni 2007 bzw. vom 21. September 2007 waren daher gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. Juni 2012